



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



**Processo nº** 10660.721626/2012-85  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 3302-012.475 – 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: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA**

Período de apuração: 01/04/2007 a 30/06/2007

**DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. INSUFICIÊNCIA DE CRÉDITO.**

A compensação de créditos tributários (débitos do contribuinte) só pode ser efetuada com crédito líquido e certo do sujeito passivo, sendo que a compensação somente pode ser autorizada nas condições e sob as garantias estipuladas em lei; no caso, o crédito pleiteado foi totalmente reconhecido, mas insuficiente para compensação dos débitos declarados.

**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 Rosenburg 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 Rosenburg Filho (Presidente).

Fl. 2 do Acórdão n.º 3302-012.475 - 3ª Sejul/3ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo nº 10660.721626/2012-85

## Relatório

Ano: 2007	
Trimestre: 2º Trimestre	
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	156.893,22 ✓
Crédito na Data de Transmissão	✓ 137.930,08
Valor Utilizado nesta DCOMP	137.930,08
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 37896.37872.071008.1.1.09-5071, no valor de R\$ 137.930,08, referente ao crédito do Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins Não-Cumulativa - Exportação do 2º Trimestre do ano-calendário 2007.

Analizadas as informações relacionadas ao citado pleito, foi emitido Despacho Decisório Eletrônico, em 03/01/2012, 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 parcialmente a compensação declarada no(s) PER/DCOMP 06169.31888.291208.1.3.09-9553; e indeferido o pedido de restituição/ressarcimento apresentado no PER/DCOMP 37896.37872.071008.1.1.09-5071.

A contribuinte foi cientificada do DDE, via Aviso de Recebimento (AR) em 17/01/2012, conforme extrato de fls. 194. Inconformada, apresentou em 17/02/2012, manifestação de inconformidade (fls. 4/5) com razões e fundamentos legais a seguir:

Observa que o Despacho Decisório Eletrônico em litígio homologou parcialmente os débitos relacionados na PER/DCOMP, apurando-se saldo devedor original de R\$ 8.830,85, mais acréscimos moratórios, para pagamento em 31/01/2012.

Destaca que o débito compensado refere-se à CSLL-PJ em geral obrigada ao lucro real/estimativa mensal, código 2484-01, período de apuração Outubro/2008, data de vencimento em 28/11/2008, valor de R\$ 49.487,23, que foi integralmente compensado, inclusive com juros e multa decorrentes de atraso na apresentação, por meio das PER/DCOMP abaixo enumeradas, todas entregues em 29/12/2008:

06169.31888.291208.1.3.09-9553, na qual foram compensados os valores de R\$ 35.300,90 (principal) e R\$ 3.000,00 (multa);

32688.39780.291208.1.7.08-0607, na qual foram compensados os valores de R\$ 2.633,50 (principal), R\$ 494,87 (juros);

30975.81267.291208.1.3.09-6855, na qual foram compensados os valores de R\$ 11.552,83 (principal) e R\$ 1.899,23 (multa).

As diversas compensações totalizaram R\$ 49.487,23 (principal), R\$ 4.899,23 (multa) e R\$ 494,87 (juros), não existindo, portanto, o saldo devedor consolidado no Despacho Decisório 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.

De acordo com Informação Processual SAORT/DRF/VAR - N° 74/2012, às fls. 195, o contribuinte foi cientificado do referido Despacho Decisório em 17/01/2012 e manifestou **INTEMPESTIVAMENTE** sua inconformidade em 17/02/2012, após o prazo de 30 (trinta) dias previsto na legislação que rege a matéria, de forma que foi negado seguimento à manifestação de inconformidade.

