



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS



Processo nº 10880.914904/2008-75
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3302-009.593 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 24 de setembro de 2020
Recorrente TELESP CELULAR S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/12/2003 a 31/12/2003

PROVAS. RESTITUIÇÃO. 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. Votou pelas conclusões o conselheiro Vinicius Guimarães.

(assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenberg 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 Rosenberg 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*:

Trata o presente processo de Declaração de Compensação (Dcomp) de nº 00522.12871.150304.1.3.049346, por meio da qual a contribuinte em epígrafe, valendo-se de crédito no valor original de R\$ 147.875,35, referente a pagamento indevido ou a maior de Cofins, 2172, recolhido em 15/01/2004, no valor total de R\$ 15.056.650,61, extinguiu débito de Cofins, 2172 e período de apuração de fevereiro de 2004 (fl. 9).

Em 26/08/2008 foi emitido Despacho Decisório de não homologação da compensação pelo fato de o Darf informado na Dcomp está, conforme informação prestada pela contribuinte em DCTF, totalmente utilizado para extinção de débito de Cofins, 2172, do PA 12/2003.

Como consequência, a compensação foi não homologada, com base nos arts. 165 e 170, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (CTN) e art. 74 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

Cientificada em 29/08/2008, a contribuinte apresentou, em 29/09/2008, a manifestação de inconformidade de fls. 13/18. Alega, em síntese, o seguinte.

No item “**Dos Fatos**” argumenta, após explicar a sistemática de “análise parametrizada” criada pela RFB para análise eletrônica de PER/DCOMP, que “*basta ao contribuinte demonstrar, através de seus documentos fiscais, a existência do crédito, que a compensação deverá ser necessariamente homologada*”.

No item “**Do Direito**”, afirma que, em 12/2003, a interessada apurou débito de Cofins no valor de R\$ 15.918.824,08, conforme demonstra a DIPJ retificadora, recebida pela RFB em 13/10/2006, bem como a contabilidade da empresa (doc. nº 8). No entanto, a DCTF do período em questão foi erroneamente preenchida com débito de Cofins, no valor de R\$ 16.066.699,46. Como forma de extinção do referido débito foram vinculados os seguintes créditos: DARF de R\$ 15.056.650,61 e suspensão de R\$ 1.010.048,85, perfazendo o montante integral do débito.

Assim, argumenta a contribuinte que se o débito de Cofins efetivamente apurado em dezembro de 2003 foi de R\$ 15.918.824,08, como extrai-se da DIPJ correlata (doc nº 7), o total dos créditos vinculados supera o montante devido em R\$ 147.875,37, valor que foi pleiteado na Dcomp.

Aduz, ainda, que “*não pode o fisco ignorar, ao seu bel prazer, as informações consolidadas na DIPJ, que retratam toda a mutação patrimonial havida no período de apuração da contribuição, atestando, com muito mais certeza do que a DCTF, a realidade dos fatos sujeitos à tributação, já que escorada no balanço definitivo. É justamente deste valor recolhido a maior que a Requerente*”.

Diz que fazer prevalecer a DCTF sobre a DIPJ e sobre a contabilidade da contribuinte é violar os princípios da legalidade objetiva, da verdade material, da boa-fé e da proibição de enriquecimento ilícito do Estado.

Afirma que ao pretender amparar sua decisão exclusivamente no cruzamento eletrônico da DCOMP com a DCTF, deixou o Fisco de apreciar o substrato fático que ampara o crédito pleiteado, levando a um descompasso na aplicação do direito em relação aos fatos verdadeiramente ocorridos.

Sustenta que o procedimento administrativo de análise da compensação fiscal não deve ficar adstrito à verdade formal, mas, ao contrário, deve o julgador buscar a verdade material, utilizando-se de todos os meios possíveis para a elucidação da realidade dos fatos. Traz doutrina sobre o assunto.

Alega que há violação ao princípio da verdade material no tratamento eletrônico que foi realizado pela RFB. Diz que tal procedimento avilta não só os direitos da contribuinte, mas também a autoridade fiscal foi transformada “*em mero autômato, despachante e processador de dados eletrônicos, que vê sua função reduzida a intimar o contribuinte do resultado de um processamento eletrônico que não contempla a realidade submetida ao crivo fiscal em sua integralidade*”.

