



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS



Processo nº 11065.000310/2005-17
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3302-007.745 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 20 de novembro de 2019
Recorrente ARTECOLA INDÚSTRIA QUÍMICA LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)

Período de apuração: 01/10/2004 a 30/11/2004

Ementa:

BASE DE CÁLCULO. COMPOSIÇÃO.

A base de cálculo da contribuição é composta por todas as receitas da contribuinte, exceto as exclusões previstas em lei. Logo, não se pode excluir da tributação a prestação de serviços, disfarçada sob a contabilização de aviso/notas de débito, sob pena de afronta à legislação.

PROVAS. RESSARCIMENTO. COMPENSAÇÃO.

A prova dos fatos deverá ser colhida pelos meios admitidos em direito, no processo, e pela forma estabelecida em lei. Será na prova assim produzida que irá o julgador formar sua convicção sobre os fatos, sendo-lhe vedado fundamentá-la em elementos desprovidos da segurança jurídica que os princípios e normas processuais acautelam.

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.

ANÁLISE DE CONSTITUCIONALIDADE DE LEI. IMPOSSIBILIDADE..
SÚMULA CARF Nº 02.

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso, nos termos do voto do relator. Vencido o conselheiro Jorge Lima Abud que convertia o julgamento em diligência.

(assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenberg Filho - Relator e Presidente

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

Fl. 2 do Acórdão n.º 3302-007.745 - 3ª Seju/3ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 11065.000310/2005-17

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*:

A contribuinte supracitado solicitou ressarcimento do Cofins não-cumulativo dos meses de outubro e novembro de 2004, concomitante com a utilização deste para fins de compensação de com o IRRF - juros sobre o capital próprio, código 5706, do mês de janeiro de 2005, conforme documentos de fls.01 a 06.

Após várias intimações e análise dos fatos/documentos, a Fiscalização da DRF de origem produziu o Relatório Fiscal, de fls.89/98, no qual foi encontrada uma série de irregularidades, sendo que nem todas se referem ao período de outubro e novembro de 2004. Nas pertinentes ao período em análise neste processo administrativo consta a não inclusão na base de cálculo da tributação de receitas com venda de serviços administrativos, que foram contabilizadas como aviso/notas de débito; na inclusão indevida do IPI nas devoluções de venda, aumentando o direito de crédito, e a exclusão em duplicidade de receitas isentas.

Diante da conclusão da Fiscalização, a DRF de origem prolatou o Despacho Decisório, de fl.100, no qual concedeu parcialmente o direito de ressarcimento pleiteado pela contribuinte, tendo sido realizada a compensação dos débitos apontados em DCOMP, até o limite de ressarcimento concedido, e exigidos os débitos que não tiveram direitos de créditos para serem compensados (fls. 101 a 105).

Inconformada, a contribuinte apresenta manifestação de inconformidade, de fls.107 a 118. Nesta, começa alegando que cobrou, nos meses em litígio, de empresas integrantes do grupo empresarial ressarcimento de despesas sobre serviços administrativos realizados para estas, sendo necessárias à atividade e manutenção das empresas beneficiárias (art.299 do RIR/1999). Este rateio foi feito através de notas de débito, tendo em vista que preencheria os requisitos da legislação do Imposto de Renda, não sendo necessária a emissão de nota fiscal para provar a necessidade da despesa. Traz jurisprudência administrativa para fundamentar sua tese de defesa.

Continuando sua contestação sobre a tributação das receitas com venda de serviços administrativos, que foram contabilizadas como aviso/notas de débito, argumenta que a Constituição estabeleceu os critérios para a exigência da contribuição e não pode ser alterado por lei ordinária. Logo, o conceito de receita não pode ser alterado por lei ordinária, pois o instituto é previsto em norma civil/comercial, sob pena de afronta ao art. 110 do Código Tributário Nacional.

