



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10880.923958/2011-27
Recurso Voluntário
Acórdão nº **3302-010.630 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Sessão de 24 de março de 2021
Recorrente NUMERAL 80 PARTICIPACOES S/A/NUMERAL 80 PARTICIPACOES S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/04/2004 a 30/04/2004

PER/DCOMP. DIREITO CREDITÓRIO. LIQUIDEZ E CERTEZA.

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

PER/DCOMP. DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA.

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

PER/DCOMP. DIREITO CREDITÓRIO. QUALIDADE DA PROVA.

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenburg Filho - Presidente

(assinado digitalmente)

Jorge Lima Abud - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Vinicius Guimaraes, Walker Araujo, Jorge Lima Abud, Raphael Madeira Abad, Denise Madalena Green, Gilson Macedo Rosenburg Filho (Presidente), a fim de ser realizada a presente Sessão Ordinária. Ausente(s) o conselheiro(a) Jose Renato Pereira de Deus, o conselheiro(a) Larissa Nunes Girard.

Fl. 2 do Acórdão n.º 3302-010.630 - 3ª Sejul/3ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo n.º 10880.923958/2011-27

Relatório

Percentual:	
Grupo de Tributo: COFINS	Data de Arrecadação: 14/05/2004
Valor Original do Crédito Inicial:	383.021,56
Crédito Original na Data da Transmissão:	383.021,56
Selic Acumulada:	33,92%
Crédito Atualizado:	512.942,47
Total dos débitos desta DCOMP:	512.942,47
Total do Crédito Original Utilizado nesta DCOMP:	383.021,56
Saldo do Crédito Original:	0,00

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

Trata-se de manifestação de inconformidade apresentada em razão da homologação parcial de compensação formalizada por meio do PER/DCOMP n.º 38156.79917.230606.1.3.04-0002, fls. 07/18, contendo crédito decorrente de pagamento indevido ou a maior da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins, código 2172, período de apuração abril/2004, no valor originário de R\$ 383.021,56, com documento de arrecadação no valor principal e total de R\$ 510.692,23.

Concluída a análise documental, deu-se a emissão de despacho decisório eletrônico, fl. 02, documento em que foi deliberada a homologação parcial da compensação com base no fundamento a seguir explicitado:

A partir das características do DARF discriminado no PER/DCOMP acima identificado, foram localizados um ou mais pagamentos, abaixo relacionados, mas parcialmente utilizados para quitação de débitos do contribuinte, restando saldo disponível inferior ao crédito pretendido, insuficiente para compensação dos débitos informados no PER/DCOMP.

[...]

Diante da inexistência do crédito, HOMOLOGO PARCIALMENTE a compensação declarada.

A ciência deu-se em 13/05/2011, fl. 06, e a manifestação de inconformidade foi apresentada no órgão preparador em 14/06/2011, fls. 19/26.

De início, a demandante fez questão de registrar a consequência jurídica da petição apresentada, quanto à suspensão da exigibilidade do crédito tributário decorrente da parcela da compensação que não foi homologada, tendo em vista o determinado pelo inc. III do art. 151 da Lei n.º 5.172, de 1966, o Código Tributário Nacional (CTN).

Quanto ao reconhecimento apenas parcial do crédito utilizado nas compensações, referente à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins de abril/2004, no valor originário de R\$ 383.021,56, arguiu que ao recalcular o valor devido para a referida exação fiscal entendeu haver a necessidade de uma complementação de R\$ 56.213,46.

Posteriormente, ao rever os cálculos, verificou que a parcela adicional de R\$ 56.213,46 não era devida. Isso porque as alíquotas do PIS e da Cofins, aplicáveis às receitas financeiras e às operações de hedge, foram reduzidas para zero a partir do mês de abril/2004, o que se deu em razão da revogação do art. 84 da Lei n.º 10.833, de 2003, pelo art. 35 da Lei n.º 11.051, de 2004.