Cientificado da referida Informação Fiscal, o sujeito passivo apresentou "Incidente de Intempestividade", às fls. 203/205, no qual apresenta as razões a seguir:

## II— DO INCIDENTE DE INTEMPESTIVIDADE

*Entretanto, é forçoso considerar que não houve equívoco por parte da interessada na contagem do prazo para interposição de sua Manifestação de Inconformidade, por deixar de computar o fato de que o mês de janeiro tem 31 dias e o prazo terminaria no dia 16/02/2012, O que realmente ocorreu foi a recusa do funcionário do CAC, ANISIO DONIZETI, que na oportunidade ocupava a mesa de número 07, em protocolar a Manifestação Inconformidade e documentos anexos, sob a alegação da falta, entre os documentos apresentados, do contrato social e CNPJ da interessada, quando atendeu, já em final de expediente, à senha fornecida à funcionária Márcia Regina Batista, CPF 031.472.646-29, procuradora da contribuinte.*

*Tal fato ocorreu no dia 16/02/2012, último dia do prazo para apresentação da Manifestação de Inconformidade, sem deixar qualquer possibilidade de que a exigência do referido funcionário fosse atendida ainda dentro do referido prazo, conforme certamente ser constatado pela Autoridade Administrativa nos controles dos atendimentos do CAC ocorridos naquele dia, acarretando o presente Incidente de Intempestividade. A exigência de apresentação do contrato social e CNPJ da interessada somente pode ser atendida no dia seguinte, 17/02/2012, quando foi então protocolada a Manifestação de Inconformidade.*

*Não podemos deixar de assinalar o fato de que a exigência alegada pelo funcionário do CAC para deixar de protocolar a Manifestação de Inconformidade no consta dos artigos 56 e 57 do Decreto 7.574 de 29/09/2011, os quais disciplinam a formalização de impugnação ou manifestação de inconformidade nos procedimentos administrativos instaurados contra o contribuinte.*

Em resposta ao “Incidente de Intempestividade”, O Centro de Atendimento ao Contribuinte-CAC da DRF em Varginha-MG, se pronunciou nos autos, às fls. 223/204:

“Em resposta ao despacho da SAORT/DRF/VAR/MG, de 16/08/2012, sobre a solicitação de reconsideração do contribuinte no “incidente de intempestividade” na Informação Processual SAORT/DRF/VAR 74/2012, de 06/06/2012, transcrevemos abaixo, do SISCAC, a documentação necessária para recepção de manifestação de inconformidade, por sinal, idêntica à contida no sítio da Receita Federal do Brasil na internet para impugnações e recursos voluntários.

Documentação Necessária:

(seção incluída em 30.11.2007)

Manifestação de inconformidade assinada pelo contribuinte, se pessoa física, ou pelo titular de firma individual, o dirigente da sociedade, sócio gerente, representante legal, se pessoa jurídica, ou por procurador legalmente habilitado.

Cópia do despacho decisório, que inclui o documento enviado ao sujeito passivo e os complementos disponibilizados em endereço eletrônico; 3) Documento que permita comprovar que o requerente/outorgante tem legitimidade para solicitar a impugnação, como, por exemplo, original e cópia simples do Ato Constitutivo (contrato social, estatuto e ata) e última alteração, se pessoa jurídica.

Cópia simples acompanhada do original ou cópia autenticada, de documento de identidade do requerente que permita sua identificação e conferência de assinatura; 5) Original e a cópia simples dos documentos comprobatórios de sua defesa, ou a critério do contribuinte poderá ser apresentada cópia autenticada desses documentos, nesse caso não é necessário a apresentação do original.

**OBS:** Se o requerimento for assinado por procurador, apresentar: Cópia, autenticada ou acompanhada do original, de procuração particular com firma reconhecida ou de procuração pública. Deverá ser apresentado documento original e cópia simples deste, que comprove a assinatura do outorgado.

Uma vez que o próprio responsável legal atesta que no prazo final não encaminhou, junto com a documentação, original e cópia simples do ato constitutivo/alterador da pessoa jurídica, este CAC/DRF/VAR/MG não tem como atestar a tempestividade no protocolo da referida manifestação de inconformidade.”

Assim, diante da alegação de preliminar de tempestividade, o presente processo foi encaminhado a esta DRJ para apreciação.

Em 27 de junho de 2019, através do Acórdão n.º **03-85.793** a 4ª Turma da Delegacia Regional de Julgamento em Brasília/DF, julgar **IMPROCEDENTE** a manifestação de inconformidade.

A empresa foi intimada do Acórdão de Impugnação, por via eletrônica, em 10 de setembro de 2019, às e-folhas 255.

A empresa ingressou com Recurso Voluntário, em 10 de outubro de 2019, às e-folhas 257, de folhas 259 à 261.