Da mesma forma, não se pode utilizar a analogia para exigir tributo, somente norma legal, conforme prescreve o art. 108,§ 1º do Código Tributário. Por conseguinte, a definição de receita contida na Lei 9.718/1998, na Lei 10.637/2002 e na Lei 10.833/2003, que se referem ao PIS e COFINS cumulativos e ao PIS e COFINS não-cumulativo não pode ser utilizada para a tributação, haja vista que o ressarcimento da despesa não se inclui no conceito de receita, conforme jurisprudência administrativa.

Além disso, contesta a afirmação referente à inclusão indevida do IPI nas devoluções de venda, aumentando o direito de crédito. Argumenta que o IPI sobre as devoluções foi deduzido do IPI incidente sobre as vendas, não alterando o valor do imposto a ser recolhido, nem o valor do crédito da contribuição, pois esta diferença foi informada corretamente no DACON, conforme demonstrativo.

Por sua vez, também não haveria exclusão em duplicidade de receitas isentas. Isto porque no DACON o valor das vendas de serviços a clientes no exterior não foi informada como exportação, mas como venda de serviços no mercado interno, sendo excluída posteriormente, na apuração do valor devido da contribuição, de modo a não afetar o cálculo desta.

Após prazo de impugnação, a contribuinte apresenta DARF contendo pagamento de IRRF - juros sobre o capital próprio, código 5706, do mês de janeiro de 2005, pago em 16/08/2005, no valor total de R\$ 30.845,99 (R\$ 23.771,58 de principal; R\$ 4.754,31 de multa e 2.320,10 de juros de mora), objetivando instruir o processo, mas não diz como este pagamento ajuda ou vem a influir em sua defesa.

A 2ª Turma da DRJ em Porto Alegre julgou a impugnação procedente em parte, nos termos do Acórdão nº 10-25.717, de 10 de junho de 2010, cuja ementa foi vazada nos seguintes termos:

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins

Período de apuração: 01/10/2004 a 30/11/2004 BASE DE CÁLCULO - COMPOSIÇÃO.

A base de cálculo da contribuição é composta por todas as receitas da contribuinte, exceto as exclusões previstas em lei. Logo, não se pode excluir da tributação a prestação de serviços, disfarçada sob a contabilização de aviso/notas de débito, sob pena de afronta à legislação.

CONTROLE DA CONSTITUCIONALIDADE.

O controle de constitucionalidade da legislação que fundamenta o lançamento é de competência exclusiva do Poder Judiciário e, no sistema difuso, centrado em última instância revisional no STF.

ALEGAÇÃO - COMPROVAÇÃO .

As alegações da contribuinte devem ser comprovadas de forma inequívoca, sendo obrigação da contribuinte, nos termos do art.333 do Código de Processo Civil, devendo ser deferidas as que apresentam provas da sua validade e indeferida as sem comprovação.

Impugnação Procedente em Parte

Inconformado com a decisão da DRJ, sujeito passivo apresentou recurso voluntário ao CARF, no qual argumentou que:

- a) A recorrente recebeu, nos meses de outubro, novembro e dezembro/2004, os valores de R\$ 230.926,42, R\$ 181.555,90 e R\$ 680.303,24, respectivamente, a título de ressarcimento de despesas sobre serviços administrativos por esta realizados e rateados às demais empresas do grupo. Estas despesas são caracterizadas como necessárias à atividade e manutenção das referidas Empresas, por sua vez contempladas como dedutíveis pelo art. 299 do RIR/99;
- b) A exigência em tela extrapola os limites ao poder de tributar, o legislador não pode aumentar a compreensão do que vem a ser receita. Ao contrário, a lei deve se submeter ao que foi delimitado juridicamente pelo evento tomado pela Carta como núcleo que, factualmente caracterizado, delimita o poder de

tributar. Em face disto o intérprete da Constituição Federal só tem a receita ou o faturamento para estabelecer a amplitude da competência do legislador em legislar sobre o tema, ficando nitidamente fixado que lhe está vedado aumentar esta compreensão, porque isto implicaria inclusão no contexto tributado de valores que a Carta proíbe tributar. Sendo assim, não poderia as Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003 estabelecerem nova definição ao conceito de receita para incidência do PIS e da Cofins;