Na sequência, no tópico “**Da impossibilidade de exigência de multa e juros**”, diz que realizada a compensação, encontra-se extinto o débito compensado até que sobrevenha decisão acerca da regularidade (ou não) do pagamento por meio de compensação.

Desse modo, “*estando satisfeita a obrigação, falece ao Fisco o dever de cobrar multa e juros, como vem sendo feito de modo rotineiro*”.

Requer a homologação da compensação e, subsidiariamente, caso esta solicitação não seja atendida, que sejam excluídos os valores relativos à multa e juros.

A 3ª Turma da DRJ em Curitiba (PA) julgou a manifestação de inconformidade improcedente, nos termos do Acórdão nº 06-45.106, de 12 de fevereiro de 2014, cuja ementa foi vazada nos seguintes termos:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/12/2003 a 31/12/2003

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

Correto o Despacho Decisório que não homologou a compensação por inexistência de direito creditório, tendo em vista que o pagamento alegado como origem do crédito estava integral e validamente alocado para a quitação de débito confessado.

PROVAS. INSUFICIÊNCIA.

A mera alegação do direito desacompanhada da escrituração contábil/fiscal do período não é suficiente para demonstrar que determinadas receitas foram incluídas indevidamente na base de cálculo da contribuição.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

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

Termina o recurso requerendo o seu conhecimento e acolhimento para reformar a decisão de piso, no sentido de deferir o pedido de restituição.

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.

A instância *a quo*, utilizou como razão de decidir a falta de provas do direito creditório, de acordo com trecho do voto condutor do acórdão recorrido, *verbis*:

Nessas circunstâncias, não comprovado o erro cometido no preenchimento da DCTF, com documentação hábil e idônea, os valores declarados em DCTF devem prevalecer sobre os informados em DIPJ, pelo que se mantém correta a não homologação da compensação requerida.

Em suma, os requisitos da liquidez e certeza exigidos no art. 170 do CTN, para a compensação tributária, não foram demonstrados pela interessada. Ademais, as razões apresentadas no recurso não caracterizam o pagamento informado na Dcomp como indevido, nos termos do art. 165 do CTN.

Entende-se, por isso, que não houve violação alguma aos princípios da legalidade objetiva, da verdade material, da boa-fé e da proibição de enriquecimento ilícito do Estado. Bastava à contribuinte à prova documental do valor alegado..

Portanto, a questão a ser decidida diz respeito à existência de provas do indébito tributário nos autos desse processo e a possibilidade de sua apuração.

Sabemos que o momento apropriado para apresentação das provas que comprovem suas alegações é na propositura da manifestação de inconformidade. 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 desses 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 legações, 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 declarações de compensações não homologadas por falta de crédito. A interessada alegou erro no preenchimento da DCTF.

Antes efetuarmos a análise da existência de provas do indébito tributário, deve-se ressaltar que não houve um apontamento preclusivo acerca do erro alegado. A interessada se restringiu a afirmar que errou no preenchimento da DCTF, sem apontar a materialidade do erro, seja na manifestação de inconformidade ou no recurso voluntário

As provas devem estar em conjunto com as alegações, formando uma união harmônica e indissociável. Uma sem a outra não cumpre a função de clarear a verdade dos fatos.

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 verossimilhança às circunstâncias a ponto de formar a convicção do julgador.

Mais para que a prova seja bem valorada, se faz necessária uma dialética eficaz. Ainda mais quando a valoração é feita em sede de recurso.

Por isso que se diz que o recurso deverá ser dialético, isto é, discursivo. As razões do recurso são elementos indispensáveis ao órgão julgador para possa julgar o mérito do recurso, ponderando-as em confronto com os motivos da decisão recorrida. O simples ato de acostar documentos desprovidos de argumentação não permite ao julgador chegar a qualquer conclusão acerca dos motivos determinantes do alegado direito requerido.

Em outras palavras, se o recorrente não apresenta as razões do pedido de novo julgamento, ou seja, sem explicar os motivos do recurso, o Colegiado não tem sobre o que decidir e a parte contrária não terá do que se defender. Por isso é que todo pedido, seja inicial seja recursal, é sempre apreciado, discutido e solucionado a partir da causa de pedir.

