



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



**Processo nº** 10660.721559/2012-07  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 3302-012.476 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 24 de novembro de 2021  
**Recorrente** SAGRADOS CORACOES INDUSTRIA E COMERCIO DE ALIMENTOS LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS**

Período de apuração: 01/10/2006 a 31/12/2006

PER/DCOMP. DIREITO CREDITÓRIO. LIQUIDEZ E CERTEZA.

Os valores recolhidos a maior ou indevidamente somente são passíveis de (restituição/compensação caso os indébitos reúnam as características de liquidez e certeza.

PER/DCOMP. DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA.

O ônus da prova cabe a quem dela se aproveita. Em se tratando de pedido de compensação, o contribuinte possui o ônus de prova do seu direito aos créditos pleiteados.

PER/DCOMP. DIREITO CREDITÓRIO. QUALIDADE DA PROVA.

A finalidade da prova é a formação da convicção do julgador quanto à existência dos fatos. É relevante que os fatos estejam provados a fim de que o julgador possa estar convencido da sua ocorrência.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso, nos termos do voto do relator.

(assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenberg Filho - Presidente

(assinado digitalmente)

Jorge Lima Abud - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Vinicius Guimaraes, Walker Araujo, Jorge Lima Abud, Jose Renato Pereira de Deus, Larissa Nunes Girard, Raphael Madeira Abad, Denise Madalena Green, Gilson Macedo Rosenberg Filho (Presidente).

**Relatório**

Ano: 2006  
Trimestre: 4º Trimestre  
Mês: Outubro  
Empresa Teve Receita de Exportação no Período: SIM  
Empresa Adquiriu Matérias-Prima, Produtos Intermediários e  
Materiais de Embalagem com Suspensão de PIS/PASEP e COFINS: NÃO  
Valor do Crédito 58.220,62  
Crédito na Data de Transmissão 45.516,12  
Valor Utilizado nesta DCOMP 44.165,01  
Saldo do Crédito 0,00

### Aproveita-se o Relatório do Acórdão de Manifestação de Inconformidade.

Trata o presente processo de análise do direito creditório do Pedido de Ressarcimento constante do PER/DCOMP 17492.50209.260107.1.1.09-8824, no valor de R\$ 38.089,75, referente ao crédito do Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins Não-Cumulativa - Exportação do 4º Trimestre do ano-calendário 2006.

Analizadas as informações relacionadas ao citado pleito, foi emitido Despacho Decisório Eletrônico, em 17/02/2012, deferindo o direito creditório pleiteado em sua totalidade, não sendo, contudo, suficiente para compensar integralmente os débitos informados pelo sujeito passivo, motivo pelo qual homologada a compensação declarada no(s) PER/DCOMP 09167.41897.260107.1.3.09-0087, 25032.17755.311007.1.3.09-0844,

38068.27557.310108.1.3.09-0552; não homologada a compensação declarada no(s)

PER/DCOMP 26003.72757.281206.1.3.09-0623, 13360.89552.301106.1.3.09-9701,

38394.06734.281206.1.3.09-9285; e indeferido o pedido de restituição/ressarcimento

apresentado no PER/DCOMP 17492.50209.260107.1.1.09-8824.

A contribuinte foi cientificada do DDE, via Aviso de Recebimento (AR) em 17/01/2012, conforme extrato de fls. 67. Inconformada, apresentou em 17/02/2012, manifestação de inconformidade (fls. 2/6) com razões e fundamentos legais a seguir:

Observa que o Despacho Decisório Eletrônico-DDE em litígio não homologou a compensação dos débitos relacionados nas PER/DCOMP acima citadas, apurando-se saldo devedor original de R\$ 40.761,70, mais acréscimos moratórios, para pagamento em 29/02/2012.

