



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS



Processo nº 10680.930431/2011-13
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3302-009.603 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 25 de setembro de 2020
Recorrente OUTOTEC TECNOLOGIA BRASIL LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

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

PROVAS. 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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em rejeitar a preliminar de diligência. Vencido o conselheiro Gilson Macedo Rosenburg Filho (relator). Designado para redigir o voto quanto a negativa da diligência, o conselheiro Jorge Lima Abud. No mérito, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso, nos termos do voto do relator.

(assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenburg Filho - Relator e Presidente

(assinado digitalmente)

Jorge Lima Abud – Redator designado

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

Relatório

Como forma de elucidar os fatos ocorridos até a decisão da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento, colaciono o relatório do Acórdão recorrido, *in verbis*:

Trata-se da manifestação de inconformidade das fls. 2 a 16, protocolizada em 16 de fevereiro de 2012, contestando o Despacho Decisório Eletrônico (DDE) No de Rastreamento 015024096, da fl. 93, emitido pela Delegacia da Receita Federal do Brasil em Belo Horizonte/MG (DRF/BHE). A ciência do despacho decisório ocorreu em 17 de janeiro de 2012, segundo consta na fl. 133.

O DDE objeto da inconformidade não reconheceu o crédito demonstrado no Pedido Eletrônico de Restituição ou Ressarcimento e Declaração de Compensação (PER/DCOMP) no 24938.68237.280909.1.1.01-6450, em que foi solicitado/utilizado, a título de ressarcimento do IPI, referente ao segundo trimestre de 2007, o valor de R\$ 39.077,56. A motivação do DDE foi a seguinte: constatação de utilização integral ou parcial, na escrita fiscal, do saldo credor passível de ressarcimento em períodos subsequentes ao trimestre em referência, até a data da apresentação do PER/DCOMP.

Na manifestação de inconformidade, o interessado alega, em síntese, nulidade do DDE, por ausência de motivação, dizendo tratar-se de ato automatizado, mero cruzamento de informações, sem interferência manual e sem contemplar a verdade material, no que diz respeito a erros de declaração, e também alega nulidade por preterição do direito de defesa, tachando o DDE de meio de suspensão da exigibilidade do crédito tributário. Cita decisões de primeira instância, proferidas em outros processos.

Quanto ao mérito, afirma que apresentou o PER/DCOMP no 40328.57884.260107.1.3.01-4555, requerendo o ressarcimento do saldo credor do IPI acumulado no terceiro trimestre de 2006, no valor de R\$ 222.648,22, valor que, somado à importância de R\$ 222,99, referente aos débitos do IPI por saídas de produtos no mês de janeiro de 2007, totaliza o montante de R\$ 222.871,21, que consta como total de débitos ajustados em janeiro de 2007, no “Demonstrativo da Apuração Após o Período do Ressarcimento”, integrante das “Informações Complementares da Análise de Crédito”, referentes ao DDE no 015024136, relativo ao segundo trimestre de 2006, objeto do processo no 10680.930434/2011-49.

Segue o interessado, dizendo que o pedido de ressarcimento no valor de R\$ 222.648,22, referente ao terceiro trimestre de 2006, foi objeto de fiscalização, tendo sido glosados R\$ 4.919,98, e reconhecidos R\$ 217.728,24 para ressarcimento/compensação, valor que foi novamente estornado pelas autoridades fiscais, no mês de setembro de 2006, no “Demonstrativo da Apuração Após o Período do Ressarcimento”, integrante das “Informações Complementares da Análise de Crédito”, referentes ao DDE no 015024136, relativo ao segundo trimestre de 2006.

Alega, em consequência, que a verificação eletrônica efetuada resultou na suposta falta de saldos credores do IPI em períodos subsequentes.

Conclui, pedindo a reforma do DDE, para reconhecimento integral do direito creditório e homologação das compensações.

A 3ª Turma da DRJ em Porto Alegre (RS) julgou a manifestação de inconformidade improcedente, nos termos do Acórdão nº 10-50589, de 24 de junho de 2014, cuja ementa foi vazada nos seguintes termos:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

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

PER/DCOMP. DESPACHO DECISÓRIO ELETRÔNICO. ALEGAÇÃO DE NULIDADE POR PRETERIÇÃO DO DIREITO DE DEFESA.

É descabida a alegação de nulidade de despacho decisório eletrônico, por suposta preterição do direito de defesa, no caso em que o despacho em causa explicita a fundamentação, a decisão e o correspondente enquadramento legal, explicitando ainda o direito de apresentação de manifestação de inconformidade.

PER/DCOMP. RESSARCIMENTO DO IPI. COMPENSAÇÃO. VERIFICAÇÃO ELETRÔNICA.

É improcedente a manifestação de inconformidade que não infirma a motivação do despacho decisório eletrônico emitido em face das informações prestadas no PER/DCOMP, em relação às quais não se verificou erro de processamento..

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Irresignado com a decisão da primeira instância administrativa, a recorrente interpôs recurso voluntário ao CARF, onde repisou os argumentos de mérito apresentados na manifestação de inconformidade, inovando apenas quanto ao descontentamento do entendimento postado no acórdão recorrido no sentido de que seu recurso tratava de período diverso do período em discussão neste processo.

