



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10880.909166/2015-73
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3302-010.609 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 23 de março de 2021
Recorrente BMK PRO INDÚSTRIA GRÁFICA LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/05/2013 a 30/05/2013

ÔNUS DA PROVA. PRECLUSÃO. IMPUGNAÇÃO OU MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE DESACOMPANHADA ARGUMENTOS E DE PROVAS CONTÁBEIS E DOCUMENTAIS QUE SUSTENTEM A ALTERAÇÃO. MOMENTO PROCESSUAL.

A compensação de indébito fiscal com créditos tributários vencidos e/ou vincendos está condicionada à comprovação da certeza e liquidez do respectivo indébito e no processo administrativo fiscal o momento legalmente previsto para a elaboração de argumentos e juntada dos documentos comprobatórios do direito da Recorrente é o da apresentação da Impugnação ou Manifestação de Inconformidade, salvo as hipóteses legalmente previstas que autorizam a sua apresentação extemporânea, notadamente quando por qualquer razão era impossível que ela fosse produzida no momento adequado, como no caso de despachos eletrônicos, todavia o último momento a se fazer é quando da apresentação do Recurso Voluntário, sob pena de preclusão. As diligências tem como função tirar dúvidas sobre as provas apresentadas e não para suprir a omissão do contribuinte em produzi-las e traze-las aos autos, especialmente no caso dos pedidos de compensação.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso, nos termos do voto do relator.

(documento assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenburg Filho - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Raphael Madeira Abad - Relator

Participaram do julgamento os conselheiros: Gilson Macedo Rosenburg Filho (Presidente), Walker Araujo, Vinícius Guimarães, Jorge Lima Abud, Raphael Madeira Abad e Denise Madalena Green. Ausente(s) o conselheiro(a) Jose Renato Pereira de Deus, o conselheiro(a) Larissa Nunes Girard.

Relatório

Trata-se de processo administrativo fiscal no bojo do qual discute-se o direito a compensação de tributos, e que foi objeto de despacho decisório eletrônico.

Quando da apresentação da Manifestação de Inconformidade a contribuinte afirma, sinteticamente, que por uma reapuração de contribuições identificou um lapso contábil que resultou na declaração e recolhimento de tributo superior ao efetivamente devido e que, tendo sido recolhido a maior, deve ser objeto de repetição.

Por retratar com precisão os fatos até então ocorridos no presente processo, adoto e transcrevo o Relatório elaborado pela DRJ quando da sua análise do processo.

Trata-se de Declaração de Compensação – DCOMP, mediante a qual a contribuinte pretendeu extinguir débito próprio com suposto direito de crédito decorrente de pagamento a maior de Cofins em relação ao período de maio de 2013. O valor pago a maior teria sido de R\$ 85.055,57 (correspondente a parte do DARF de R\$ 169.056,61 recolhido em 25/06/2013) e a quantia aproveitada na DCOMP foi de R\$ 3.090,58, em valores originais.

A DRF de origem emitiu Despacho Decisório eletrônico não homologando o feito, sob o fundamento de que o DARF indicado como fonte do valor pago a maior estava integralmente comprometido na quitação de outro débito confessado pela contribuinte, não restando saldo disponível para as compensações declaradas.

Cientificada desse despacho em 17/03/2015, em 15/04/2015 a interessada apresentou manifestação de inconformidade, alegando em síntese que a não homologação da compensação tem origem na falta de retificação da DCTF original. Afirma que o débito na cifra de R\$ 169.056,61 relativo a maio de 2013 foi declarado indevidamente e que a contribuição devida no período, após nova apuração equivale a R\$ 84.001,04.

Informa que já procedeu à retificação do DACON e da DCTF correspondentes. Cita jurisprudência do CARF que admite a possibilidade de retificação da DCTF após a emissão do despacho decisório e sugere a baixa dos autos em diligência a fim que comprove o direito creditório que alega em vista do princípio da verdade material.

