



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS



Processo nº 10880.925100/2009-82
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3302-009.175 – 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 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*:

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.

2. Consoante a decisão que consta às fls. 9 e 10, não foi confirmada a existência de suposto crédito relativamente a pagamento indevido ou a maior de contribuição para à Cofins código Receita 5856, de período de apuração de 31/01/2005.

2.1. Consta, no referido documento oficial, que assim decidiu a Autoridade Fiscal:

Limite do crédito analisado, correspondente ao valor do crédito original na data de transmissão informado no PER/DCOMP: 233.918,85.

A partir das características do DARF discriminado no PER/DCOMP [a que se vincula o presente processo] [...], foram localizados um ou mais pagamentos [discriminados no item 3 do respectivo Despacho Decisório] [...], mas integralmente utilizados para quitação de débitos do contribuinte, não restando crédito disponível para compensação dos débitos informados no PER/DCOMP. [...]

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

Valor devedor consolidado, correspondente aos débitos [de PIS] indevidamente compensados, para pagamento até 31/03/2009.

3. Inconformada com a decisão *a quo*, apresentou a Contribuinte Manifestação de Inconformidade às fls. 11 a 20, acompanhada de documentos anexos, por meio da qual argumenta, em síntese, valendo-se da jurisprudência pátria, o que segue:

a) afirma a Contribuinte que [...] os valores utilizados como crédito nesta Declaração [é dizer, na DCOMP examinada pela Autoridade Fiscal] decorrem de valores indevidamente recolhidos a título de Cofins no período de 2002 a 2004, sobre mercadorias enviadas em bonificação a seus clientes [fl. 12];

b) esclarece a Contribuinte que a [...] bonificação é um expediente de incentivo às vendas, similar à concessão de descontos sobre o preço dos produtos em que a empresa, ao invés de abater financeiramente um determinado valor, bonifica o cliente justamente com um número maior de produtos, os quais não são cobrados. Essa prática equivale a um desconto incondicionado, uma vez que o fabricante, ao invés de conceder um abatimento de um percentual no preço total da operação, atinge o mesmo efeito financeiro por meio de oferecimento de algumas unidades a mais dos produtos vendidos. Como disposto na própria legislação que norteiam as contribuições para o PIS e a COFINS, ambas incidem apenas sobre a receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia, vale dizer, a própria legislação prevê a não incidência sobre descontos incondicionais, como é o caso das remessas em bonificação, já que não há cobrança pelas mercadorias, ou seja, não há receita [fl. 13];

c) destaca que, [...] ao apreciar o pedido formulado pela Manifestante, o I. Auditor Fiscal não homologou a compensação declarada, alegando, para tanto, que o valor pago no DARF utilizado como crédito (valor de R\$ 312.438,38 — crédito utilizado R\$ 233.918,85) teria sido integralmente dirigido ao pagamento de débitos do mesmo valor, mesmo período de apuração e mesmo código de receita, de modo que não haveria que se falar em pagamento indevido ou a maior [fl. 13];

d) para corroborar suas afirmações, vale-se a Contribuinte às fls. 14 e 15 de ementas de Soluções de Consulta da Fazenda Nacional publicadas de 2000 a 2008 que traz à colação, dentre as quais as Soluções de Consulta n.º 517 e n.º 518, ambas de 2007, da Divisão de Tributação da Superintendência Regional da RFB da 8ª Região Fiscal;

e) afirma que [...] saídas em bonificação não constituem receitas e, portanto, não podem integrar a base de cálculo do PIS [fl. 15]. [...] Para possuírem a natureza necessária para não serem tributadas, as mercadorias bonificadas deverão estar incluídas na nota fiscal de venda dos produtos que geraram sua concessão, com a dedução do seu valor do preço total da operação. A fiscalização federal observa para tanto as disposições da Instrução Normativa n.º 51, de 1978, segundo as quais são descontos incondicionais as parcelas redutoras do preço de venda, quando constarem da nota fiscal de venda dos bens e não dependerem de evento posterior à emissão desse documento. A exigibilidade destes tributos sobre tal montante é flagrantemente inconstitucional e ilegal, pois ambas contribuições apenas podem ser exigidas sobre as receitas auferidas pela Manifestante representadas nos valores que efetivamente ingressaram no seu patrimônio, que jamais existirão nas bonificações incondicionais, por serem realizadas gratuitamente. Ora, na compra e venda essas quantias se referem contraprestação prestada ao vendedor pelo comprador para receber a coisa adquirida, sendo o elemento "preço" do negócio jurídico firmado entre as partes [fl. 16];