- c) Ao analisar o DACON - Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais relativo aos meses de outubro e novembro/2004 a Autoridade Fiscal entendeu que, nas devoluções de vendas da Ficha 06, Linha 11, os valores relativos ao IPI não foram deduzidos, ensejando assim o aumento no valor dos créditos das contribuições não-cumulativas. Ocorre que o valor do IPI sobre as devoluções foi deduzido do valor do IPI incidente sobre as vendas, informado na Ficha 07, Linha 14 do DACON, O procedimento adotado em nada altera o valor do imposto a ser recolhido. Diante do exposto, verifica-se que os valores acima indicados como irregularidades fiscais não procedem;
- d) Reiterando a informação prestada pela Impugnante no que diz respeito ao valor de R\$ 22.720,26, relativo a venda junto à cliente localizado no exterior, formalizada mediante emissão de Nota Fiscal com CFOP 6.109, em novembro/2004, corresponde a operação de serviços. Ao analisarmos o DACON deste trimestre, verificou-se que esta receita, por tratar-se de serviços, foi equivocadamente informada na linha 04 da Ficha 07. A exclusão desta receita, por sua vez, foi deduzida na linha 12. No relatório Fiscal constou a informação de que este valor foi deduzido em duplicidade em vista de já ter sido informado na linha 10 (Receitas de Exportação Dir. Créd. PIS/Pasep). Entretanto, analisando o DACON, verificou-se que o valor excluído nesta linha confere com o informado na linha 01 (Receita de Exportação). Neste sentido, o referido valor não pode ser computado como irregularidade fiscal, pois a exclusão é perfeitamente admitida pela legislação.

Termina petição requerendo que o recurso seja conhecido para determinar que sejam excluídas das bases de cálculo do PIS não-cumulativo nos meses de outubro, novembro e dezembro/2004 os valores de R\$ 230.926,42, R\$ 181.555,90 e R\$ 680.303,24, respectivamente, cuja contribuição representa R\$ 17.550,41, R\$ 13.798,25 e R\$ 51.703,05, recebidos a título de ressarcimento de despesas por não caracterizarem ingresso de novas receitas; bem como sejam excluídos das irregularidades apontadas os valores do IPI incidentes sobre as devoluções, por terem sido corretamente computados para fins de apuração das contribuições efetivamente devidas; e finalmente que seja ainda excluída a receita sobre serviços exportados da base de cálculo do PIS, sob pena de afronta ao princípio da não cumulatividade

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.

Centralização das Despesas Administrativas

A lide trata de pedido de ressarcimento de PIS não-cumulativo. Conforme já anunciado, o sujeito passivo alegou que os valores recebidos das outras pessoas jurídicas do grupo de empresas, referiam-se tão somente a reembolso de despesas. Acrescentou que, pelo mesmo motivo, não emitia notas fiscais de serviços, e que os documentos comprobatórios dos reembolsos das despesas, seriam notas de débitos expedidas em desfavor das pessoas jurídicas ligadas, integrantes do grupo empresarial. Portanto, esses valores não deveriam compor a base de cálculo da exação.

