



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10880.960841/2015-58  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 3302-010.469 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 23 de fevereiro de 2021  
**Recorrente** BIMBO DO BRASIL LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Período de apuração: 01/10/2009 a 31/10/2009

**PROVAS NO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL DE RESTITUIÇÃO COMPENSAÇÃO DE TRIBUTOS.**

Nos processos derivados de pedidos de compensação/ressarcimento, a alegação e a comprovação do direito creditório incumbe ao postulante, que deve carrear aos autos os elementos probatórios correspondentes. Não se presta a diligência ou perícia, a suprir deficiência probatória, seja do contribuinte ou do fisco.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso, nos termos do voto do relator. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhes aplicado o decidido no Acórdão nº 3302-010.462, de 23 de fevereiro de 2021, prolatado no julgamento do processo 10880.916029/2016-76, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

(documento assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenberg Filho – Presidente Redator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Gilson Macedo Rosenberg Filho (Presidente), Carlos Alberto da Silva Esteves (suplente convocado(a)), Walker Araujo, Vinícius Guimarães, Jose Renato Pereira de Deus, Jorge Lima Abud, Raphael Madeira Abad e Denise Madalena Green. Ausente(s) o conselheiro(a) Larissa Nunes Girard.

**Relatório**

O presente julgamento submete-se à sistemática dos recursos repetitivos prevista no art. 47, §§ 1º e 2º, Anexo II, do Regulamento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015. Dessa forma, adoto neste relatório o relatado no acórdão paradigma.

Trata-se de processo administrativo fiscal no bojo do qual discute-se a possibilidade do Contribuinte realizar retificações na DCTF mas, principalmente, do ônus da

prova no processo administrativo fiscal por meio do qual o contribuinte exerce o direito de pleitear o reconhecimento de créditos que entende possuir.

O motivo da Declaração de Compensação foi pagamento a maior, sendo que a DRF de origem emitiu Despacho Decisório eletrônico não homologando a compensação declarada, fundamentando que o Darf indicado constava integralmente utilizado para quitação de débitos confessados pela interessada em DCTF e DCOMP, não havendo crédito disponível para a compensação dos autos.

Ao final, requereu a conversão do julgamento em diligência para realização de perícia, para comprovar a existência e a suficiência do crédito utilizado na compensação, especificando os quesitos que pretende ver analisados e indicando o profissional técnico para tal finalidade. Protestou ainda pela juntada de novas provas que se fizerem necessárias.

Requereu ainda a juntada dos processos administrativos que enumera para análise e decisão conjunta, tendo em vista tratarem da mesma matéria em discussão nos presentes autos.

Como resultado da análise do processo pela DRJ foi lavrada ementa no sentido de que a retificação de pedido de restituição ou de declaração de compensação está submetida a procedimentos e parâmetros específicos, sendo incabível o atendimento de tal pleito em sede de manifestação de inconformidade, bem como que para homologação da compensação declarada pelo sujeito passivo, deve ser demonstrada a liquidez e certeza de crédito de tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.

Cumprê destacar que o acórdão atacado apontou a carência de provas de liquidez e certeza dos créditos pleiteados, nos seguintes termos:

De fato, o sucesso da contribuinte em ver homologada a compensação declarada nesta instância administrativa, já fora da órbita do tratamento eletrônico, condiciona-se à comprovação da liquidez e certeza do direito de crédito. Veja-se que a manifestação de inconformidade embute solicitação de desconstituição de confissão de dívida anterior e, nesse contexto, deve ela atestar que o direito de crédito aproveitado na compensação tem apoio não só legal como documental.

A decisão assim também pontuou:

Não obstante, para o período dos autos, a contribuinte não comprova essas vendas sujeitas a alíquota zero e o conseqüente pagamento a maior alegado.

Com efeito, não há nos autos qualquer documento comprobatório ou indicativo de que, no período em tela, integraram o faturamento vendas de produtos classificados nas posições 1901.20.00 Ex 01 e 1905.90.90 Ex 01 da TIPI.

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

É o relatório.

Fl. 3 do Acórdão n.º 3302-010.469 - 3ª Sejul/3ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo n.º 10880.960841/2015-58

## Voto

Tratando-se de julgamento submetido à sistemática de recursos repetitivos na forma do Regimento Interno deste Conselho, reproduz-se o voto consignado no acórdão paradigma como razões de decidir:

Admissibilidade.

O Recurso Voluntário é tempestivo e a matéria é de competência deste Colegiado, razão pela qual dele conheço.

Mérito.

Não havendo preliminares é de se adentrar no mérito Recursal.

Conforme já mencionado, o Acórdão atacado por meio do presente Recurso Voluntário foi fundado nas premissas que podem ser assim sintetizadas:

(i) Impossibilidade de retificação da DCTF que já foi objeto de despacho decisório e de Per/Dcomp já apresentado.

(ii) Ausência de provas de que submeteu à tributação produtos que deveriam ter sido sujeitos à alíquota zero (liquidez e certeza do crédito)

A Dialeticidade no processo administrativo fiscal por meio do qual o contribuinte pleiteia o reconhecimento de um direito.

Antes de adentrar no mérito recursal propriamente dito é necessário tecer algumas observações quanto à dialeticidade no processo administrativo fiscal, assunto de sobremaneira importância especialmente em relação ao presente Recurso Voluntário.

