



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**



**Processo nº** 10930.900302/2014-46  
**Recurso nº** Voluntário  
**Acórdão nº** 3302-010.055 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 18 de novembro de 2020  
**Recorrente** BOLIVAR CALCADOS LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Período de apuração: 01/02/2010 a 28/02/2010

Ementa:

**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.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso, nos termos do voto condutor. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhes aplicado o decidido no Acórdão nº 3302-010.054, de 18 de novembro de 2020, prolatado no julgamento do processo 10930.902139/2013-75, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

(assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenburg Filho – Presidente Redator

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

**Relatório**

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, adota-se neste relatório o relatado no acórdão paradigma.

Trata-se de Recurso Voluntário, interposto em face de acórdão de primeira instância que julgou improcedente Manifestação de Inconformidade, cujo objeto era a reforma do Despacho Decisório exarado pela Unidade de Origem, que denegara o Pedido de

Compensação apresentado pelo Contribuinte. O pedido é referente à compensação de débito declarado, com crédito oriundo de pagamento a maior de PIS/Cofins não-cumulativo.

Os fundamentos do Despacho Decisório da Unidade de Origem e os argumentos da Manifestação de Inconformidade estão resumidos no relatório do acórdão recorrido. Na sua ementa estão sumariados os fundamentos da decisão, detalhados no voto.

A DRJ proferiu o Acórdão, com a seguinte ementa:

*DCOMP. NÃO HOMOLOGAÇÃO. MOTIVAÇÃO NÃO COMPROVADA. DESPACHO DECISÓRIO. IMPROCEDÊNCIA.*

*É improcedente o Despacho Decisório que não homologou a compensação declarada em Dcomp, tendo como fundamentação motivação não comprovada.*

*DIREITO CREDITÓRIO. DOCUMENTAÇÃO COMPROBATÓRIA APRESENTADA COM A MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE. APRECIÇÃO. COMPETÊNCIA.*

*Compete à Delegacia da Receita Federal que jurisdiciona o domicílio tributário do sujeito passivo apreciar, originariamente, a documentação comprobatória do direito creditório, apresentada por ocasião da manifestação de inconformidade, relativamente a qual não houve instauração de litígio.*

Em consequência, o processo retornou à unidade de origem, tendo sido proferido o despacho decisório, no qual foi reconhecido um crédito a favor do contribuinte, homologando-se parcialmente a compensação, com os seguintes fundamentos:

- A empresa está sujeita à apuração do PIS/Cofins não-cumulativos, tendo apresentado DACON e DCTF originais e retificadores, alterando a contribuição devida, vinculando a suspensão em ambas as DCTF. Considerando ter sido recolhido o valor, alega ter havido pagamento indevido;
- O crédito em questão originou-se de retificação efetuada pela empresa nos créditos apurados (bens para revenda, serviços utilizados como insumos, despesas com energia, despesas com aluguéis, despesas com bens do ativo imobilizado, outras operações com direito a crédito), assim como na contribuição apurada (receita);
- Com vistas à conferência das alterações efetuadas, a empresa foi intimada a prestar informações, nada encaminhando, porém, até a presente data. Assim, foram considerados apenas os valores informados nas declarações, consultados os sistemas de controle da RFB;
- Quanto ao valor relativo aos serviços utilizados como insumos, retificado no DACON, este não pode ser considerado, uma vez que a empresa não comprovou de que forma os serviços foram utilizados diretamente como insumo na prestação de serviços ou produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, e tendo em vista, ainda, seu objeto social – comércio varejista de calçados;
- Também não foram comprovadas as despesas com energia e aluguéis.

Não foi possível identificar os bens do ativo imobilizado considerados pela empresa, e se estes foram realmente destinados à produção de bens e prestação de serviços;

- Quanto ao valor informado como “Outras Operações com Direito a Crédito”, a empresa nada apresentou até o presente momento. Da mesma forma, não há como considerar a retificação no valor devido da contribuição;
- Considerando as informações acima, foi apurado crédito, o qual a requerente teria direito de compensar com outros tributos ou ser restituída;
- Tendo em vista que os débitos não extintos pelas compensações estão confessados, poderá ser exigida a sua imediata cobrança, assim como há a imposição de multa isolada de 50% sobre o valor do crédito objeto de declaração de compensação não

homologada decorrente de DCOMP transmitida a partir de 14/06/2010 (data da publicação da Lei n.º 12.249/2010).