Apresenta cópia de declarações e planilhas com as apurações da contribuição para provar suas alegações.

Opõe-se, por fim, à incidência da multa de mora.

A DRJ, ao analisar a questão entendeu que a Contribuinte não havia se desincumbido do seu ônus processual de provar os fatos alegados, especialmente a liquidez e certeza dos créditos.

Como resultado da análise do processo pela DRJ foi lavrada a seguinte ementa abaixo transcrita.

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Período de apuração: 01/05/2013 a 30/05/2013

COMPENSAÇÃO. PAGAMENTO INDEVIDO OU A MAIOR. RECOLHIMENTO VINCULADO A DÉBITO CONFESSADO.

Correto o despacho decisório que não homologou a compensação declarada pelo contribuinte por inexistência de direito creditório, tendo em vista que o recolhimento alegado como origem do crédito estava integralmente alocado para a quitação de débitos confessados.

A alegação de erro no preenchimento do documento de confissão de dívida deve ser acompanhada de provas que atestem a declaração a maior de tributo a pagar, justificando a alteração dos valores registrados em DCTF.

Sem a comprovação da liquidez e certeza quanto ao direito de crédito não se homologa a compensação declarada.

Irresignada com a decisão prolatada pela DRJ a ora Recorrente interpôs Recurso Voluntário por meio do qual reitera os argumentos já trazidos, e submete a questão ao CARF.

Com o Recurso Voluntário a Recorrente explica a origem dos erros que alega haver praticado, especialmente aquisição de bens utilizados como insumos, aquisição de serviços utilizados como insumos, energia elétrica e térmica, aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, armazenagem de mercadoria e frete de operação de venda, bem como arrendamento mercantil e, finalmente, máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado.

Com o Recurso Voluntário foi trazida documentação por meio da qual a Recorrente pretende comprovar os fatos alegados,

É o relatório.

Voto

Conselheiro Raphael Madeira Abad, Relator.

1. Admissibilidade.

O Recurso Voluntário é tempestivo e a matéria é de competência deste Colegiado, razão pela qual deve ser conhecido.

2. Preliminares.

Não havendo preliminares é de se adentrar no mérito recursal.

3. Mérito.

Inicialmente, é importante pontuar que a Recorrente, em sua Manifestação de Inconformidade, limita-se a afirmar que os pretensos créditos decorrem de recolhimento a maior de tributos, apurados equivocadamente pela própria empresa por lapso contábil quando do auto-lançamento ou lançamento por homologação.

“A impugnante realizou uma reapuração das contribuições ao PIS e à COFINS e verificou que houve recolhimento a mais dos referidos tributos, conforme se constata das planilhas anexas (documento 5) com a nova e antiga apurações.

Deste modo, verificando as referidas planilhas é possível perceber o seguinte: na planilha da antiga apuração o valor de PIS a recolher era de (...) e pela nova apuração o montante é (...). Por sua vez, o valor de COFINS a recolher na antiga apuração era de (...) e pela nova apuração é (...).

Vale ressaltar que os valores de (...) relativo ao PIS e (...) relativo à COFINS foram efetivamente recolhidos, conforme comprovantes anexos (documento 06)

Ocorrente que antes que pudesse retificar sua DCTF (...) e sua DACTON (...) a fim de ajustar à nova apuração, a impugnante foi surpreendida com o Despacho Decisório em comento.

No entanto, a fim de demonstrar sua lisura perante este i. órgão, a Impugnante retificou sua DCTF (...) e sua DACTON (...) com o montante de créditos correto.

(...)

A Impugnante realizou uma reapuração das contribuições ao PIS e à COFINS e verificou que houve recolhimento a mais dos referidos tributos, conforme se constata das planilhas anexas (documento 05)

(...)

No entanto, o PERDCOMP não homologado (...) apresenta crédito legítimo, pois o que ocorreu foi um mero lapso contábil incapaz de gerar prejuízo ao erário.