Esclarece que a insuficiência de crédito para compensação dos débitos informados nas PER/DCOMP em questão decorreu de erro de preenchimento da PER/DCOMP com demonstrativo de crédito (COFINS não-cumulativo de exportação do 4 Trimestre de 2006), nº 17492.50209.260107.1.1.09-8824

Assim sendo, solicita a retificação de ofício do quadro "Detalhamento de Crédito da referida PER/DCOMP" (página 03), para inclusão dos valores relativos a outubro e novembro que não foram declarados, conforme abaixo:

Ressalta que tais valores estão regularmente declarados nas demais declarações apresentadas (DCTF, DACTON), e foram utilizados da seguinte forma:

(1) PER/DCOMP que utilizaram o crédito referente a outubro/2006:

- 13360.89552.301106.1.3.09-9701 e 26003.72757.281206.1.3.09-0623

apresentadas respectivamente em 30/11/2006 e 28/12/2006, através das quais procedeu-se à compensação dos valores atualizados dos juros e multas relativos ao IRPJ e CSLL de diversos períodos de apuração anteriores, que deixaram de ser considerados nas

PER/DCOMP onde o valor do principal desses tributos foi compensado fora do prazo de vencimento legal, totalizando R\$ 45.516,12.

(2) PER/DCOMP que utilizou o crédito referente a novembro de 2006:

- 38394.06734.281206.1.3.09-9285, apresentada em 28/12/2006, através da qual foi feita a compensação da CSLL com período de apuração em outubro de 2006 e vencimento em 30/11/2006, com o valor de R\$ 11.709,05 (principal), observando-se que os juros e multa devidos (R\$ 1.351,11) foram quitados na PER/DCOMP 26003.72757.281206.1.3.090623, citada acima.

Assim sendo, muito embora tenham ocorrido erros de preenchimento das PER/DCOMP apresentadas, é indevida a exigência que se faz no DDE objeto da presente Manifestação de Inconformidade.

Diante de todo o exposto, requer seja acolhida a presente manifestação de inconformidade e cancelada a cobrança dos débitos que constam no presente processo.

Em 27 de junho de 2019, através do Acórdão nº **03-85.791** a 4ª Turma da Delegacia Regional de Julgamento em Brasília/DF, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** a manifestação de inconformidade.

A empresa foi intimada do Acórdão de Impugnação, por via eletrônica, em 10 de setembro de 2019, às e-folhas 129.

A empresa ingressou com Recurso Voluntário, em 10 de outubro de 2019, às e-folhas 131, de folhas 133 à 135.

Foi alegado:

O indeferimento do pedido de ressarcimento resultou de erro de preenchimento da PER/DCOMP com demonstrativo de crédito (COFINS não cumulativo de exportação do 4º trimestre de 2006) que recebeu o número 17492.50209.260107.1.1.09-8824.

Assim sendo, a recorrente vem reiterar a solicitação de que seja retificado o quadro “Detalhamento de Crédito” (página 03) da referida PER/DCOMP, para inclusão dos valores relativos a outubro e novembro que, por um claro lapso não foram incluídos.

Os valores cuja inclusão é solicitada estão regularmente declarados nas demais declarações apresentadas (DCTF, DAFON), obviamente disponíveis para análise dos Egrégios Julgadores.

A recorrente entende que as demais declarações apresentadas para o mesmo período constituem prova suficiente e necessária do erro de preenchimento cometido pela recorrente, permitindo sua correção de ofício.

Por outro lado, por tratar-se de contribuição submetida ao regime não cumulativo, mostra-se descabida a exigência de comprovação trazida pelo acórdão recorrido, porque demandaria anexação ao processo de uma quantidade enorme de notas fiscais necessárias à comprovação de todos os créditos e débitos utilizados na apuração dos valores que constam do quadro acima.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Jorge Lima Abud

**Da admissibilidade.**

Por conter matéria desta E. Turma da 3ª Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais e presentes os requisitos de admissibilidade, conheço do Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte.

A empresa foi intimada do Acórdão de Impugnação, por via eletrônica, em 10 de setembro de 2019, às e-folhas 129.

A empresa ingressou com Recurso Voluntário, em 10 de outubro de 2019, às e-folhas 131.

O Recurso Voluntário é tempestivo.

