



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



**Processo nº** 10783.908933/2013-63  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 3302-011.515 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 24 de agosto de 2021  
**Recorrente** COOPERATIVA AGROPECUARIA CENTRO SERRANA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Período de apuração: 01/10/2007 a 31/12/2007

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.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso, nos termos do voto condutor. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhes aplicado o decidido no Acórdão nº 3302-011.505, de 24 de agosto de 2021, prolatado no julgamento do processo 10783.908920/2013-94, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

(assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenburg Filho - Presidente Redator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Jorge Lima Abud, Walker Araujo, Larissa Nunes Girard, Jose Renato Pereira de Deus, Paulo Regis Venter (suplente convocado), Raphael Madeira Abad, Denise Madalena Green, Gilson Macedo Rosenburg Filho (Presidente). Ausente o conselheiro Vinicius Guimaraes, substituído pelo conselheiro Paulo Regis Venter.

Fl. 2 do Acórdão n.º 3302-011.515 - 3ª Sejul/3ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo n.º 10783.908933/2013-63

## Relatório

O presente julgamento submete-se à sistemática dos recursos repetitivos prevista no art. 47, §§ 1º e 2º, Anexo II, do Regulamento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015. Dessa forma, adota-se neste relatório o relatado no acórdão paradigma.

Trata o presente do Per n.º 33249.50588.241109.1.1.11-4023 por meio do qual requer a Interessada créditos de COFINS - mercado interno no valor de R\$ 378.683,34, acumulados ao longo do 4º trimestre de 2007.

Consta no despacho decisório que a unidade de origem denegou integralmente o pleito por ter constatado a ausência de crédito disponível para ressarcimento. Acompanha e ampara essa decisão o Parecer SEFIS/DRF/VIT/ES n.º 64/2017, que contem as seguintes considerações:

A Coopeavi é uma cooperativa de produção agropecuária que no período fiscalizado realizou as seguintes atividades: a) fabricação de ração: comprou mercadorias para produção de ração destinadas a: aves, suínos, bovinos, caprinos, ovinos e equinos. A ração produzida foi vendida para os associados e terceiros; b) recria: comprou pintainhos de um dia e posteriormente comercializou frangos para a produção de ovos; c) beneficiamento de ovos: realizou a seleção, classificação, limpeza e embalagens dos ovos adquiridos dos associados e efetuou a sua comercialização; d) beneficiamento do café: comprou café em grãos cru e realizou de forma cumulativa as atividades de padronizar, beneficiar e separar os grãos por densidade, com redução dos tipos determinados pela classificação oficial e efetuou a sua comercialização; e) lojas agrícolas: comprou bens/mercadorias e posteriormente revendeu para os associados e terceiros.

Com o objetivo de confirmarmos as informações apresentadas nos arquivos, a fiscalizada foi intimada através do Termo de Intimação Fiscal n.º 02, a nos informar se possuía todos os documentos comprobatórios dos créditos do PIS/Cofins pleiteados, referente ao período de apuração 04/2005 a 12/2007, a saber: notas fiscais de aquisição, de vendas, conhecimento de transporte ou documentos equivalentes (hábeis e idôneos), coincidentes em datas e valores. A Cooperativa também foi intimada através do Termo de Intimação Fiscal n.º 03, a apresentar cópias dos documentos fiscais comprobatórios das despesas com armazenamento e frete na operação de venda, referente ao ano de 2007.

Em resposta as intimações, a Cooperativa não apresentou nenhum documento comprobatório, apenas informou que “ A Cooperativa Agropecuária Centro Serrana - COOPEAVI, informa que não possui as notas fiscais de aquisição, de vendas, conhecimento de transporte ou documentos equivalentes (hábeis e idôneos) coincidentes em datas e valores, tendo em vista já ter expirado o prazo de guarda e manutenção dos documentos fiscais, bem como não ter recebido retorno referente o requerimento em anexo, protocolado em 10 de julho de 2012. Os documentos do período abrangido foram descartados em janeiro de 2015, antes do recebimento da intimação citada”.

Verifica-se que a Cooperativa não possui nenhum documento comprobatório dos créditos pleiteados do período 04/2005 a 12/2007, em virtude do descarte realizado em 01/2015. Diante desse fato não foi possível efetuarmos a validação das informações apresentadas nos arquivos.

Diante do exposto e considerando que a Coopeavi não possui as notas fiscais de aquisição, de vendas ou documentos equivalentes (hábeis e idôneos) comprobatórios do direito

creditório pleiteado, restou à Fiscalização proceder à glosa integral dos créditos solicitados no pedido de ressarcimento.

