



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10882.900829/2013-11
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3302-010.505 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 24 de fevereiro de 2021
Recorrente PCBOX SERVIÇOS DE INFORMATICA LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/03/2008

PER/DCOMP. DIREITO CREDITÓRIO. AUSÊNCIA DE SALDO.

Detalha a composição do saldo de períodos anteriores apurada pelo sistema, que não há qualquer valor disponível em janeiro/2008 para futuras deduções de débitos (coluna SCAN - Saldo Credor de Período Anterior Não-Ressarcível), decorrente dos vários lançamentos a débito e a crédito de períodos anteriores.

PER/DCOMP. DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA. 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. 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.

PER/DCOMP. DIREITO CREDITÓRIO. VERDADE MATERIAL.

O Princípio da Verdade Material não supre a necessidade de comprovação das alegações, nem inverte o ônus da prova, apenas viabiliza a liberdade do julgador em analisar outros meios que comprove os fatos, no caso sob análise não há esses “outros meios”, pois não há provas bastantes.

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 Araújo, Jorge Lima Abud, Jose Renato Pereira de Deus, Carlos Alberto da Silva Esteves (suplente convocado), Raphael Madeira Abad, Denise Madalena Green, Gilson Macedo Rosenberg Filho (Presidente).

Relatório

| | |
|--|--------------|
| Trimestre-Calendário: 1º Trimestre | Ano: 2008 |
| Estabelecimento tinha condição de Matriz perante o CNPJ no P.A. do Crédito: SIM | |
| Matriz Contribuinte do IPI no Trimestre-Calendário do Crédito: SIM | |
| Empresa Não Optante pelo Simples no Trimestre-Calendário do Crédito: SIM | |
| O Contribuinte Não está Litigando em Processo Judicial ou Administrativo sobre Matéria que possa Alterar o Valor a ser Ressarcido: SIM | |
| Apuração Decencial do IPI no Trimestre-Calendário do Crédito: Não | |
| Apuração Mensal do IPI no Trimestre-Calendário do Crédito: SIM | |
| Microempresa ou EPP desenquadrada no Trimestre-Calendário: NÃO | |
| Saldo Credor RAIPI Ajustado | 1.833.408,16 |
| Saldo Credor de IPI Passível de Ressarcimento | 113.274,44 |
| Menor Saldo Credor Ajustado | 1.810.919,10 |
| Valor Passível de Ressarcimento | 113.274,44 |
| Valor do Pedido de Ressarcimento | 113.274,44 |

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

Trata o presente processo de pedido de ressarcimento de IPI da interessada relativo ao 1º trimestre de 2008.

Através do Despacho Decisório de fls. 136, foi reconhecido parcialmente o crédito, no montante de R\$ 83.880,03, ao passo que o valor solicitado era R\$ 113.274,44.

Constou como motivação para o deferimento parcial do direito creditório a constatação de que o saldo credor passível de ressarcimento era inferior ao pleiteado, bem como a utilização parcial na escrita fiscal do saldo credor passível de ressarcimento em períodos subsequentes.

Cientificada em 20/05/2016 (fl. 139), a interessada apresentou, em 21/06/2016 (fls. 85), a manifestação de inconformidade de fls. 86 a 97, com as seguintes alegações, em síntese:

O Despacho Decisório seria nulo, dado que não houve intimação prévia da interessada para apresentação dos documentos comprobatórios.

Haveria também nulidade em razão da ausência de apontamento da parcela do crédito que foi indeferida e da norma que daria causa a tal indeferimento.

Junta os livros de apuração do IPI e requer a posterior juntada de todas as notas fiscais do período.

Requer a realização de diligência para apurar a existência de seu crédito com base em toda a sua documentação fiscal e contábil.

Determinada a realização de diligência através da Resolução 14-4.401 de 22/08/2017 (fls. 142 a 143), a autoridade tributária, através da manifestação de fls. 145 a 147, após traçar explicações sobre a metodologia de análise dos saldos credores de IPI pelos sistemas de informática da RFB, fez constar:

Na apuração do contribuinte, refletida em informações prestadas no PER/DCOMP, todos os créditos do trimestre estariam disponíveis para ressarcimento, visto que os débitos informados foram amortizados com o saldo credor de períodos anteriores, que, segundo a interessada, seria de R\$ 1.727.039,07 (fl. 4).

Entretanto, pode-se observar pela planilha constante do anexo A, que detalha a composição do saldo de períodos anteriores apurada pelo sistema, que não há qualquer valor disponível em janeiro/2008 para futuras deduções de débitos (coluna SCAN - Saldo Credor de Período Anterior Não-Ressarcível), decorrente dos vários lançamentos a débito e a crédito de períodos anteriores, observando-se as premissas constantes deste relatório.