**Da Controvérsia.**

- O deferimento do PER/DCOMP nº 17492.50209.260107.1.1.09-8824.

Passa-se à análise.

Trata o presente processo de análise do direito creditório do Pedido de Ressarcimento constante do PER/DCOMP 17492.50209.260107.1.1.09-8824, no valor de R\$ 38.089,75, referente ao crédito do Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins Não-Cumulativa - Exportação do 4º Trimestre do ano-calendário 2006.

A Recorrente alega que a insuficiência de crédito para compensação dos débitos informados nas PER/DCOMP em questão resultou de erro de preenchimento da PER/DCOMP com demonstrativo de crédito (COFINS não cumulativo de exportação do 4º trimestre de 2006) que recebeu o número 17492.50209.260107.1.1.09-8824.

O Acórdão de Manifestação de Inconformidade trata assim o assunto, folhas 05 e 06 daquele documento:

Dessa forma, na hipótese de ter ocorrido erro de preenchimento de RESS/PER/DCOMP esta circunstância deveria ter sido documentalmente provada pela interessada por ocasião da apresentação da manifestação de inconformidade.

Não obstante o indeferimento do crédito, verifica-se que as DCOMP nº 26003.72757.281206.1.3.09-0623, 13360.89552.301106.1.3.09-9701,

38394.06734.281206.1.3.09-9285 foram transmitidas em 28/12/2006, e o Despacho Decisório, alvo da manifestação de inconformidade, foi cientificado ao sujeito passivo, por via postal, em 17/01/2012, conforme extrato de fls. 67.

Portanto, quando a interessada tomou ciência do Despacho Decisório que lhe foi desfavorável, havia transcorrido o prazo de homologação de cinco anos fixado pelo art. 74, § 5º, da Lei nº. 9.430, de 1996, conforme transcrito a seguir:

*Art. 74 (...)*

*„f 5º O prazo para homologação da compensação declarada pelo sujeito passivo será de 5 (cinco) anos, contado da data da entrega da declaração de compensação. (Redação dada pela Lei nº 10.833, de 2003)*

Assim, é de se reconhecer a homologação tácita das compensações pelo decurso de prazo de 5 (cinco) anos da data de protocolo das referidas Declarações de Compensação, apreciada pelo órgão competente em 01/02/2012, e devidamente cientificado à requerente em 17/01/2012 (fl. 67) e, por decorrência, confirmar a extinção do(s) débito(s) nela declarado(s).

Diante do exposto e tudo mais que consta dos autos, VOTO para acatar a preliminar de tempestividade e, no mérito, julgar pela procedência parcial da manifestação de inconformidade, para:

- declarar, de ofício, a **homologação tácita** da compensação pleiteada nas DCOMP nº 26003.72757.281206.1.3.09-0623, 13360.89552.301106.1.3.09-9701, 38394.06734.281206.1.3.09-9285, por decurso do prazo legal;
- indeferir o pedido de ressarcimento apresentado no PER/DCOMP 17492.50209.260107.1.1.09-8824.

Frisa-se que a procedência parcial do VOTO ocorreu dada a **homologação tácita** da compensação pleiteada nas DCOMP, enquanto que o indeferimento o pedido de ressarcimento apresentado ocorreu por absoluta ausência de documentação probatória.

Não foram apresentados documentos no Recurso Voluntário consoante afirmado pelo próprio Recorrente, que pretende ver reconhecido seu pleito através de uma planilha.

- A demonstração da certeza e liquidez do crédito tributário

A comprovação da existência de direito creditório líquido e certo é inerente à certificação da legítima e correta compensação, conforme se depreende do art. 170 da Lei nº 5.172, de 26 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional – CTN):

Art. 170. A lei pode, nas condições e sob as garantias que estipular, ou cuja estipulação em cada caso atribuir à autoridade administrativa, autorizar a compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda pública.

O CTN remete à lei ordinária e, nos casos em que ela atribuir à autoridade administrativa, a função de estabelecer condições para que as compensações possam vir a ser realizadas.

