



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS



Processo nº 10880.914602/2009-88
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3302-009.172 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 26 de agosto de 2020
Recorrente DR. OETKER BRASIL LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Exercício: 2005

Ementa:

PROVAS. COMPENSAÇÃO

De acordo com a legislação, a manifestação de inconformidade mencionará, dentre outros, os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir. A mera alegação sem a devida produção de provas não é suficiente para conferir o direito creditório ao sujeito passivo e a consequente homologação das compensações declaradas.

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.

(assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenburg Filho - Relator e Presidente

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Corintho Oliveira Machado, Walker Araujo, Vinicius Guimarães, Jose Renato Pereira de Deus, Jorge Lima Abud, Raphael Madeira Abad, Denise Madalena Green e Gilson Macedo Rosenburg Filho (Presidente).

Relatório

Como forma de elucidar os fatos ocorridos até a decisão da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento, colaciono o relatório do Acórdão recorrido, *in verbis*:

Cuida o presente processo de Despacho Decisório, emitido no âmbito da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Administração Tributária em São Paulo, no que toca à apreciação da Declaração de Compensação (DCOMP) eletrônica do sujeito passivo em epígrafe.

Previamente ao proferimento da decisão *a quo*, a Contribuinte foi intimada a prestar informações tal qual consignado às fls. 136 e 137.

Consoante a decisão que consta às fl. 3, não foi confirmada a existência de suposto crédito relativamente a pagamento indevido ou a maior de contribuição para à Cofins, código Receita 5856, uma vez que não foi identificado, nos sistemas informatizados da Fazenda Nacional, o DARF declarado na Dcomp.

A assim decidiu a Autoridade Fiscal:

Limite do crédito analisado, correspondente ao valor do crédito original na data de transmissão informado no PER/DCOMP: 6.298,20.

Analisadas as informações prestadas [no PER/DCOMP n.º 06265.70109.250405.1.3.04-4058] [...], não foi confirmada a existência do crédito informado, pois o DARF [a que se refere o item 3 do respectivo Despacho Decisório] [...], discriminado no PER/DCOMP, não foi localizado nos sistemas da Receita Federal.

Diante da inexistência do crédito, NÃO HOMOLOGO a compensação declarada.

(...).

3. Inconformada com a decisão *a quo*, apresentou a Contribuinte Manifestação de Inconformidade às fls. 6/11, por meio da qual argumenta, em síntese, o que segue:

afirma a Contribuinte que crédito declarado na DCOMP, de valor de R\$6.298,20, proviria da tributação de PIS e COFINS sobre as vendas realizadas à Zona Franca de Manaus, lastreadas nas notas fiscais cujas cópias se encontram às fls. 120 a 133;

alega que as referidas vendas teriam sido no total de R\$82.871,10, razão pela qual teria pago, equivocadamente, COFINS no valor de R\$6.298,20, uma vez que, por força da ação de mandado de segurança n.º 2005.61.00.001881-7, impetrado na 24ª Vara da Justiça Federal de São Paulo, estaria a Contribuinte autorizada a compensar os valores de PIS e COFINS que houvessem incidido sobre as receitas de vendas realizadas à Zona Franca de Manaus;

aduz, em sua defesa, que os valores havidos por pagos a maior teriam como fundamento o art. 14 da Medida Provisória n.º 2.158, de 2001, bem como o art. 4º do Decreto-lei n.º 288, de 1967, o art. 7º da Lei Complementar n.º 70, de 1991 e art. 5º da Lei n.º 7.714, de 1988;

vale-se, também, a Contribuinte da decisão do Supremo Tribunal Federal, na ADIN n.º 2348-9 que teria declarado inconstitucional a determinação do art. 14 da Medida Provisória n.º 2037-25, de 2000, de que as vendas para a Zona Franca de Manaus não seriam abrangidas pelas isenções de PIS e COFINS;

requer o afastamento da decisão *a quo*, para que seja compensado.

O presente processo foi encaminhado a esta Delegacia por meio do despacho à fl. 134.

A 9ª Turma da DRJ em São Paulo (SP) julgou a manifestação de inconformidade improcedente, nos termos do Acórdão n.º 16-41.479, de 13 de dezembro de 2012, cuja ementa foi vazada nos seguintes termos:

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social -Cofins

Exercício: 2005

Ementa: COMPENSAÇÃO. DIREITO CREDITÓRIO. DOCUMENTO DE ARRECADAÇÃO. NÃO LOCALIZAÇÃO.