Foi alegado:

Trata o presente processo de análise do direito creditório do Pedido de Ressarcimento constante do PER/DCOMP 37896.37872.071008.1.1.09-5071, no valor de R\$ 137.930,08, referente ao crédito do Programa de Integração Social - PIS Não-Cumulativa - Exportação do 2Q Trimestre do ano-calendário 2007.

Analisadas as informações relacionadas ao citado pleito, foi emitido Despacho Decisório Eletrônico, em 03/01/2012, 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 parcialmente a compensação declarada no PER/DCOMP 06169.31888.291208.1.3.09-9553; e indeferido o pedido de ressarcimento apresentado no PER/DCOMP 37896.37872.071008.1.1.09-5071.

A evidente contradição na informação relativa ao direito creditório, verificada no trecho acima transcrito, não foi tratada no voto condutor do acórdão, prenunciando o desacerto com que foi julgada a questão.

Conforme claramente explicitado na Manifestação de Inconformidade apresentada, o débito compensado na PER/DCOMP em questão refere-se à CSLL - PJ em geral obrigada ao lucro real/estimativa mensal, código 2484-01, com período de apuração em outubro de 2008 e data de vencimento em 28/11/2008.

O valor da CSLL apurado em outubro de 2008 foi R\$ 49.487,23 e foi compensado integralmente, inclusive com juros e multa decorrentes de atraso na apresentação, nas PER/DCOMP abaixo enumeradas, todas entregues em 29/12/2008:

- 06169.31888.291208.1.3.09-9553, na qual foram compensados os valores de R\$ 35.300,90 (principal) e R\$ 3.000,00 (multa);
- 32688.39780.291208.1.7.08-0607, na qual foram compensados os valores de R\$ 2.633,50 (principal), R\$ 494,87 (juros);
- 30975.81267.291208.1.3.09-6855, na qual foram compensados os valores de R\$ 11.552,83 (principal) e R\$ 1.899,23 (multa).

As diversas compensações totalizaram R\$ 49.487,23 (principal), R\$ 4.899,23 (multa) e R\$ 494,87 (juros), não existindo, portanto, o saldo devedor consolidado no Despacho Decisório.

Equívocou-se, portanto, o acórdão recorrido porque limitou sua análise ao PER/DCOMP 06169.31888.291208.1.3.09-9553 sem observar que as outras PER/DCOMP listadas acima referem-se ao mesmo débito, e ainda que controladas por processos administrativos distintos, também deveriam ser objeto de análise para que se obtivesse um parecer correto quanto às compensações efetivadas.

- CONCLUSÃO

Em conclusão, a interessada solicita o cancelamento da cobrança dos débitos que constam do presente processo.

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 255.

A empresa ingressou com Recurso Voluntário, em 10 de outubro de 2019, às e-folhas 257.

O Recurso Voluntário é tempestivo.

Da Controvérsia.

- O deferimento do PER/DCOMP nº 06169.31888.291208.1.3.09-9553.

Passa-se à análise.

Trata o presente processo de análise do direito creditório do Pedido de Ressarcimento constante do PER/DCOMP 37896.37872.071008.1.1.09-5071, no valor de R\$ 137.930,08, referente ao crédito do Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins Não-Cumulativa - Exportação do 2º Trimestre do ano-calendário 2007.

O débito compensado na PER/DCOMP em questão refere-se à CSLL — PJ em geral obrigada ao lucro real/estimativa mensal, código 2484-01, com período de apuração em outubro de 2008 e data de vencimento em 28/11/2008.

O Recorrente alega que o valor da CSLL apurado em outubro de 2008 foi R\$ 49.487,23 e foi compensado integralmente, inclusive com juros e multa decorrentes de atraso na apresentação, nas PER/DCOMP abaixo enumeradas, todas entregues em 29/12/2008:

- 06169.31888.291208.1.3.09-9553, na qual foram compensados os valores de R\$ 35.300,90 (principal) e R\$ 3.000,00 (multa);
- 32688.39780.291208.1.7.08-0607, na qual foram compensados os valores de R\$ 2.633,50 (principal), R\$ 494,87 (juros);
- 30975.81267.291208.1.3.09-6855, na qual foram compensados os valores de R\$ 11.552,83 (principal) e R\$ 1.899,23 (multa).