A transcrição de fragmentos da Impugnação tem o propósito de demonstrar que quando da Manifestação de Inconformidade a Recorrente não estabeleceu dialeticidade entre os argumentos e a sua pretensão, muito menos trazendo provas do alegado, eis que não há alegações para serem provadas, exceto um “cálculo e recolhimento a maior”.

Sinteticamente, o Acórdão atacado apontou que a Recorrente não trouxe comprovação ou ao menos indício do erro realizado, limitando-se a relacionar a “apuração nova” a uma “apuração antiga”, sem referência a registros fiscais ou contábeis que minimamente permitam uma relação entre o motivo da diferença.

Tratando-se de despacho decisório eletrônico que não homologa PER/DCOMP, no qual não é dada ao Contribuinte a possibilidade de estabelecer uma dialeticidade razoavelmente adequada, flexibiliza-se a regra do Artigo 16 do D. 70.235/72, DESDE QUE em sua manifestação de Inconformidade a contribuinte traga: (i) argumentos objetivos acerca do motivo pelo qual entende que possui direito ao crédito e (ii) documentos que embasam os referidos argumentos e que tenham o condão de estabelecer, no julgador, uma “relativa certeza” em um standard probatório pouco rígido (*fumus boni iuris*), acerca da probabilidade da veracidade dos argumentos trazidos na Manifestação de Inconformidade, por exemplo planilhas e notas fiscais. Para fins de estabelecer este referido standard probatório não se consideram

documentos unilateralmente produzidos pelo próprio contribuinte, como DARF, PERD/COMP, DACON e DCTF pois não servem como prova dos crédito.

Este já mencionado *fumus boni iuris*, ou relativa certeza segundo um standard probatório pouco rígido é estabelecido por meio deste binômio “argumentos e provas dos argumentos” de forma relativamente subjetiva de acordo com o teor e o peso atribuído a cada argumento e documento. Para tanto, não basta ao Contribuinte apenas alegar, pois é ônus de quem alega provar, nem tão somente trazer documentos, pois admite-se que a prova é relacional, ou seja, deve ser acompanhada de argumentos que pretenda provar. Em outras palavras, não basta alegar sem juntar documentos, nem juntar documentos sem alegar.

Ultrapassada esta primeira fase probatória, ou seja, satisfeita a regra do *fumus boni iuris*, permite-se que a Recorrente, a partir do que foi decidido ao seu desfavor pela DRJ, excepcione as regras gerais contidas no Dec. 70.235/72 e possa, extraordinariamente, trazer documentos em sede de Recurso Voluntário que, definitivamente não é fase processual apta à produção de provas, razão pela qual a prova realizada neste momento deve estar completa. Neste momento é importante destacar que a diligência não se presta à complementação de provas que poderiam e deveriam ter sido produzidas pelo contribuinte que pleiteia o reconhecimento do direito ao crédito, segundo a regra geral segundo a qual o ônus probatório recai a quem alega. A diligência, pelo contrário, serve para permitir que a Receita Federal do Brasil possa aferir a prova produzida pelo contribuinte.

Em relação ao conceito de dialeticidade, provas e o ônus da sua produção no Processo Administrativo Fiscal, valho-me da minuciosa investigação realizada pelo Conselheiro Gilson Macedo Rosemburg Filho, por diversas vezes empregada por este Colegiado:

O conceito de prova retirado dos ensinamentos de Moacir Amaral Santos:

No sentido objetivo, como os meios destinados a fornecer ao julgador o conhecimento da verdade dos fatos. Mas a prova no sentido subjetivo é aquela que se forma no espírito do julgador, seu principal destinatário, quanto à verdade desse fatos. A prova, então, consiste na convicção que as provas produzidas no processo geram no espírito do julgador quanto à existência ou inexistência dos fatos.