Neste sentido, a regra replicada no inciso VII, §3º do art. 74 da Lei 9.430/1996:

Art. 74. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão.

(...)

§ 3º Além das hipóteses previstas nas leis específicas de cada tributo ou contribuição, não poderão ser objeto de compensação mediante entrega, pelo sujeito passivo, da declaração referida no § 1º:

(...)

VII - o crédito objeto de pedido de restituição ou ressarcimento e o crédito informado em declaração de compensação cuja confirmação de liquidez e certeza esteja sob procedimento fiscal;

(Grifo e negrito nossos)

De clareza cristalina a regra para compensação de créditos tributários por apresentação de Declaração de Compensação (DCOMP): demonstração da certeza e liquidez.

Nesta toada, a demonstração da certeza e liquidez do crédito tributário que se almeja compensar é condição sine qua non para que a Autoridade Fiscal possa apurar a existência do crédito, sua extensão e, por óbvio, a certeza e liquidez que o torna exigível.

Ausentes os elementos probatórios que evidenciem o direito pleiteado pela Recorrente, não há outro caminho que não seja seu não reconhecimento.

- Do Ônus da Prova.

Coloque-se, inicialmente, que no que se refere à repartição do ônus da prova nas questões litigiosas, a legislação processual administrativo-tributária inclui disposições que, em regra, reproduzem aquele que é, por assim dizer, o princípio fundamental do direito probatório, qual seja o de que quem acusa e/ou alega deve provar.

A regra maior que rege a distribuição do ônus da prova encontra amparo 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.

O dispositivo transcrito 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, vez que a obrigação de provar está expressamente atribuída à Autoridade Fiscal quando realiza o lançamento tributário, para o sujeito passivo, quando formula pedido de repetição de indébito/ressarcimento.

Pertinente destacar a lição do professor Hugo de Brito Machado, a respeito da divisão do ônus da prova:

No processo tributário fiscal para apuração e exigência do crédito tributário, ou procedimento administrativo de lançamento tributário, autor é o Fisco. A ele, portanto, incumbe o ônus de provar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária que serve de suporte à exigência do crédito que está a constituir. Na linguagem do Código de Processo Civil, ao autor incumbe o ônus do fato constitutivo de seu direito (Código de Processo Civil, art.333, I). Se o contribuinte, ao impugnar a exigência, em vez de negar o fato gerador do tributo, alega ser imune, ou isento, ou haver sido, no todo ou em parte, desconstituída a situação de fato geradora da obrigação tributária, ou ainda, já haver pago o tributo, é seu ônus de provar o que alegou. A imunidade, como isenção, impedem o nascimento da obrigação tributária. São, na linguagem do Código de Processo Civil, fatos impeditivos do direito do Fisco. **A desconstituição, parcial ou total, do fato gerador do tributo, é fato modificativo ou extintivo, e o pagamento é fato extintivo do direito do Fisco. Deve ser comprovado, portanto, pelo**

**contribuinte, que assume no processo administrativo de determinação e exigência do tributo posição equivalente a do réu no processo civil”.** (original não destacado)<sup>1</sup>

Sobre ônus da prova em compensação de créditos transcrevo entendimento da 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), em decisão consubstanciada no acórdão de nº 9303-005.226, a qual me curvo para adotá-la neste voto:

...o ônus de comprovar a certeza e liquidez do crédito pretendido compensar é do contribuinte. O papel do julgador é, verificando estar minimamente comprovado nos autos o pleito do Sujeito Passivo, solicitar documentos complementares que possam formar a sua convicção, mas isso, repita-se, de forma subsidiária à atividade probatória já desempenhada pelo contribuinte. Não pode o julgador administrativo atuar na produção de provas no processo, quando o interessado, no caso, a Contribuinte não demonstra sequer indícios de prova documental, mas somente alegações.

- Do reconhecimento do direito creditório pleiteado condicionado à apresentação de documentos comprobatórios.