O caso em análise encontra ressonância na aplicação da Solução de Divergência nº 23, de 23/09/2013, cuja ementa assim dispõe:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

EMENTA: É possível a concentração, em uma única empresa, do controle dos gastos referentes a departamentos de apoio administrativo centralizados, para posterior rateio dos custos e despesas administrativos comuns entre empresas que não a mantenedora da estrutura administrativa concentrada. Para que os valores movimentados em razão do citado rateio de custos e despesas sejam dedutíveis do IRPJ, exige-se que correspondam a custos e despesas necessárias, normais e usuais, devidamente comprovadas e pagas; que sejam calculados com base em critérios de rateio razoáveis e objetivos, previamente ajustados, formalizados por instrumento firmado entre os intervenientes; que correspondam ao efetivo gasto de cada empresa e ao preço global pago pelos bens e serviços; que a empresa centralizadora da operação aproprie como despesa tão-somente a parcela que lhe cabe de acordo com o critério de rateio, assim como devem proceder de forma idêntica às empresas descentralizadas beneficiárias dos bens e serviços, e contabilize as parcelas a serem ressarcidas como direitos de créditos a recuperar; e, finalmente, que seja mantida escrituração destacada de todos os atos diretamente relacionados com o rateio das despesas administrativas. Relativamente à Contribuição para o PIS/Pasep e à Cofins, observadas as exigências estabelecidas no item anterior para regularidade do rateio de dispêndios em estudo: a) os valores auferidos pela pessoa jurídica centralizadora das atividades compartilhadas como reembolso das demais pessoas jurídicas integrantes do grupo econômico pelo pagamento dos dispêndios comuns não integram a base de cálculo das contribuições em lume apurada pela pessoa jurídica centralizadora; b) a apuração de eventuais créditos da não cumulatividade das mencionadas contribuições deve ser efetuada individualizadamente em cada pessoa jurídica integrante do grupo econômico, com base na parcela do rateio de dispêndios que lhe foi imputada; c) o rateio de dispêndios comuns deve discriminar os itens integrantes da parcela imputada a cada pessoa jurídica integrante do grupo econômico para permitir a identificação dos itens de dispêndio que geram para a pessoa jurídica que os suporta direito de creditamento, nos termos da legislação correlata. **DISPOSITIVOS LEGAIS:** arts. 251 e 299, Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999; art. 123 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (CTN); arts. 2º e 3º da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998; art. 1º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002; e art. 1º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003.

Consta no item (17) da Solução de Divergência:

17. Sendo assim, no que tange ao IRPJ, despesas administrativas rateadas são dedutíveis se:

a) comprovadamente corresponderem a bens e serviços recebidos e efetivamente pagos;

- b) forem necessárias, usuais e normais nas atividades das empresas;
- c) o rateio se der através de critérios razoáveis e objetivos, previamente ajustados, devidamente formalizados por instrumento firmado entre os intervenientes;
- d) o critério de rateio estiver de acordo com o efetivo gasto de cada empresa e com o preço global pago pelos bens e serviços, em observância aos princípios técnicos ditados pela Contabilidade;
- e) a empresa centralizadora da operação de aquisição de bens e serviços aproprie como despesa tão-somente a parcela que lhe cabe de acordo com o critério de rateio, assim como devem proceder de forma idêntica as empresas descentralizadas beneficiárias dos bens e serviços, e contabilize as parcelas a serem ressarcidas como direitos de créditos a recuperar, orientando a operação conforme os princípios técnicos ditados pela Contabilidade;
- f) a empresa centralizadora da operação de aquisição de bens e serviços, assim como as empresas descentralizadas, mantiverem escrituração destacada de todos os atos diretamente relacionados com o rateio das despesas administrativas.**

A análise da Solução de Divergência nº 23 da COSIT deixa patente a possibilidade de centralização da operação de aquisição de bens e serviços para posterior rateio entre as sociedades que compõem a holding, e que o reembolso dos referidos valores à sociedade centralizadora não entraria na base de cálculo das contribuições apuradas no regime da não-cumulatividade. Acontece que para usufruir desse procedimento o conglomerado deve observar os seguintes requisitos:

- ✓ O rateio de dispêndios comuns deve discriminar os itens integrantes da parcela imputada a cada pessoa jurídica integrante do grupo econômico para permitir a identificação dos itens de dispêndio que geram para a pessoa jurídica que os suporta direito de creditamento, nos termos da legislação correlata.
- ✓ As despesas administrativas devem corresponder a bens e serviços recebidos e efetivamente pagos;
- ✓ As despesas administrativas devem ser necessárias, usuais e normais nas atividades das empresas;
- ✓ O rateio deve se dar através de critérios razoáveis e objetivos, previamente ajustados, devidamente formalizados por instrumento firmado entre os intervenientes;
- ✓ O critério de rateio deve estar de acordo com o efetivo gasto de cada empresa e com o preço global pago pelos bens e serviços, em observância aos princípios técnicos ditados pela Contabilidade;
- ✓ A empresa centralizadora da operação de aquisição de bens e serviços aproprie como despesa tão-somente a parcela que lhe cabe de acordo com o critério de rateio, assim como devem proceder de forma idêntica as empresas descentralizadas beneficiárias dos bens e serviços, e contabilize as parcelas a serem ressarcidas como direitos de créditos a recuperar, orientando a operação conforme os princípios técnicos ditados pela Contabilidade; e

- ✓ A apuração de eventuais créditos da não cumulatividade das mencionadas contribuições deve ser efetuada individualizadamente em cada pessoa jurídica integrante do grupo econômico, com base na parcela do rateio de dispêndios que lhe foi imputada.

Acontece que não houve prova desses requisitos nos autos.

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. 333 do Código de Processo Civil, *in verbis*:

Art. 333. O ônus da prova incumbe:

I – ao autor, quanto ao fato constitutivo do seu direito;

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

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.

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 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 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.

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. Neste contexto, não vislumbro razões para reformar a decisão de primeira instância uma vez que sua decisão foi baseada nos fundamentos jurídicos constantes dos autos e a consequente subsunção aos fundamentos legais que regiam a matéria à época dos fatos geradores.

Inconstitucionalidade das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003.

Os fundamentos jurídicos apresentados pelo recorrente em sua peça recursal restringem-se a discutir a constitucionalidade das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003.

Consoante noção cediça, os Órgãos judicantes do Poder Executivo não têm competência para apreciar a conformidade de lei, validamente editada segundo o processo legislativo constitucionalmente previsto, com preceitos emanados da própria Constituição Federal ou mesmo de outras leis, a ponto de declarar-lhe a nulidade ou inaplicabilidade ao caso expressamente previsto, haja vista tratar-se de matéria reservada, por força de determinação constitucional, ao Poder Judiciário.

Compete a esses órgãos tão-somente o controle de legalidade dos atos administrativos, consistente em examinar a adequação dos procedimentos fiscais com as normas legais vigentes, zelando, assim, pelo seu fiel cumprimento.

Com efeito, a apreciação de assuntos desse tipo acha-se reservada ao Poder Judiciário, pelo que qualquer discussão quanto aos aspectos da inconstitucionalidade e/ou invalidade das normas jurídicas deve ser submetida ao crivo desse Poder. O Órgão Administrativo não é o foro apropriado para discussões dessa natureza. Os mecanismos de

controle da constitucionalidade, regulados pela própria Constituição Federal, passam, necessariamente, pelo Poder Judiciário que detém, com exclusividade, essa prerrogativa.

Noutro giro, não se pode olvidar que esta matéria já foi pacificada no âmbito do CARF, com a aprovação do Enunciado de Súmula CARF nº 02:

Súmula CARF nº 2

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Na linha do entendimento exposto, nego provimento ao recurso quanto a possibilidade de afastar as regras contidas nas Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, sob o fundamento de inconstitucionalidade.