Compreendida como um todo, reunindo seus dois caracteres, objetivo e subjetivo, que se completam e não podem ser tomados separadamente, apreciada como fato e como indução lógica, ou como meio com que se estabelece a existência positiva ou negativa do fato probando e com a própria certeza dessa existência.

Para Carnelutti:

As provas são fatos presentes sobre os quais se constrói a probabilidade da existência ou inexistência de um fato passado. A certeza resolve-se, a rigor, em uma máxima probabilidade.

Dinamarco define o objeto da prova:

...conjunto das alegações controvertidas das partes em relação a fatos relevantes para todos os julgamentos a serem feitos no processo. Fazem parte dela as alegações relativas a esses fatos e não os fatos em si mesmos. Sabido que o vocábulo prova vem do adjetivo latino *probus*, que significa bom, correto, verdadeiro, segue-se que provar é demonstrar que uma alegação é boa, correta e

portanto condizente com a verdade. O fato existe ou inexistente, aconteceu ou não aconteceu, sendo portanto insuscetível dessas adjetivações ou qualificações. Não há fatos bons, corretos e verdadeiros nem maus, incorretos e mentirosos. As alegações, sim, é que podem ser verdadeiras ou falsas - e daí a pertinência de prová-las, ou seja, demonstrar que são boas e verdadeiras.

Já a finalidade da prova é a formação da convicção do julgador quanto à existência dos fatos. Em outras linhas, um dos principais objetivos do direito é fazer prevalecer a justiça. Para que uma decisão seja justa, é relevante que os fatos estejam provados a fim de que o julgador possa estar convencido da sua ocorrência.

Em virtude dessas considerações, é importante lembrar alguns preceitos que norteiam a busca da verdade real por meio de provas materiais.

Dinamarco afirma:

Todo o direito opera em torno de certezas, probabilidades e riscos, sendo que as próprias certezas não passam de probabilidades muito qualificadas e jamais são absolutas porque o espírito humano não é capaz de captar com fidelidade e segurança todos os aspectos das realidades que o circundam.

O risco de errar ao presumir dimensiona-se na razão inversa à do grau de probabilidade de que a relação entre a ocorrência de um fato e a de outro se mantenha sempre. Quanto maior a probabilidade, menor o risco; menor a probabilidade, maior o risco a assumir.

Para entender melhor o instituto “probabilidade” mencionado pelo professor Dinamarco, aduzo importante distinção feita por Calamandrei entre verossimilhança e probabilidade:

É verossimil algo que se assemelha a uma realidade já conhecida, que tem a aparência de ser verdadeiro. A verossimilhança indica o grau de capacidade representativa de uma descrição acerca da realidade. A verossimilhança não tem nenhuma relação com a veracidade da asserção, não surge como resultante do esforço probatório, mas sim com referência à ordem normal das coisas.

A probabilidade está relacionada à existência de elementos que justifiquem a crença na veracidade da asserção. A definição do provável vincula-se ao seu grau de fundamentação, de credibilidade e aceitabilidade, com base nos elementos de prova disponíveis em um contexto dado., resulta da consideração dos elementos postos à disposição do julgador para a formação de um juízo sobre a veracidade da asserção.

Desse modo, a certeza vai se formando através dos elementos da ocorrência do fato que são colocados pelas partes interessadas na solução da lide. Mas não basta ter certeza, o julgador tem que estar convencido para que sua visão do fato esteja a mais próxima possível da verdade.

Como o julgador sempre tem que decidir, ele deve ter bom senso na busca pela verdade, evitando a obsessão que pode prejudicar a justiça célere. Mas a impossibilidade de conhecer a verdade absoluta não significa que ela deixe de ser perseguida como um relevante objetivo da atividade probatória.

Quanto ao exame da prova, defende Dinamarco:

(...) o exame da prova é atividade intelectual consistente em buscar, nos elementos probatórios resultantes da instrução processual, pontos que permitam tirar conclusões sobre os fatos de interesse para o julgamento.

