



**Processo nº** 11020.903779/2014-17  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** **3302-010.631 – 3<sup>a</sup> Seção de Julgamento / 3<sup>a</sup> Câmara / 2<sup>a</sup> Turma Ordinária**  
**Sessão de** 24 de março de 2021  
**Recorrente** SULCROMO REVESTIMENTOS INDUSTRIAIS LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

### **ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Período de apuração: 01/04/2012 a 30/04/2012

**NÃO CONHECIMENTO DO RECURSO VOLUNTÁRIO.**

Não deve ser conhecido o Recurso Voluntário que não ataca os fundamentos da decisão contra a qual se insurge.

### **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.

**RECURSO VOLUNTÁRIO CONTRA DECISÃO QUE NÃO CONHECE A MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE.**

O Recurso Voluntário nos casos de resarcimento, restituição e compensação é a peça por meio da qual a Recorrente insurge-se contra a decisão proferida pela DRJ, e não contra o despacho decisório, e tratando-se de Acórdão que não conhece a manifestação de inconformidade, a matéria que deve ser atacada diz respeito ao não conhecimento e seus motivos, não devendo ser conhecido o Recurso Voluntário que limita-se a reiterar os argumentos da manifestação de inconformidade.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do recurso, nos termos do voto do relator.

(documento assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenburg Filho - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Raphael Madeira Abad - Relator

Participaram do julgamento os conselheiros: Gilson Macedo Rosenburg Filho (Presidente), Walker Araujo, Vinícius Guimarães, Jorge Lima Abud, Raphael Madeira Abad e Denise Madalena Green. Ausente(s) o conselheiro(a) Jose Renato Pereira de Deus, o conselheiro(a) Larissa Nunes Girard.

## Relatório

Trata-se de processo administrativo fiscal no bojo do qual discute-se o direito a crédito de pagamento indevido ou a maior de COFINS.

Contra o despacho decisório que apontou a inexistência de crédito e não homologou as compensações a recorrente apresentou Manifestação de Inconformidade na qual, sinteticamente (i) aponta a nulidade do despacho decisório, basicamente questionando a sistemática do despacho eletrônico e desvio de finalidade, prejuízo ao contraditório e (ii) no mérito sustenta que o princípio da verdade material permitiria a posterior juntada de documentos, (iii) inconstitucionalidade da multa aplicada e (iv) inaplicabilidade da taxa SELIC aos débitos e limitação dos juros de mora pelo CTN.

Como resultado da análise do processo pela DRJ foi prolatada a seguinte decisão, que culminou por NÃO CONHECER a Manifestação de Inconformidade por

Conforme se infere do Relatório, o pressuposto de admissibilidade da Manifestação de Inconformidade, que é a tempestividade, foi atendido.

Entretanto, a manifestação queda-se impossibilitada de ser conhecida e apreciada, mercê de um outro pressuposto de admissibilidade, não atendido na espécie: regularidade formal da impugnação consistente na apresentação dos motivos de fato e de direito (art. 16, inc. III, do Decreto 70.235/72).

Com efeito, o impugnante não se insurge de forma fundamentada contra o motivo da não homologação da compensação declarada nos PER/DCOMP (...)

O alegado indébito foi utilizado na quitação de débito de mesmo valor declarado e confessado pelo contribuinte na DCTF. Em outras palavras, inexiste juridicamente o alegado indébito.

De outra parte, o simples argumento de que recolhera a maior ou indevidamente a contribuição, desprovido de elementos normativos e concretos de convicção, não controverte a matéria, identificando-se aqui o expediente da “negação geral”, que é a mera discordância desprovida de fundamento.

Efetivamente, o Despacho Decisório não foi, no mérito, questionado pelo contribuinte.

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.

## Voto

Conselheiro Raphael Madeira Abad, Relator.

A Decisão atacada DEIXOU DE CONHECER a Manifestação de Inconformidade por entender que nela a Recorrente não havia estabelecido a dialeticidade em relação ao seu inconformismo, limitando-se a apontar inconstitucionalidades e ilegalidades na sistemática do despacho eletrônico, da utilização da taxa SELIC e das multas.

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 vêrias 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 transladado 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.

Também é relevante pontuar que o Recurso Voluntário deve atacar o Acórdão proferido pela DRJ e não reiterar os argumentos da Manifestação de Inconformidade.

O Acórdão em questão NÃO CONHECEU a Manifestação de Inconformidade pelo fato de que ela não teria atacado o despacho decisório, razão pela qual a matéria jurídica e logicamente possível do Recurso Voluntário seria no sentido de que tal ataque teria ocorrido, ou seja, de a Contribuinte havia apontado os motivos de sua inconformidade com o despacho decisório.

Todavia no Recurso Voluntário a Recorrente limitou-se a tecer os mesmos argumentos utilizados na Manifestação de Inconformidade, todos em relação à, sinteticamente, (i) verdade material, (ii) constitucionalidade da multa e (iii) inaplicabilidade da taxa Selic e limitação dos juros de mora.

Apesar da Recorrente afirmar que a decisão é nula “... não pode a ora Recorrente conformar-se com tal decisão, claramente nula e contraditória em seus termos.” a Recorrente não apontou qual teria sido a nulidade da decisão, limitando-se a repetir os argumentos utilizados na Manifestação de inconformidade, deixando de recorrer do dispositivo da decisão, qual seja a falta de dialeticidade.

Por estes motivos, voto por não conhecer do Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Raphael Madeira Abad

Fl. 7 do Acórdão n.º 3302-010.631 - 3<sup>a</sup> Sejul/3<sup>a</sup> Câmara/2<sup>a</sup> Turma Ordinária  
Processo nº 11020.903779/2014-17