E correta a decisão proferida em Despacho Decisório que não homologou a declaração de compensação elaborada pela Contribuinte, por não haver direito creditório, uma vez que não foi localizada o pagamento alegado como origem do crédito.

MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE. ÔNUS DA PROVA. ENCARGO DO CONTRIBUINTE.

Para afastar o que encerra a decisão *a quo*, é da Contribuinte o encargo de apresentar provas, por conta do disposto na Lei n.º 5.869, de 1976, o Código do Processo Civil, que é fonte subsidiária do Decreto n.º 70.235, de 1972 e alterações posteriores.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Descontente com a decisão da primeira instância administrativa, a recorrente interpôs recurso voluntário ao CARF, no qual reitera as razões postas na manifestação de inconformidade.

É o breve relatório.

Voto

Conselheiro Gilson Macedo Rosenberg Filho, Relator.

O recurso é tempestivo e apresenta os demais pressupostos de admissibilidade, de forma que dele conheço e passo à análise.

MÉRITO

A questão que a ser decidida diz respeito à existência de provas do indébito tributário nos autos desse processo.

Nos casos de procedimentos referentes a despacho eletrônico de pedido de restituição, onde o sujeito passivo não é intimado pela unidade preparadora para prestar informações jurídicas acerca do crédito requisitado, o primeiro momento que ele tem para se pronunciar sobre questões de direito é na manifestação de inconformidade. Porém, nem todo patrono é operador do direito ou está familiarizado com a instrução probatória, podendo deixar de providenciar documentos relevantes, pelo simples fato de desconhecer sua importância. Por esse motivo, se o sujeito passivo não se manteve inerte, buscando sempre participar da instrução probatória, não vejo motivos para negar a apreciação de documentos acostados aos autos no momento da interposição do recurso voluntário. Trata-se de processo de restituição em que o contribuinte teve seu pedido de indébito negado por despacho decisório eletrônico, sob o fundamento de que o crédito financeiro alegado como pagamento indevido foi integralmente utilizado para quitação de débitos do contribuinte, não restando crédito disponível para restituição.

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

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.

Definida a regra que direciona o *onus probandi* no âmbito do processo administrativo fiscal, resta estabelecer o conceito de prova, sua finalidade e seu objeto.

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. 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.

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 mendazes. As alegações, sim, é que podem ser verazes ou mentirosas - e daí a pertinência de prová-las, ou seja, demonstrar que são boas e verazes.

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 circulam.

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

É verossímil 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.

Após uma breve digressão, retornando aos autos, estamos diante de um pedido de restituição. Sendo assim, para verificar a existência de provas de um recolhimento indevido ou maior que o devido, é imprescindível entender a operacionalização da análise de um 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.

Descendo ao caso concreto, o comprovante de recolhimento informado no pedido de restituição – DARF – não foi encontrado nos sistemas informatizados da Receita Federal do Brasil. Diante deste fato, a interessada foi intimada a apresentá-lo para fins de prosseguimento da análise. A intimação foi entregue no dia 19/09/2003, fl. 137. Em sessão de 13/12/2012, foi proferida a decisão ora recorrida. Até a presente data, não foi apresentado o DARF que comprovaria o recolhimento indicado no pedido de restituição.

Conforme já mencionado, a prova que houve recolhimento no período indicado no pedido de restituição se faz por intermédio do DARF. Ressalto que se o comprovante de recolhimento indicado pela interessada no PER constasse nos sistemas informatizados da RFB, a falta de apresentação deste documento seria suplantada, pois haveria prova da existência do valor recolhido. Ocorre que não existe registro do valor recolhido no dia 14/01/2005, no valor de R\$ 6.298,20, no código de receita 5856, referente ao PA 31/12/2004, para o CNPJ da recorrente.

A *ratio decidendi* da decisão vergastada é exatamente a falta de prova de que houve o recolhimento indicado no PER.

Diante desses fatos, não vejo como reformar a decisão recorrida, uma vez que a interessada não demonstrou a existência do indébito tributário.

Forte nestes argumentos, nego provimento ao recurso voluntário

(assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenburg Filho