Cientificada, a interessada, inconformada, ingressou com a manifestação de inconformidade, na qual alega, em síntese, que:

- O procedimento administrativo tributário é a ação de acompanhamento da RFB, desde seu início até a lavratura de procedimento de fiscalização/lançamento fiscal, não envolvendo litígio;
- Não se pode confundir o processo administrativo tributário com o procedimento administrativo tributário, pois este é meramente informativo, tendo por finalidade preparar o ato do lançamento, antecedendo o momento em que o Estado formaliza a pretensão tributária;
- O processo administrativo fiscal tem por objeto a resolução de conflito em matéria tributária, exercendo a Administração o controle interno e a verificação da legalidade dos atos realizados pelos contribuintes;
- Após o lançamento é que pode ter lugar o processo administrativo tributário, bastando para tanto que o contribuinte formalize a impugnação, ou seja, sua resistência à pretensão fiscal;
- Diante disso, a recorrente apresenta a legislação que lhe garante o direito à ampla defesa e ao contraditório: art. 5º, LV, da Constituição;
- O despacho recorrido incorre em equívoco ao alegar que a recorrente não apresentou documentos e nem prestou esclarecimentos, uma vez que o DACON e a DCTF são considerados meios de prova no âmbito da RFB;
- Seria incorreto considerar que tais documentos não comprovem a retificação pretendida, nos termos da IN/SRF n.º 1.599/2015, art. 9º. Assim, esclarecido que a recorrente cumpriu todas as exigências da RFB, não há que se falar em falta de esclarecimento por parte da requerente;
- A retificação do DACON é também um procedimento previsto e autorizado pela RFB, por meio da IN n.º 1.441/2014, ressaltando-se que os montantes retificados não se encontravam inscritos em Dívida Ativa e nem passava a requerente por procedimento fiscalizatório, razão pela qual não se encontrava em nenhuma das hipóteses excludentes de apresentação de retificação do DACON;
- O direito a restituição, seja mediante compensação ou devolução, está previsto no art. 165 do CTN. A requerente cumpriu com todas as exigências legais solicitadas pelo órgão competente, anexando, entretanto, tabelas com demonstrativos do DACON para melhor análise;
- A RFB delimitou o conceito de insumo por meio da IN n.º 404/04.

Assim, todos os custos e despesas necessários à atividade empresarial são passíveis de creditamento, na qualidade de insumos;

- Resta demonstrado de forma inconteste que o direito da recorrente foi exercido em conformidade com a regra normativa, devendo ser alterado o despacho decisório, com a homologação da compensação efetuada

A DRJ julgou a manifestação de inconformidade improcedente, nos termos do Acórdão, cuja ementa foi vazada nos seguintes termos:

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Período de apuração: 01/02/2010 a 28/02/2010

DCOMP - DIREITO DE CRÉDITO – COMPROVAÇÃO DOCUMENTAL - ÔNUS DO CONTRIBUINTE - É ônus do contribuinte comprovar documentalmente o direito creditório informado em declaração de compensação.

DACON/DCTF - RETIFICAÇÃO - COMPROVAÇÃO DOS VALORES RETIFICADOS - A mera retificação das informações prestadas pelo contribuinte à RFB

por meio de declarações/demonstrativos não é suficiente para o reconhecimento de direito creditório, sendo facultado à autoridade fiscal a exigência de documentos comprobatórios dos valores retificados.

Manifestação de Inconformidade Improcedente.

Inconformado com a decisão da DRJ, o sujeito passivo interpôs recurso voluntário ao CARF, no qual repisa os argumentos apresentados na manifestação de inconformidade.

É o breve relatório.

## 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:

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*:

Em suas alegações apenas defende que a retificação do DACON e da DCTF já seria suficiente para a aceitação, pela RFB, das retificações implementadas por meio daqueles documentos, entendendo ter cumprido todas as exigências da RFB, nos termos das definições normativas de insumos passíveis de gerar crédito.

Não tem razão a requerente, visto que à autoridade fiscal é facultada a exigência de documentação comprobatória do crédito pleiteado, considerando ser da empresa o ônus da prova do direito de crédito alegado. No presente caso, foi exercido tal direito, corretamente, não tendo a empresa trazido, naquela ocasião, qualquer documentação.

Do mesmo modo, em sua manifestação de inconformidade, nada trouxe que pudesse comprovar o alegado crédito, restringindo-se à apresentação de planilhas. Tais informações, no entanto, devem ser comprovadas por meio dos respectivos documentos (faturas de energia, comprovantes de pagamento, contratos de alugueis, registros contábeis, livros fiscais, esclarecimentos etc), nos termos em que solicitado pela unidade local, não sendo suficiente a mera informação de valores.

Sendo assim, considerando não ter a requerente trazido aos autos a documentação contábil e fiscal comprobatória do direito de crédito que alega possuir, entendo pela improcedência da manifestação de inconformidade interposta, devendo ser mantido o despacho decisório questionado.

A recorrente, tanto na manifestação e inconformidade como no recurso voluntário, manteve sua linha de defesa, ao afirmar que houve que os documentos acostados (DCTF e DACON) seriam suficientes para comprovar o indébito tributário.

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.

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

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 mentiras. As alegações, sim, é que podem ser verdadeiras ou falsas - e daí a pertinência de prová-las, ou seja, demonstrar que são boas e verdadeiras.

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 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.

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.

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.

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. No caso, nenhuma prova.

Neste contexto, a falta de apresentação de seus livros fiscais, documentos primordiais para apuração da base de cálculo da exação, 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.

*Ex positis*, nego 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 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, reproduz-se o decidido no acórdão paradigma, no sentido de negar provimento ao recurso.

(assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenberg Filho – Presidente Redator