A intimação fiscal para esclarecimentos, nas hipóteses de restituição/compensação, trata, em verdade, de faculdade atribuída à autoridade administrativa competente para decidir sobre o crédito utilizado, dado que, conforme já fartamente esclarecido, a prova do indébito tributário resta a cargo do sujeito passivo. Nesse sentido dispõe, expressamente, a legislação de regência vigente a partir da implementação da restituição/compensação por meio de declaração:

Instrução Normativa SRF nº210, de 30 de setembro de 2002:

“Art. 4º A autoridade competente para decidir sobre a restituição poderá determinar a realização de diligência fiscal nos estabelecimentos do sujeito passivo, a fim de que seja verificada, mediante exame de sua escrituração contábil e fiscal, a exatidão das informações prestadas.”

Instrução Normativa SRF nº 460, de 18 de outubro de 2004:

“Art. 4º A autoridade da SRF competente para decidir sobre a restituição poderá condicionar o reconhecimento do direito creditório à apresentação de documentos comprobatórios do referido direito, bem como determinar a realização de diligência fiscal nos estabelecimentos do sujeito passivo a fim de que seja verificada, mediante exame de sua escrituração contábil e fiscal, a exatidão das informações prestadas.”

Instrução Normativa SRF Nº 600, de 28 de dezembro de 2005:

“Art. 4º A autoridade da SRF competente para decidir sobre a restituição poderá condicionar o reconhecimento do direito creditório à apresentação de documentos comprobatórios do referido direito, bem como determinar a realização de diligência fiscal nos estabelecimentos do sujeito passivo a fim de que seja verificada, mediante exame de sua escrituração contábil e fiscal, a exatidão das informações prestadas.”

Instrução Normativa RFB nº900, de 30 de dezembro de 2008:

“Art. 65. A autoridade da RFB competente para decidir sobre a restituição, o ressarcimento, o reembolso e a compensação poderá condicionar o reconhecimento do direito creditório à apresentação de documentos comprobatórios do referido direito, inclusive arquivos magnéticos, bem como determinar a realização de diligência fiscal nos estabelecimentos do sujeito passivo a fim de que seja verificada, mediante exame de sua escrituração contábil e fiscal, a exatidão das informações prestadas.”

Instrução Normativa RFB nº 1.300, de 20 de novembro de 2012:

“Art. 76. A autoridade da RFB competente para decidir sobre a restituição, o ressarcimento, o reembolso e a compensação poderá condicionar o reconhecimento do

<sup>1</sup> Mandado de Segurança em Matéria Tributária, 3. ed., São Paulo: Dialética, 1998, p.252.

direito creditório à apresentação de documentos comprobatórios do referido direito, inclusive arquivos magnéticos, bem como determinar a realização de diligência fiscal nos estabelecimentos do sujeito passivo a fim de que seja verificada, mediante exame de sua escrituração contábil e fiscal, a exatidão das informações prestadas.”

Instrução Normativa RFB nº 1.717, de 17 de julho de 2017:

Art. 161. O Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil competente para decidir sobre a restituição, o ressarcimento, o reembolso e a compensação poderá condicionar o reconhecimento do direito creditório:

- à apresentação de documentos comprobatórios do referido direito, inclusive arquivos magnéticos; e
- à verificação da exatidão das informações prestadas, mediante exame da escrituração contábil e fiscal do interessado.

A prova requerida em favor da pessoa jurídica consiste nos fatos registrados na escrituração e comprovados por documentos hábeis, conforme art. 923 do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 (RIR/99):

“Art. 923. A escrituração mantida com observância das disposições legais faz, prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 9º, § 1º). ” (destaques acrescidos)

Como visto da legislação transcrita, a escrituração, por si só, ou seja, quando desacompanhada dos documentos a ela pertinentes, não é suficiente para comprovar os registros ali efetuados. Veja-se a jurisprudência:

“REGISTROS CONTÁBEIS - Devem ser amparados por documentos hábeis, quais sejam, aqueles que tem os requisitos e qualidades indispensáveis para comprovar os lançamentos contábeis e produzir os efeitos jurídicos, sendo insuficiente para comprová-los simples declarações de técnico de contabilidade. ” [1º CC Ac. 103-20.008, DOU de 17/08/99]