Termina o recurso requerendo seu conhecimento e provimento para fins de reconhecer o crédito pleiteado e homologar integralmente a compensação declarada.

É o breve relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Gilson Macedo Rosenberg Filho, Relator.

O recurso é tempestivo e apresenta os demais pressupostos de admissibilidade, de forma que dele conheço e passo à análise do mérito.

O acórdão recorrido utiliza como razão de decidir o fato de que as alegações da recorrente dizia respeito a análise de direito creditório referente a trimestre distinto, de acordo com trecho do voto condutor do acórdão recorrido, *verbis*:

O DDE em causa foi emitido de acordo com as informações prestadas pelo próprio declarante, que alega, na manifestação de inconformidade, ocorrência relacionada à análise do direito creditório referente a trimestre distinto, sem que se tenha verificado qualquer relação daquela análise com a do trimestre em referência neste processo.

A interessada em sede de manifestação de inconformidade e de recurso voluntário buscou demonstrar a relação da apuração dos créditos de IPI referente ao 3º trimestre de 2006 com o pedido de ressarcimento ora em discussão.

Argumentou que:

a) A suposta falta de saldos credores de IPI em períodos subsequentes, decorreu do estorno do saldo credor de IPI relativo ao 3º trimestre de 2006 procedido de maneira duplicada, nos meses de setembro de 2006 e janeiro de 2007, na planilha de reprocessamento das apurações do IPI preparada pelas autoridades fiscais.

b) Em 26/01/2007, a Recorrente apresentou o PER/Dcomp nº 40328.57884.260107.1.3.01-4555 (Doc. 02 anexo à Manifestação de inconformidade), requerendo o ressarcimento e posterior compensação do montante de R\$ 222.648,22 referente ao saldo credor de IPI acumulado no 3º trimestre do ano-calendário de 2006. Em estrita observância ao disposto no art. 17 da IN SRF nº 600/2005, vigente à época, na data do envio do Pedido de Ressarcimento (janeiro de 2007) a Recorrente efetuou o estorno do crédito objeto do PER/Dcomp nº 40328.57884.260107.1.3.01-4555 em seu Livro de Apuração de IPI (Doc. 03 anexo à Manifestação de inconformidade).

c) O saldo credor de IPI relativo ao 3º trimestre de 2006, acima demonstrado, foi objeto de fiscalização, resultando em Despacho Decisório (processo de crédito nº 10680-900140/2011-92) apontando a glosa de créditos de IPI apropriados no período no montante total de R\$4.919,58, resultando num crédito de IPI ressarcível de R\$ 217.728,24:

d) A despeito do crédito de IPI relativo ao 3º trimestre de 2006, objeto da PER/Dcomp nº 40328.57884.260107.1.3.01-4555, já ter sido estornado pela Recorrente em sua escrita fiscal relativa ao mês de janeiro de 2007, como acima mencionado, as autoridades fiscais

efetuaram novo estorno deste mesmo crédito, no mês de setembro de 2006, no montante de R\$ 217.728,24 (considerando a glosa de R\$ 4.919,58), na planilha de reprocessamento das apurações do IPI.

Assim, resta demonstrado de maneira inequívoca que o estorno do saldo credor de IPI relativo ao 3º trimestre de 2006 foi procedido de maneira duplicada e desta forma, equivocada, nos meses de setembro de 2006 e janeiro de 2007 da planilha de reprocessamento das apurações do IPI preparada pelas autoridades fiscais. E foi justamente a impropriedade deste procedimento que resultou na suposta falta de saldos credores de IPI em períodos subsequentes, levando as autoridades fiscais a indeferir o PER nº 24938.68237.280909.1.1.01-6450 e a não homologar as DCOMPs nº 11772.34669.280909.1.3.01-8335 e nº 38683.05036.191009.1.3.01-1655, relativos ao saldo credor de IPI apurado no 2º trimestre de 2007.

Ressalto que a interessada acostou aos autos documentação para subsidiar suas alegações, quando da interposição da manifestação de inconformidade.

Esse relator convertia o julgamento em diligência para análise dos documentos apresentados na manifestação de inconformidade.

Contudo, o colegiado entendeu, por maioria absoluta, que os documentos acostados não eram suficientes para provar o direito ao crédito, e negaram a conversão em diligência em observância à duração razoável do processo. Isto porque, não adiantaria atestar a veracidade dos documentos já acostados se estes não eram suficientes para provar o direito alegado.

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

Sabemos que o momento apropriado para apresentação das provas que comprovem suas alegações é na propositura da manifestação de inconformidade. 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.

Definida a regra que direciona o *onus probandi* no âmbito do processo administrativo fiscal, resta estabelecer o conceito de prova, sua finalidade e seu objeto.

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. 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.

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 mentirosos. 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.

Para entender melhor o instituto “probabilidade” mencionado professor Dinamarco, aduzo importante distinção feita por Calamandrei entre verossimilhança e probabilidade:

É verossímil 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.