Já Francesco Carnelutti compara a atividade de julgar com a atividade de um historiador:

(...) o historiador indaga no passado para saber como as coisas ocorreram. O juízo que pronuncia é reflexo da realidade ou mais exatamente juízo de existência. Já o julgador encontra-se ante uma hipótese e quando decide converte a hipótese em tese, adquirindo a certeza de que tenha ocorrido ou não o fato. Estar certo de um fato quer dizer conhecê-lo como se houvesse visto.

No mesmo sentido, o professor Moacir Amaral Santos afirma que:

(...) a prova dos fatos faz-se por meios adequados a fixá-los em juízo. Por esses meios, ou instrumentos, os fatos deverão ser transportados para o processo, seja pela sua reconstrução histórica, ou sua representação.

Assim sendo, a verdade encontra-se ligada à prova, pois é por meio desta que se torna possível afirmar ideias verdadeiras, adquirir a evidência da verdade, ou certificar-se de sua exatidão jurídica. Ao direito somente é possível conhecer a verdade por meio das provas.

Posto isto, concluímos que a finalidade imediata da prova é reconstruir os fatos relevantes para o processo e a mediata é formar a convicção do julgador. Os fatos não vêm simplesmente prontos, tendo que ser construídos no processo, pelas partes e pelo julgador. Após a montagem desse quebra-cabeça, a decisão se dará com base na valoração das provas que permitirá o convencimento da autoridade julgadora. Assim, a importância da prova para uma decisão justa vem do fato dela dar probabilidade às circunstâncias a ponto de formar a convicção do julgador.

Sabemos que o momento apropriado para apresentação das provas que comprovem suas alegações é na propositura da impugnação. Temos conhecimento, também, que a regra fundamental do sistema processual adotado pelo Legislador Nacional, quanto ao ônus da prova, encontra-se cravada no art. 373 do Código de Processo Civil, *in verbis*:

Art. 373. O ônus da prova incumbe:

I - ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito;

II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

§ 1º Nos casos previstos em lei ou diante de peculiaridades da causa relacionadas à impossibilidade ou à excessiva dificuldade de cumprir o encargo nos termos do caput ou à maior facilidade de obtenção da prova do fato contrário, poderá o juiz atribuir o ônus da prova de modo diverso, desde que o faça por decisão fundamentada, caso em que deverá dar à parte a oportunidade de se desincumbir do ônus que lhe foi atribuído.

§ 2º A decisão prevista no § 1º deste artigo não pode gerar situação em que a desincumbência do encargo pela parte seja impossível ou excessivamente difícil.

§ 3º A distribuição diversa do ônus da prova também pode ocorrer por convenção das partes, salvo quando:

I - recair sobre direito indisponível da parte;

II - tornar excessivamente difícil a uma parte o exercício do direito.

§ 4º A convenção de que trata o § 3º pode ser celebrada antes ou durante o processo.

Tal dispositivo é a tradução do princípio de que o ônus da prova cabe a quem dela se aproveita. E esta formulação também foi, com as devidas adaptações, trazida para o processo administrativo fiscal, posto que a obrigação de provar está expressamente atribuída para a autoridade Fiscal quando realiza o lançamento tributário, para o sujeito passivo, quando formula pedido de repetição de indébito/ressarcimento.

Para verificar a existência de provas de um recolhimento indevido ou maior que o devido, é imprescindível entender a operacionalização da análise de um eventual indébito tributário.

Nos casos de pagamento indevido ou a maior, fatos que justificam uma eventual repetição do indébito, a ideia de restituir é para que ocorra um reequilíbrio patrimonial. O direito de repetir o que foi pago emerge do fato de não existir débito correspondente ao pagamento. Portanto, a restituição é a devolução de um bem que foi trasladado de um sujeito a outro equivocadamente. Deve ficar entre dois parâmetros, não podendo ultrapassar o enriquecimento efetivo recebido pelo agente em detrimento do devedor, tampouco ultrapassar o empobrecimento do outro agente, isto é, o montante em que o patrimônio sofreu diminuição. O Novo Código Civil, em seu artigo 876, estabelece a obrigação de restituir a “todo aquele que recebeu o que lhe não era devido”, para fins de evitar um enriquecimento sem causa..