Quanto às demais matérias postas no recurso voluntário, verifica-se que foram apresentadas as mesmas razões recursais contidas na manifestação de inconformidade e que não houve produção probatória nesta fase processual. Diante deste fato e por entender que a decisão proferida pela instância *a quo* seguiu o rumo correto, utilizo sua *ratio decidendi* como se minha fosse para negar provimento a esses capítulos recursais, nos termos do § 1º do art. 50 da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, e do art. 2º, § 3º do Decreto nº 9.830, de 10 de junho de 2019, *in verbis*:

Por sua vez, o litígio referente à inclusão indevida do IPI nas devoluções de venda, aumentando o direito de crédito, tem sua análise favorável à contribuinte.

A contribuinte não contesta que incluiu indevidamente os valores de IPI nas devoluções de vendas, fazendo com que a constatação da DRF de origem seja correta. Ou seja, a contribuinte incluiu indevidamente como crédito os valores de R\$ 497,56, em outubro de 2004, e R\$ 1.131,83, em novembro de 2004, conforme fl.94 do Relatório Fiscal.

Entretanto, a contribuinte demonstra que também diminuiu a menor o IPI sobre as vendas dos meses de outubro e novembro de 2004, conforme cópia do livro de IPI de fls.119 a 135. Ou seja, o IPI sobre as vendas de outubro e novembro de 2004 no livro de apuração somam as quantias de R\$ 35.744,45 e R\$ 28.770,06, enquanto que no DACON destes meses constam os valores de R\$ 35.246,89 (outubro) e R\$ 27.638,23 (novembro), resultando num valor descontado a menor da base de cálculo da contribuição em R\$ 497,56, em outubro de 2004, e R\$ 1.131,83, em novembro de 2004.

Portanto, houve um duplo erro da contribuinte em relação ao IPI, aumentando a base de cálculo do crédito da contribuinte e, no mesmo valor, diminuindo o valor a deduzir da contribuição devida, de forma que os erros se anulam.

Logo, não pode haver a glosa dos valores de R\$ 497,56, em outubro de 2004, e R\$ 1.131,83, em novembro de 2004, devendo ser cancelada. Esta glosa resultou no acréscimo da contribuição nos valores de R\$ 37,81 (outubro) e R\$ 86,02 (novembro), de forma que estes valores devem constar dos valores a ressarcir da contribuinte.

Continuando a apreciação do litígio, nos defrontamos com a contestação contra a afirmação da DRF de origem de duplicidade de exclusão de receita isenta. Nesta, a contribuinte alega que o valor de R\$ 22.720,26, do mês de novembro, correspondente às vendas de serviços a clientes no exterior não foi informada como exportação, mas como venda de serviços no mercado interno, sendo excluída posteriormente, na apuração do valor devido da contribuição e não afetando esta.

Verificando o DACON, de fl.30, constatamos que consta no mês de novembro de 2004, o valor de receita de exportação de R\$ 4.514.266,39 (linha 01) e receita da prestação de serviço de R\$ 22.720,26 (linha 04). Posteriormente, nas exclusões das receitas para fins de cálculo da contribuição, a contribuinte diminuiu as receitas de exportações, no valor de R\$ 4.514.266,39 (linha 10) e receitas isentas, não alcançadas pela contribuição, com suspensão ou com alíquota zero, no valor de R\$ 30.336,96 (linha 12).

Não consta nos autos nenhuma nota fiscal da alegada prestação de serviço para o exterior, muito menos um demonstrativo contendo a relação das notas fiscais que compõe as receita de exportação ou a prestação de serviços para o período.

Por isso, não é possível, fundamentado apenas no DACON, concluir que na receita de exportação (linha 01), que foram excluídas na apuração da contribuição (linha 10), não estava contida a prestação de serviço para o exterior (no valor de R\$ 22.720,26) ou que as prestações de serviços (linha 04) estavam contidas nas receitas isentas, não alcançadas pela contribuição, com suspensão ou com alíquota zero, que diminuíram a contribuição devida no valor de R\$ 30.336,96 (linha 12).

Por todos os fundamentos jurídicos e legais expostos, nego provimento ao recurso voluntário.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenberg Filho