Ressalte-se que o Código Tributário Nacional - CTN, aprovado pela Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, prescreve a observância da guarda dos documentos que devem acobertar a escrituração, nos seguintes termos:

“Art. 195 - (omissis)

Parágrafo único - os livros obrigatórios de escrituração comercial e fiscal e os comprovantes dos lançamentos neles efetuados serão conservados até que ocorra a prescrição dos créditos tributários decorrentes das operações a que se referam.”

Nesse mesmo diapasão são as disposições constantes do art. 4º do Decreto- lei n.º 486, de 3 de março de 1969, tomado como base legal do artigo 264 do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 (RIR/99):

“Art. 4º. O comerciante é ainda obrigado a conservar em ordem, enquanto não prescritas eventuais ações que lhes sejam pertinentes, a escrituração, correspondência e demais papéis relativos à atividade, ou que se refiram a atos ou operações que modifiquem ou possam vir a modificar sua situação patrimonial.”

E também as disposições do art. 37 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996:

“Art. 37. Os comprovantes da escrituração da pessoa jurídica, relativos a fatos que repercutam em lançamentos contábeis de exercícios futuros, serão conservados até que se opere a decadência do direito de a Fazenda Pública constituir os créditos tributários relativos a esses exercícios. ”



E não basta apenas juntar um documento ou um conjunto de documentos, ainda que volumoso. É preciso estabelecer uma relação entre os documentos e o fato que se pretende provar. Nesse sentido, vale-se das lições de Fabiana Del Padre Tomé (A prova no Direito Tributário, 2008, p. 179):

Isso não significa, contudo, que para provar algo basta simplesmente juntar um documento aos autos. É preciso estabelecer relação de implicação entre esse documento e o fato que se pretende provar. A prova decorre exatamente do vínculo entre o documento e o, fato probando. (destaques acrescidos)

Assim, provar por meio de documentos não se encerra na apresentação desses, mas exige que sejam apresentados juntamente com uma argumentação que estabeleça uma relação de implicação entre os documentos e o fato que se pretende provar. A simples juntada de documentos não produz prova, ou seja, não resulta no reconhecimento do fato que se pretende provar.

Portanto, no caso específico dos pedidos de restituição, compensação ou ressarcimento de créditos tributários, à contribuinte cumpre o ônus que a legislação lhe atribui, quando traz os elementos de prova que demonstrem a existência do crédito.

E tal demonstração, no caso das pessoas jurídicas, está, por vezes, associada a uma conciliação entre registros contábeis e documentos que respaldem tais registros.

- Momento da apresentação das provas.

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.

Neste sentido, a inteligência do art. 17 do Decreto 70.235/1972 toda a matéria de defesa deve ser alegada na impugnação/manifestação de inconformidade, de modo que há preclusão para elencar novos elementos fáticos em sede recursal.

Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante.

#### Da lição do Conselheiro Gilson Macedo Rosenberg Filho:

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.

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 afirma 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.

Portanto, já em sua Manifestação de Inconformidade / Impugnação perante o órgão a quo, a Recorrente deve reunir todos os documentos suficientes e necessários para a demonstração da certeza e liquidez do crédito pretendido.

Atentando-se para o presente caso, não se vislumbra qualquer fundamento fático ou jurídico trazido pela Recorrente capaz de alterar a conclusão em torno do direito ao crédito alcançada no despacho decisório e mantida pela decisão recorrida.

O presente pleito carece de provas relacionadas à apresentação de documentos da ESCRITA FISCAL **no momento propício** – junto à Manifestação de Inconformidade - que demonstrem o alegado.

Sendo assim, conheço do Recurso Voluntário e nego provimento ao recurso do contribuinte.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Jorge Lima Abud - Relator.

Fl. 11 do Acórdão n.º 3302-012.476 - 3ª Sejul/3ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo nº 10660.721559/2012-07