Após essas considerações, para uma eficiente análise do indébito tributário, é imprescindível entender sua formação.

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.

Retornando aos autos, temos que os únicos elementos acostados aos recursos foram as cópias das declarações – Per/Dcomp, DCTF, DIPJ - e uma planilha de apuração da Cofins.

Pela luz da legislação processual brasileira, quer judicial ou administrativa, é defeso às partes apresentar prova documental em momento diverso do estabelecido na norma processual - no do Processo Administrativo Fiscal na data da apresentação da impugnação/manifestação de inconformidade – a menos que (§ 4º do art. 16 do Decreto 70.235/1972):

- a) Fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;
- b) refira-se a fato ou direito superveniente;
- c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidos aos autos.

Analisando os autos, verifica-se que a situação fática não se enquadra em nenhuma das hipóteses enumeradas acima.

De outro lado, não se pode olvidar que a produção de provas é facultada às partes, mas constitui-se em verdadeiro ônus processual, porquanto, embora o ato seja instituído em seu favor, não o sendo praticado no tempo certo, surge para a parte consequências gravosas, dentre elas a perda do direito de o fazê-lo posteriormente, pois nesta hipótese, opera-se o fenômeno

denominado de preclusão, isto porque, o processo é um caminhar para frente, não se admitindo, em regra, realização de instrução probatória tardia, pertinente a fases já ultrapassadas.

Daí, não tendo sido produzida a tempo, em primeira instância, não se admite que se faça em fases posteriores, sem que haja justificativa plausível para o retardo.

Dinamarco afirma que o direito à prova não é irrestrito ou infinito:

A constituição e a lei estabelecem certas balizas que também concorrem a traçar-lhes o perfil dogmático, a principiar pelo veto às provas obtidas por meio ilícitos. Em nível infraconstitucional o próprio sistema dos meios de prova, regido por formas preestabelecidas, momentos, fases e principalmente preclusões, constitui legítima delimitação ao direito à prova e ao seu exercício. Falar em direito à prova, portanto, é falar em direito à prova legítima, a ser exercido segundo os procedimentos regidos pela lei.

Por fim, a recorrente alegou que a verdade material deve prevalecer acima de qualquer outro princípio. Ela não deixa de ter razão, desde que a verdade material venha acompanhada por provas inequívocas. Como sabemos, o processo deve estar instruído com comprovantes do pagamento e com os demonstrativos dos cálculos. Não se pode olvidar que esses demonstrativos, para servir de prova cabal, indiscutível, na comprovação da base de cálculo de qualquer exação, devem refletir a contabilidade fiscal do contribuinte e, para termos convicção que ocorreu a materialização dos dados contábeis em tais demonstrativos, devemos analisar seus livros comerciais.

Noutro giro, o princípio da verdade material não é remédio para todos os males processuais. Não pode nem deve servir de salvo conduto para que se desvirtue o caminhar para frente, o ordenamento e a concatenação dos procedimentos processuais - essência de qualquer processo administrativo ou judicial.

Na realidade, a verdade material contrapõe-se ao formalismo exacerbado, presente no Processo civil, mas, de maneira alguma, priva o procedimento administrativo das necessárias formalidades. Daí se dizer que no Processo Administrativo Fiscal convivem harmonicamente os princípios da verdade material e da formalidade moderada. De sorte que se busque a verdade real, mas preservando as normas processuais que asseguram a segurança, a celeridade, a eficiência e o bom andamento do processo.

Neste contexto, a falta de apresentação dos motivos que levaram ao erro na apuração da exação e a materialidade do crédito pleiteado, bem como a falta das documentações contábeis, acarretaram grandes prejuízos à instrução processual, pois tornou inviável a apuração do valor devido e, por consequência, a determinação de um eventual indébito tributário.

Por tudo que foi exposto, não restou caracterizado nos autos o direito líquido e certo que ensejaria o acatamento do pedido da recorrente.

Forte nestes argumentos, nego provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenberg Filho

Fl. 9 do Acórdão n.º 3302-009.593 - 3ª Sejul/3ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10880.914904/2008-75