Ciente dessa decisão, apresentou a sua defesa nos seguintes termos:

As disposições contidas no art. 65 da IN 900/2008 e no art. 161 da IN 1717/2017 não são absolutamente restritivas e condicionadas a apresentação de notas fiscais. Assim, o Fiscal determinou que a cooperativa não possui documentos que comprovem os créditos, ligando a essa documentação apenas a notas fiscais emitidas para a cooperativa, sem levar em consideração todas as demais obrigações acessórias declaratórias onde os mesmos foram regularmente escriturados. Obrigações estas apresentadas durante os procedimentos de fiscalização.

Durante os procedimentos de fiscalização, a cooperativa apresentou declarações acessórias declaratórias, planilhas de controle, Livros Contábeis e Fiscais e arquivos digitais que comprovam a existência ou ocorrência das operações de aquisição, geração de despesas, custo e encargos sobre os quais apurou crédito de PIS e COFINS. De forma especial, destaca-se a apresentação, em meio digital e físico, do Livro de Entrada, instituído pelo Estado, o qual está regularmente autenticado pelo referido órgão, atestando a existência dos documentos fiscais nele escriturados.

Desta feita, há que consignar que o indeferimento integral dos créditos, com a desconsideração de outros meios legítimos probatórios que não apenas as notas fiscais, é medida excessivamente extrema e não se coaduna com o princípio da legalidade, pois radicaliza a interpretação da disposição das Instruções Normativas transcritas.

O princípio da boa-fé em matéria tributária, aqui muito importante, constitui derivação geral do princípio da confiança que deve reger as relações entre o fisco e contribuinte. Assim, demonstra-se que o fisco deve possuir uma relação de continuidade ética e legítima no seu comportamento perante o contribuinte.

Nesse sentido, resta ferido também o princípio da proporcionalidade, entendido este como um delimitador do arbítrio estatal, conforme sábia lição da doutrina.

Assim, é imperioso o provimento da presente Manifestação para ou voltar para uma nova análise do direito creditório ou, com base nas provas acostadas, caso os julgadores se sintam aptos (mesmo que com a realização de diligência), julguem a existência dos créditos pretendidos.

A Delegacia Regional de Julgamento da Receita Federal do Brasil **julgou improcedente** a Manifestação de Inconformidade.

O contribuinte foi intimado do Acórdão e ingressou com Recurso Voluntário alegando, em síntese:

- A possível comprovação do direito do contribuinte por meio dos documentos apresentados;
- A fiscalização possuía outros meios para verificar o cabimento dos pedidos de ressarcimento dos créditos;
- O princípio da boa fé.

PEDIDOS E REQUERIMENTOS

1. Recebimento tempestivo da Presente Defesa Fiscal, sob a denominação de Recurso Voluntário;
2. Julgamento de procedência do presente recurso, com o reconhecimento do direito creditório pleiteado pelo contribuinte.

É o relatório.

## Voto

Tratando-se de julgamento submetido à sistemática de recursos repetitivos na forma do Regimento Interno deste Conselho, reproduz-se o voto consignado no acórdão paradigma como razões de decidir:

### - 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.

O contribuinte foi intimado do Acórdão, por via eletrônica, em 17 de agosto de 2020, às e-folhas 143.

O contribuinte ingressou com Recurso Voluntário, em 16 de setembro de 2020, e-folhas 144.

O Recurso Voluntário é tempestivo.

### Da Controvérsia.

- A possível comprovação do direito do contribuinte por meio dos documentos apresentados;
- A fiscalização possuía outros meios para verificar o cabimento dos pedidos de ressarcimento dos créditos;
- O princípio da boa fé.

Passa-se à análise.

Trata o presente do Per n.º 16809.49701.241109.1.1.10-6407 por meio do qual requer a Interessada créditos de Pis - mercado interno no valor de R\$ 2.421,25, acumulados ao longo do 2º trimestre de 2005.

Consta no despacho decisório que a unidade de origem denegou integralmente o pleito por ter constatado a ausência de crédito disponível para ressarcimento. Acompanha e ampara essa decisão o Parecer SEFIS/DRF/VIT/ES n.º 51/2017.

Com o objetivo de confirmar as informações apresentadas nos arquivos, a fiscalizada foi intimada através do Termo de Intimação Fiscal n.º 02, a informar se possuía todos os documentos comprobatórios dos créditos do PIS/Cofins pleiteados, referente ao período de apuração 04/2005 a 12/2007, a saber: notas fiscais de aquisição, de vendas, conhecimento de transporte ou documentos equivalentes (hábeis e idôneos), coincidentes em datas e valores. A Cooperativa também foi intimada através do Termo de Intimação Fiscal n.º 03, a apresentar cópias dos documentos fiscais comprobatórios das despesas com armazenamento e frete na operação de venda, referente ao ano de 2007.