f) assevera que, [...] *sob a ótica financeira, cumpre esclarecer que a bonificação tem a mesma natureza do desconto concedido incondicionalmente, pois, ao invés de um desconto em dinheiro de, por exemplo, 10% sobre o preço cobrado é concedida uma bonificação em produtos. Assim sendo, ao adquirir um determinado volume de produtos da Manifestante, seus clientes já têm conhecimento de que receberão uma bonificação correspondente a uma certa quantidade de produtos* [fl. 17];

g) alega que é [...] *pacífico o entendimento de que a bonificação constitui-se em forma de desconto incondicional, dado que ao momento da realização da venda e, principalmente, quando da emissão da nota fiscal dos produtos vendidos, já se conhece exatamente quais e quantas mercadorias serão dadas em bonificação* [fl. 17];

h) afirma [...] *que não se pode exigir o PIS nas saídas de mercadorias concedidas em bonificação, sob pena de se exigir tributo sobre fato gerador inexistente. Se não existe receita sobre tais mercadorias entregues, não há que se falar na incidência da contribuição ao PIS* [fl. 19];

i) requer a reforma da decisão em testilha, para que seja reconhecida a compensação pela Fazenda Nacional;

j) finalmente, protesta pela posterior juntada de todos os documentos que comprovam o valor do crédito reclamado.

4. O presente processo foi encaminhado a esta Delegacia por meio do despacho à fl. 39.

A 9ª Turma da DRJ em São Paulo (SP) julgou a manifestação de inconformidade improcedente, nos termos do Acórdão nº 41.466, de 11 de outubro de 2012, cuja ementa foi vazada nos seguintes termos:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Exercício: 2005

DESPACHO ELETRÔNICO. AUSÊNCIA DE SALDO DISPONÍVEL.

A ausência de valor disponível para eventual restituição ou compensação é circunstância apta a fundamentar a não-homologação de compensação.

DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. PAGAMENTO INDEVIDO OU A MAIOR.

A mera alegação da existência do crédito, desacompanhada de elementos de prova, não é suficiente para reformar a decisão não homologatória de compensação.

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.

Diligência

O pedido de diligência deve ser indeferido, pois como já se pronunciou a decisão de piso, o ônus da prova, nas situações em que temos o requerimento de restituição e compensação de créditos supostamente indevidos, recai sobre o sujeito passivo, sendo certo que, não há que se falar em obrigatoriedade de diligência por parte da autoridade fiscal, uma vez que toadas as provas documentais deveriam ter sido apresentadas junto com a manifestação de inconformidade da recorrente.

Devemos ter em mente que não é cabível a realização de diligência para suprir prova que deveria ter sido apresentada em manifestação de inconformidade, vale dizer, o procedimento de diligência não se afigura como remédio processual destinado a suprir a injustificada omissão probatória daquele sobre o qual recai o ônus do prova.

Certo é que não podemos deixar de observar que existem regras processuais claras, que regem o contencioso administrativo, regulando a instrução probatória, não cabendo ao julgador afastar tais regras em face de aplicação indevida de eventuais princípios. Assim, a aplicação de princípios como aquele do formalismo moderado ou da verdade material não deve abrir caminho para o afastamento de regras que servem para a concretização de outros princípios jurídicos, sobretudo, os processuais.

Pelo exposto nego a diligência pleiteada.

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 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 *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.

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, é inconteste que foram recolhidos pelo recorrente valores a título da Cofins do período em discussão.

No que se refere à base de cálculo, após analisar os autos, constato não foram apresentados os livros fiscais e as documentações que suportassem os lançamentos contábeis, deixando lacunas intransponíveis para a apreciação do pedido.

Regressando ao nosso caso, a recorrente alega 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. Portanto, fica imperativo a apresentação destes livros para uma eficiente apreciação do pedido de restituição.

Por derradeiro, a alegação de que a quantidade de notas-fiscais é imensa e, portanto, inviável de serem apresentadas, não afasta a possibilidade de a recorrente ter sido diligente e apresentado amostras das notas fiscais, com as respectivas contabilizações, fato que daria uma *verossimilhança* as suas alegações e induziria à realização de diligência. Contudo, isso não aconteceu.

Neste contexto, a falta de apresentação de documentos fiscais, 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.

Forte nestes argumentos, nego provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenberg Filho