Posta assim a questão é de se dizer que para fazer jus à repetição do indébito, necessário se faz a ocorrência de um pagamento indevido ou a maior que o devido, caso contrário, estaríamos diante de um enriquecimento sem causa de uma das partes. Desta forma, não havendo tais condições, não há direito líquido e certo a restituição.

Neste momento, surge a necessidade de verificar a ocorrência de um recolhimento indevido ou maior que o devido. A solução para esta questão encontra-se no confronto entre o valor recolhido e o valor que deveria ter sido recolhido.

A comprovação do valor recolhido se faz por meio do comprovante de recolhimento – DARF. Já a apuração do valor devido está condicionada à análise da base de cálculo combinada com a alíquota a ser aplicada. Quanto à alíquota, não temos problemas, pois está determinada em lei e não precisa ser objeto de prova. Todavia, a base de cálculo deve ser comprovada pela escrituração nos livros fiscais. Neste sentido, determina o art. 923, do RIR/99, “a escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados com documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais”.

O art. 226 do Código Civil ratifica o entendimento quando define que os livros e fichas dos empresários provam contra as pessoas a que pertencem e, em seu favor, quando escriturados sem vício extrínseco ou intrínseco, forem confirmados por outros subsídios. Em suma, os livros legalizados, escriturados em forma mercantil, sem emendas ou rasuras, e em perfeita harmonia uns com os outros, fazem prova plena a favor ou contra os seus proprietários.

Regressando aos autos, como já mencionado, o recorrente não apresentou indícios mínimos de seu direito, de sorte que me sinto na obrigação de julgar com os dados constantes nos autos. No caso, nenhuma prova.

Neste contexto, a falta de apresentação de seus livros fiscais, documentos primordiais para apuração da base de cálculo da exação, trouxe grandes prejuízos à instrução processual, pois tornou inviável a apuração do valor devido e, por consequência, a determinação de um eventual indébito tributário. Portanto, não restou caracterizado nos autos o direito líquido e certo que ensejaria o acatamento do pedido do recorrente.

Partindo-se de tais premissas cumpre destacar que a DRJ não laborou em equívoco ao afirmar que a Contribuinte deixou de se desincumbir do ônus de trazer, já na

Manifestação de Inconformidade, argumentos e provas que ao menos estabelecessem uma dialeticidade em relação ao seu pleito.

Tanto os argumentos como as provas foram trazidos tão somente com o Recurso Voluntário.

Não há dúvidas que a busca da verdade material é um princípio norteador do Processo Administrativo fiscal. Contudo, ao lado dele, também de matiz constitucional está o princípio da legalidade, que obriga a todos, especialmente à Administração pública, da qual este Colegiado integra, a obediência as normas legais vigentes, merecendo destaque o Decreto 70.235 estabeleceu o momento da prática dos atos, sob pena ainda de se atentar ainda contra outro princípio constitucional, qual seja o da duração razoável do processo.

Em relação aos elementos de prova trazidos ao processo quando da apresentação da Manifestação de Inconformidade, é de se destacar que limita-se a uma tabela onde conta os termos “apuração antiga” e “apuração nova”, insuficientes a que a DRJ realizasse qualquer análise, tanto por carência de argumentos como de documentos. Considerando-se que a Recorrente não se desincumbiu do ônus de apresentar provas e argumentos na Manifestação de Inconformidade, fato este apontado pela DRJ como razão de decidir, e considerando-se que a legislação impede que esta omissão seja suprida em fase recursal, é de se negar provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Raphael Madeira Abad