Em resposta as intimações, a Cooperativa não apresentou nenhum documento comprobatório, apenas informou que “ A Cooperativa Agropecuária Centro Serrana - COOPEAVI, informa que não possui as notas fiscais de aquisição, de vendas,

conhecimento de transporte ou documentos equivalentes (hábeis e idôneos) coincidentes em datas e valores, tendo em vista já ter expirado o prazo de guarda e manutenção dos documentos fiscais, bem como não ter recebido retorno referente o requerimento em anexo, protocolado em 10 de julho de 2012. Os documentos do período abrangido foram descartados em janeiro de 2015, antes do recebimento da intimação citada”.

Verifica-se que a Cooperativa não possui nenhum documento comprobatório dos créditos pleiteados do período 04/2005 a 12/2007, em virtude do descarte realizado em 01/2015. Diante desse fato não foi possível a fiscalização efetuar a validação das informações apresentadas nos arquivos.

O Acórdão de Manifestação de Inconformidade assim se pronuncia às folhas 04 daquele documento:

A Recorrente, por seu turno, reconhece não ter apresentado as notas fiscais e conhecimentos de transporte, em razão de descarte, mas alega que as disposições contidas no art. 65 da IN RFB n.º 900/2008 e no art. 161 da IN RFB n.º 1717/2017 não são absolutamente restritivas e condicionadas a apresentação de notas fiscais, de modo que o crédito pode ser comprovado por outras formas, tais como as declarações, planilhas e livros apresentados.

Inicialmente, é importante mencionar que 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, nos termos do art. 161 e incisos da IN RFB n.º 1.717/2017.

Por conseguinte, desde que atenda a critérios de razoabilidade, fica circunscrita à esfera de discricionariedade da autoridade tributária a decisão a respeito da profundidade do exame efetuado com o fim de verificar a procedência do direito creditório pleiteado, e, em consequência, dos documentos e esclarecimentos que julgar pertinentes para a comprovação do crédito sob exame. Em outras palavras, ainda que a Recorrente entenda ser possível ter seu crédito ratificado por outras formas, é a autoridade fiscal que determinará a natureza dos documentos que servirão para formar sua convicção a respeito do crédito pleiteado.

Com efeito, a autoridade fiscal intimou a Recorrente a apresentar, entre outros documentos, esclarecimentos, planilhas e documentos fiscais referentes aos créditos pleiteados, o que, a meu ver, atende perfeitamente a um critério de razoabilidade. Os aludidos documentos compõem o núcleo essencial do conjunto probatório dos créditos da não cumulatividade, visto que os valores pleiteados serão cotejados com aqueles dispostos nas planilhas, os quais, por sua vez, serão comprovados a partir dos documentos fiscais apresentados.

Vale lembrar também que o contribuinte deve manter em boa guarda e ordem, enquanto não decorrido o prazo decadencial e não prescritas eventuais ações que lhes sejam pertinentes, todos os livros de escrituração obrigatórios por legislação fiscal específica, bem como os documentos e demais papéis que serviram de base para escrituração comercial e fiscal, nos termos do que dispõem o art. 195 do CTN, o art. 37 da Lei n.º 9.430/19096 e o art. 4º do Decreto-Lei n.º 486/1969.

Por fim, apesar de ter razão a Recorrente quando afirma que - em tese - podem os créditos ser comprovados de outras maneiras, verificando os documentos contidos nos autos do e-dossiê de atendimento n.º 10010.004891/0716-15, é possível constatar que foram apresentados tão somente esclarecimentos diversos, planilhas descritivas, além de algumas notas fiscais de energia elétrica referentes ao ano de 2009, os quais, isoladamente, não comprovam o direito alegado.

- 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 n.º 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 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**<sup>1</sup>. (original não destacado)

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

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

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 Rosenburg 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.

Diante do exposto e considerando que a Coopeavi não possui as notas fiscais de aquisição, de vendas ou documentos equivalentes (hábeis e idôneos) comprobatórios do direito creditório pleiteado, adequada a glosa integral dos créditos solicitados no pedido de ressarcimento.

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

## CONCLUSÃO

Importa registrar que, nos autos em exame, a situação fática e jurídica encontra correspondência com a verificada na decisão paradigma, de sorte que as razões de decidir nela consignadas são aqui adotadas.

Dessa forma, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º e 2º do art. 47 do anexo II do RICARF, reproduz-se o decidido no acórdão paradigma, no sentido de negar provimento ao recurso.

(assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenburg Filho - Presidente Redator