Conclui o Recorrente que as diversas compensações totalizaram R\$ 49.487,23 (principal), R\$ 4.899,23 (multa) e R\$ 494,87 (juros), não existindo, portanto, o saldo devedor consolidado no Despacho Decisório.

Através de Despacho Decisório da DRF/VARGINHA ocorreu a homologação parcial da compensação dos débitos relacionados na PER/DCOMP acima citada, apurando-se um saldo devedor de R\$ 8.830,85 (principal), com o acréscimo de multa e juros calculados para pagamento em 31/01/2012.

A inconformidade da contribuinte foi manifestada quanto ao entendimento de que o débito em litígio foi integralmente compensado por meio de PER/DCOMP, não existindo saldo devedor, conforme fragmento do Acórdão de Manifestação de Inconformidade, folhas 10 daquele documento:

Na situação presente, conforme análise da documentação trazida aos autos e pesquisas realizadas nos sistemas da Receita Federal, verifica-se que de fato a quitação do débito em cobrança seu deu por meio de compensação, conforme DCOMP abaixo relacionadas, incluindo a DCOMP n.º 06169.31888.291208.1.3.09-9553, objeto do DDE ora em análise.

RFB - SIEF 573.479.641-72 SIEF BRASIL

Arquivo Editar Pesquisar Dossiê Tabelas Utilitários Janela ?

Fisc. Eletr. - Analisar Valores - Débitos Apurados - Outras Compensações e Deduções - 26/06/19 19:02 - COBAC511

CNPJ: 65.123.804/0001-23 Nome empresarial: SAGRADOS CORACOES INDUSTRIA E COMERCIO DE ... UA: 610600 Tributo: CSLL Dt. última arrec.: 24/06/2019

PA: 01-10/2008 Receita Ext.: 2484 Dt. encerra PA: 31/10/2008 Dt. vcto: 28/11/2008 Débito apurado: 49.487,23 Nr. Declaração: 200820092090356263 Dt. inclusão: 29/10/2009

Cred.Trib Comp. e Ded Comp. Parcel. Suspensão Saldo a Pagar Pagtos Ded c/ Darf Const. LO Ac. Legais

OUTRAS COMPENSAÇÕES E DEDUÇÕES

VI total vinculado na DCTF	VI total validado	VI total amortizado ou vinculado/retificado	Saldo devedor
49.487,23	49.487,23	0,00	0,00

Origem do crédito	P(Processo)/A(ação)/D(Dcomp) Declarado/Confirmado	VI vinculado na DCTF	VI validado / VI amort. ou vincul. ou retif. Vnc. Saldo	Tp
PIS/PASEP NÃO-CUMULATI	326883978029120817080607	D 2.633,50	2.633,50	C 0,00
COFINS NÃO-CUMULATIVA	061693188829120813099553	D 35.300,90	35.300,90	C 0,00
COFINS NÃO-CUMULATIVA	309758126729120813096855	D 11.552,83	11.552,83	C 0,00

Situação / Motivo: VALIDADO TOTAL

Nr do processo de Suspensão/Transferência/PFN

Desfazer Suspensão Validar Alterar Detalhar

É alegado às folhas 03 do Recurso Voluntário:

As diversas compensações totalizaram R\$ 49.487,23 (principal), R\$ 4.899,23 (multa) e R\$ 494,87 (juros), não existindo, portanto, o saldo devedor consolidado no Despacho Decisório.

Equívocou-se, portanto, o acórdão recorrido porque limitou sua análise ao PER/DCOMP 06169.31888.291208.1.3.09-9553 sem observar que as outras PER/DCOMP listadas acima referem-se ao mesmo débito, e ainda que controladas por processos administrativos distintos, também deveriam ser objeto de análise para que se obtivesse um parecer correto quanto às compensações efetivadas.

Não foram apresentados documentos na Manifestação de Inconformidade e 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>

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

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 n.º 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 n.º 210, 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 n.º 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 N.º 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 n.º 900, 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 n.º 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 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 n.º 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 n.º 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 n.º 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 n.º 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 refiram.”

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 n.º 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 n.º 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. 13 do Acórdão n.º 3302-012.475 - 3ª Sejul/3ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo n.º 10660.721626/2012-85