Segundo afirmado, tendo o citado débito de R\$ 56.213,46 sido liquidado através de uma compensação, a requerente efetuou um pedido de cancelamento da compensação em epígrafe mas, tendo deixado de excluir o débito da DCTF retificadora, manteve ativa nos sistemas de controle da RFB uma equivocada confissão de dívida, o que deu ensejo ao despacho decisório impugnado, que considerou o crédito insuficiente para a quitação total dos débitos relacionados no PER/DCOMP.

A seu ver, contudo, o que se deu foi um mero erro material consistente em um débito inexistente que não foi excluído em DCTF retificadora, “sendo certo que, excluindo-se o débito em questão, no montante de R\$ 56.213,46 [...] a requerente passará a ter um crédito válido no montante de R\$ 402.224,51 [...], que será suficiente para compensar todos os débitos vinculados ao PER/DCOMP e ainda restará um saldo credor”.

Para um melhor entendimento da questão, elaborou o demonstrativo a seguir reproduzido:

<u>DCTF - Antes do Recálculo</u>		<u>DCTF - Depois do Recálculo</u>	
Débito Apurado:	R\$ 164.681,17	Débito Apurado:	R\$ 108.467,71
Pagamento:	R\$ 510.692,23	Pagamento:	R\$ 510.692,23
Compensação:	R\$ 56.213,46	Compensação:	R\$ 0,00
Crédito Gerado:	R\$ 346.011,06	Crédito Gerado:	R\$ 402.224,52

Prosseguiu assegurando que, inexistindo qualquer lesão ao Tesouro Nacional, não pode o fisco exigir da requerente um crédito tributário acrescido de multa e de juros de mora em decorrência de um simples erro material, verificado sobre uma operação albergada pelo benefício da alíquota zero, entendimento que encontra amparo no princípio da moralidade administrativa (art. 37 - CF), bem como na doutrina de consagrados autores, a exemplo do saudoso mestre Hely Lopes Meirelles, e na jurisprudência dos tribunais superiores.

Em 25 de fevereiro de 2014, através do Acórdão n.º 08-28.837, a 3ª Turma da Delegacia Regional de Julgamento em Fortaleza/CE, por unanimidade de votos, julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade.

O contribuinte foi intimado do Acórdão, via Aviso de Recebimento, em 01 de outubro de 2015, às e-folhas 121.

O contribuinte ingressou com Recurso Voluntário, em 26 de outubro de 2015, e-folhas 122, de e-folhas 123 à 132.

Foi alegado:

- Das consequências jurídicas da presente petição;
- Da decisão de 1ª instância administrativa;
- Do Recurso;
- Da inexistência de lesão ao Fisco Federal.

- Dos pedidos.

Diante de tudo que foi largamente comprovado requer que seja julgado procedente o presente Recurso Voluntário, por todas as demais razões aduzidas, reformando

integralmente a decisão proferida pela 3ª Turma da DRJ/FOR, constante das fls. 107 a 113 dos autos materializada através do acórdão n.º. 08-28.837, homologando-se inteiramente o PER/DCOMP enviado pela RECORRENTE.

Por fim, protesta, ainda, pela realização de sustentação oral no momento do julgamento do presente, nos termos do artigo 58, II da Portaria n.º. 256, de 22 de junho de 2009 que aprovou o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF). Para tanto, requer seja notificada com antecedência da data, hora e local da realização do julgamento.

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.

O contribuinte foi intimado do Acórdão, via Aviso de Recebimento, em 01 de outubro de 2015, às e-folhas 121.

O contribuinte ingressou com Recurso Voluntário, em 26 de outubro de 2015, e-folhas 122.

O Recurso Voluntário é tempestivo.

Da Controvérsia.

- Das consequências jurídicas da presente petição;
- Da decisão de 1ª instância administrativa;
- Do Recurso;
- Da inexistência de lesão ao Fisco Federal

Passa-se à análise.