A dialética no processo, inclusive no administrativo fiscal se dá a partir da apresentação, por quem alega possuir um direito, de uma hipótese argumentativa por meio da qual estabelece argumentos acerca do direito que alega possuir. No caso dos pedidos de compensação esta hipótese argumentativa deve estabelecer uma relação lógica entre um determinado fato da vida, por exemplo, um pagamento de um determinado valor, quando na verdade o quantum devido deveria ser inferior, e para tanto deve alegar os motivos pelos quais possui este entendimento, por exemplo, porque inseriu na base de cálculo uma receita que, segundo a legislação vigente naquele tempo e espaço, não deveria integrar o critério material daquele tributo. Esta é a hipótese argumentativa.

A legislação estabelece sobre quem deve recair o ônus de provar os fatos tratados na hipótese argumentativa e no caso do processo administrativo fiscal no qual o contribuinte exerce o direito de requerer o reconhecimento da existência de um crédito, sobre ele recai o ônus de provar os fatos constitutivos do seu direito. Esta hipótese argumentativa provada pode ser chamada de “fato” “recolhimento a maior” ou “recolhimento indevido”.

A partir deste “fato provado”, no caso concreto, com as provas trazidas na Manifestação de Inconformidade, é que a Delegacia Regional de Julgamento é capaz de exercer o seu poder/dever de expressar o seu entendimento acerca do direito que lhe é submetido por meio de, repita-se, argumentos e provas.

Esta dinâmica foi magistralmente descrita pelo Conselheiro Gilson Rosemburg Filho nos seguintes termos no processo n. 10880.919820/2014-76, que peço vênias para adotar e transcrever.

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. 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 eventual indébito tributário.

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

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

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

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

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

Após essa breve digressão, regressando aos autos, dois pontos merecem destaque: O primeiro diz respeito à falta de dialeticidade nas peças recursais - manifestação de inconformidade e recurso voluntário - e o segundo ao momento de apresentação das provas.

Sabemos que 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 elemento indispensável ao órgão julgador, para o qual se dirige, 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.

O segundo ponto é que apenas no recurso voluntário a recorrente apresentou planilhas que, segundo ela, refletem sua contabilidade, entretanto mantendo silente quanto aos esclarecimentos acerca da materialidade do crédito pleiteado.

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 defende 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 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.

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 apresentação tardia de planilhas, 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 do recorrente.

Forte nestes argumentos, nego provimento ao recurso voluntário.

Alicerçado nos fundamentos já expostos, admito que o contribuinte interessado em obter créditos tributários decorrentes de recolhimento a maior de tributos tem o ônus de apresentar, ainda na Manifestação de Inconformidade, hipóteses argumentativas do seu direito, devidamente acompanhadas de provas suficientes à sua demonstração, geralmente a escrituração contábil acompanhada da documentação na qual ela é baseada.

Da retificação de PER/DCOMP e DCTF.

A Recorrente alega que cometeu um equívoco quando da elaboração do Per/Dcomp, invertendo períodos, como mencionou expressamente no Recurso Voluntário:

Este Colegiado possui entendimento no sentido de que, em tese, é possível a retificação do PER/DCOMP, bem como da DCTF, todavia este direito é condicionado a que a Recorrente desincumba-se do ônus de provar os fatos alegados, ponto que deve ser analisado a seguir.

Análise da atividade probatória ocorrida no presente processo.

No presente caso, desde a Manifestação de Inconformidade a Recorrente sustenta que submeteu à tributação bens sobre os quais incidiria a “alíquota zero”, no caso o “pão comum” razão pela qual admite possuir créditos tributários.

Assim a questão foi tratada pela DRJ.

Não obstante, para o período dos autos, a contribuinte não comprova essas vendas sujeitas a alíquota zero e o consequente pagamento a maior alegado.

Efetivamente na Manifestação de Inconformidade ou mesmo no Recurso Voluntário a Recorrente trouxe qualquer prova deste fato jurídico.

Com a Manifestação de Inconformidade a Recorrente juntou DACON, DCTF e PARECER TÉCNICO sobre a classificação dos produtos e MEMÓRIAS DE CÁLCULO.

Com o Recurso Voluntário, apresentado contra decisão que apontou a carência de provas, a Recorrente não inovou em matéria probatória, deixando de juntar os documentos que o Acórdão entendeu que seriam necessários à comprovação dos fatos.

Questão semelhante já foi tratada por este Colegiado nos autos do processo onde foi proferido o Acórdão n. 3302.005.651, em relação ao mesmo contribuinte e a fatos semelhantes.

Em casos como o presente, em que um contribuinte alega haver recolhido tributos indevidamente, as já mencionadas regras de repartição dos ônus da prova apontam para a necessidade de que ele demonstre os fatos constitutivos do seu direito, sendo que a maneira mais usual é a partir da sua contabilidade acompanhada da documentação sobre a qual é embasada. A controvérsia sobre a natureza do pão é relevante, mas a Recorrente deveria ter comprovado, por sua contabilidade, que a base de cálculo dos tributos por ela recolhidos incluiu produtos que deveriam ter sido submetidos à alíquota zero.

Por estes motivos, voto no sentido de negar provimento ao Recurso Voluntário.

## **Conclusão**

Importa registrar que nos autos em exame a situação fática e jurídica encontra correspondência com a verificada na decisão paradigma, de tal sorte que, as razões de decidir nela consignadas, são aqui adotadas.

Dessa forma, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º e 2º do art. 47 do anexo II do RICARF, reproduzo o decidido no acórdão paradigma, no sentido de negar provimento ao Recurso.

(documento assinado digitalmente)

**Gilson Macedo Rosenberg Filho – Presidente Redator**