Após uma breve digressão, retornando aos autos, estamos diante de declarações de compensações não homologadas por falta de crédito. Ocorre que a declaração de compensação deve refletir sua contabilidade e a prova de que há créditos suficientes para compensar os débitos tributários devem estar estampadas em seus livros fiscais.

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.

A recorrente apresentou apenas parte do livro de apuração de IPI. Neste contexto, a falta de apresentação de toda a documentação que possibilitasse a apuração da duplicidade de estorno do crédito do IPI, trouxe grandes prejuízos à instrução processual, pois tornou inviável a determinação de um eventual crédito ressarcível e possível de ser utilizado para compensar os débitos declarados.

Forte nestes argumentos, nego provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenberg Filho

Voto Vencedor

Conselheiro Jorge Lima Abud

Em que pese o devido respeito ao entendimento esposado pelo ilustre Relator, a quem parabeno pelo VOTO, apresenta-se respeitosa discordância quanto à conversão do julgamento em diligência para complementação dos documentos apresentados na manifestação de inconformidade, em virtude das razões abaixo aduzidas.

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.

- Das Provas.

As provas devem ser compreendidas como um meio apto a formar convencimento daquele que avalia determinada situação fática. No caso em testilha, o que deve ser compreendido e elevado ao patamar de prova são documentos aptos e idôneos para demonstrar as alegações enunciadas nos autos.

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.

O convencimento do julgador forma-se pela aferição dos elementos da ocorrência do fato, que assumem status de certeza. Mas não basta ter certeza, inafastável o efeito psicológico da prova, que promove o convencimento do julgador no intuito de prolatar decisão que representa a verdade.

Como já salientado, nos casos de utilização de direito creditório pela interessada, desconto, restituição, compensação ou ressarcimento de créditos, é atribuição da interessada a demonstração da efetiva existência deste.

Assim, em qualquer dos tipos de repetição é exigida a apresentação dos documentos comprobatórios da existência do direito creditório como pré-requisito ao conhecimento do direito pretendido pelo contribuinte; ausentes os documentos que atestem, de forma inequívoca, a origem e a natureza do crédito, o pedido/declaração fica inarredavelmente prejudicado.

Portanto, para fato constitutivo do direito de crédito o contribuinte deve demonstrar de forma robusta ser detentor do crédito ou, em situações extremas, demonstrar indícios convergentes que levem ao entendimento de que as alegações são verossímeis, inclusive com a apresentação de documentos comprobatórios do referido direito.

Neste sentido já se manifestou esse colegiado por meio do acórdão de n. 3003-000.463 de relatoria do Conselheiro Vinícius Guimarães:

Importa lembrar que os livros contábeis trazem informações que interessam a vários usuários, alguns internos à empresa, como os dirigentes, associados e sócios, e outros externos, como os órgãos públicos administrativos, judiciários e fiscalizadores, fornecedores, entre outros. A validade jurídica desse conjunto de informações incorporado na escrituração contábil requer o devido registro público, no órgão competente, conferindo-lhe a autenticidade e validade como meio de prova aos diversos interessados, entre os quais a Administração Tributária.

Nesse sentido, o Conselho Federal de Contabilidade, deliberando sobre as normas técnicas a serem observadas pelos respectivos profissionais no exercício da profissão, aprovou, mediante a Resolução CFC nº 1.330, de 18 de março de 2011, a Norma Técnica ITG 2000 - Escrituração Contábil. Entre outras disposições, a referida resolução estabelece que os livros contábeis obrigatórios, entre os quais o Livro Diário e o Livro Razão, devem revestir-se de formalidades extrínsecas - tais como: a) serem encadernados; b) terem suas folhas numeradas sequencialmente; c) conterem termo de abertura e de encerramento assinados pelo titular ou representante legal da entidade e pelo profissional da contabilidade regularmente habilitado no Conselho Regional de Contabilidade - e também devem ser registrados em órgão competente - autenticação no Registro Público de Empresas Mercantis, ex vi do art. 1.181 do Código Civil.

No caso concreto, além de não terem sido apresentados os livros Diário e/ou Razão - com termos de abertura e encerramento devidamente autenticados -, livros hábeis como meio de prova perante a Administração Tributária, o balancete apresentado se revela despido, como visto, de formalidade essencial para sua mínima eficácia perante destinatários externos à própria empresa.

Em outras palavras, em sede de verificação e julgamento das compensações declaradas, importa às autoridades fiscais e, também, aos tribunais administrativos aferir por documentação idônea a existência do crédito alegado.

- 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 nº 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 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 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 refiram.”

Nesse mesmo diapasão são as disposições constantes do art. 4º do Decreto-lei nº 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.

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.

Nesse sentido, nega-se a conversão do julgamento em diligência para complementação dos documentos apresentados na manifestação de inconformidade, pelas razões abaixo aduzidas, uma vez que, pelos tópicos aqui aduzidos, quando da apresentação da Manifestação de Inconformidade o postulante já deve reunir as provas suficientes para a devida comprovação do seu crédito, sob pena de preclusão.

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.

É como voto.

Jorge Lima Abud – Redator Designado.