Trata-se de processo referente ao PER/DCOMP n.º 38156.79917.230606.1.3.04-0002, fls. 07/18, contendo crédito decorrente de pagamento indevido ou a maior da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins,

Consoante entendimento expressado pela manifestante, a partir do momento que deixou de ser possível a dedução de créditos, apurados no percentual de 4,6% incidente sobre as perdas experimentadas nas operações de *hedge*, as receitas decorrentes dessa modalidade de operação passaram a gozar do “benefício da alíquota zero, não havendo que se falar em crédito ou débito”.

Com a adoção dessa linha de raciocínio, refez os cálculos da Cofins de abril/2004 que passaram de R\$ 164.681,17 (quantia inicialmente tida como devida) para o valor de R\$ 108.467,71, fl. 23.

Tal montante, destaque-se, foi apurado em razão da posterior exclusão da base de cálculo da Cofins de valores relativos às operações de *hedge* (sujeitas à alíquota zero a partir de abril/2004, em decorrência da revogação do art. 84 da Lei n.º 10.833, de 2003, segundo entendido pela defendente), daí resultando a diferença de R\$ 56.213,46, apontada pelo sujeito passivo como o motivo da homologação apenas parcial das compensações instrumentalizadas através do PER/DCOMP neste processo controlado.

Sabendo-se que a alíquota a ser aplicada nas operações em questão era de 4,6%, como preceituado pelo revogado art. 84 da Lei n.º 10.833, de 2003, chega-se à conclusão da necessidade da comprovação da existência das propaladas operações de *hedge*, no montante de R\$ 1.222.031,06. valor apurado conforme a seguir demonstrado:

Operações de <i>Hedge</i> (A)	R\$ 1.222.031,74
Alíquota (B)	4,60%
Crédito Apurado (C = A x B)	R\$ 56.213,46

Denota-se, por conseguinte, a necessidade de o sujeito passivo apresentar, juntamente com a peça em análise, documentação hábil para a comprovação da existência de operações de *hedge* no valor total de R\$ 1.222.031,74, encargo de sua responsabilidade conforme preceituado pelo inc. III do art. 16 do Decreto n.º 70.235, de 1972, que dispõe sobre o processo administrativo fiscal (PAF): (...)

Junto à Manifestação de Inconformidade foram apresentados os seguintes documentos:

Instrumento do Mandato em que são conferidos poderes aos mandatários para a apresentação de manifestação de inconformidade no âmbito do presente processo administrativo fiscal, fls. 28/29;

Ata da Reunião do Conselho de Administração realizada em 27/01/2010, fls. 30/34;

Ata da Assembléia Geral Extraordinária realizada em 23/10/2009, fls. 35/36;

Ata da Assembléia Geral Extraordinária realizada em 03/03/2009, fls. 37/41;

Ata do Estatuto Social de Santos Brasil S/A, fls. 42/65;

Despacho Decisório, fl. 66/69;

PER/DCOMP n.º 41470.52444.240305.1.3.04-5967, fls. 71/76;

Demonstrativo de Cálculo da Cofins - Abril/2004, fl. 77;

DACON com o cálculo da Cofins - Abril/2004, fl. 78;

DCTF original do 2º trimestre/2004, fls. 79/81;

PER/DCOMP n.º 38156.79917.230606.1.3.04-0002, fls. 82/94;

Recibo de Entrega do Pedido de Cancelamento n.º 12546.44113.260606.1.8.04-7609, fl. 95;

PER/DCOMP n.º 21477.69994.240305.1.3.04-0086, fls. 96/101; e

DCTF retificadora do 2º trimestre/2004, fls.102/104.

O Acórdão de Manifestação de Inconformidade assim conclui, às folhas 06 daquele documento:

Percebe-se, pois, que a despeito da vasta documentação juntada à manifestação de inconformidade em consideração, nada foi apresentado no que pertine às operações de *hedge*, as quais teriam mitigado a tributação da Cofins de abril/2004 em R\$ 56.213,46.

- 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 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)¹

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

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

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. 4.º 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.º900, 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. 9.º, § 1.º).” (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.

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

É como voto.

Jorge Lima Abud - Relator.