Tal discrepância entre os valores provavelmente tenha se originado do fato de o saldo credor de período anterior informado em PER/DCOMP ser composto total ou parcialmente por créditos que teriam sido objeto de concomitante ou posterior pedido de ressarcimento.

Conforme já explicado, para justamente se evitar tal situação, o núcleo do SCC efetua um lançamento a débito ao final do período objeto de pedido de ressarcimento, correspondente ao valor do crédito certificado. Esse procedimento garante que a parcela retirada da escrita está comprometida com o valor certificado, e que, conseqüentemente, não poderá ser usado em duplicidade.

Cientificada em 11/10/2017 (fl. 153), a interessada apresentou, em 13/11/2017, a manifestação de fls. 156 a 160, em que alega que o procedimento de descontar dos saldos credores de períodos anteriores os valores dos pedidos de ressarcimento deferidos referentes a tais períodos não teria fundamento legal; que não haveria fundamentação legal para os créditos de períodos anteriores serem considerados não ressarcíveis; que o art. 165, I, do CTN garantiria a restituição dos valores pagos a maior; o "valor pretendido" de R\$ 83.880,03 confirmaria a nulidade da apuração eletrônica, dado que o pedido de ressarcimento foi no valor de R\$ 113.274,44; e, ainda, reitera a nulidade por ausência de fundamentação, em violação ao art. 11 da Lei n.º 9.779/99 e ao art. 226, inciso I, do Decreto n.º 4.544/2002.

Em 25 de janeiro de 2018, através do **Acórdão n.º 14-75.786**, a 8ª Turma da Delegacia Regional de Julgamento em Ribeirão Preto/SP, por unanimidade de votos, julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade..

O contribuinte foi intimado do Acórdão, por via eletrônica, em 11 de outubro de 2017, às e-folhas 153.

O contribuinte ingressou com Recurso Voluntário, em 13 de novembro de 2017, e-folhas 154, de e-folhas 1738 à 179.

Foi alegado:

Conforme salientado no v. acórdão recorrido, os sistemas informatizados da Receita Federal do Brasil desconsideraram créditos de IPI ressarcíveis da Recorrente, procedendo à glosa parcial do PERDCOMP transmitido.

De acordo com o racional do v. acórdão recorrido, os sistemas informatizados desconsideraram tais créditos, pois poderiam ter sido objeto de outros pedidos de ressarcimento da Recorrente, ao que não poderiam ser utilizados para saldar débitos de trimestres seguintes.

O v. acórdão, entretanto, em momento algum demonstra que os débitos foram objetos de outros pedidos de ressarcimento e, muito menos, o valor que já teria sido objeto de PERDCOMP (especificamente para cada caso) e o que poderia ser transferido para trimestre seguintes. Baseia-se, tão somente, em alegações desprovidas de amparo probatório.

Desta forma, resta evidente que o v. acórdão recorrido carece de qualquer fundamentação legal. Mais do que isso, afronta a legislação tributária e, especificamente, do IPI, bem como a sistemática dos Pedidos de Ressarcimento e Compensação efetuados perante a Receita Federal do Brasil.

Com efeito, de acordo com o art. 165, I, do CTN, o contribuinte que apurar tributo pago a maior (como é o caso da não-cumulatividade do IPI - sistema de créditos e débitos), tem o direito de solicitar sua restituição, cuja regulamentação é encontrada no art. 73 da Lei n.º 9.430/96 e no 11 da Lei n.º 9.779/99.

Outrossim, sendo direito do contribuinte a restituição do tributo pago a maior, pode ele, inclusive, solicitar sua compensação com outros tributos, nos termos do art. 74 da Lei n.º 9.430/96, a qual extingue o tributo compensado, sob condição resolutória.

Vale dizer, o direito à restituição de tributo não pode ser tolhido por atos internos da Secretaria da Receita Federal do Brasil e, muito menos, por conta da sistemática de apuração automatizada dos créditos dos contribuintes.

Nesse sentido, desconsiderar-se os créditos de períodos anteriores da Recorrente para fins de apuração do tributo a ser ressarcido neste Processo Administrativo significa tolher seu direito à restituição.

Além do mais, havendo dúvidas quanto à efetiva existência dos créditos apurados pelo sistema informatizado, deveria a d. fiscalização proceder à apuração manual dos créditos declarados pela Recorrente em seu PER/DCOMP, oportunidade em que verificaria a integralidade de sua existência.

O v. acórdão recorrido, todavia, optou pela via mais fácil, qual seja, confiar em sistema automatizado, cujo método desconsidera as peculiaridades do caso concreto.

Da maneira que posto, portanto, o v. acórdão recorrido é totalmente nulo, pois carece de qualquer fundamentação legal, devendo ser parcialmente anulado o despacho

decisório, por afronta ao art. 11 da Lei n.º 9.779/99 e o art. 226, inciso I, do Decreto n.º 4.544/2002 (RIPI).

Ademais, o v. acórdão aduziu, em suma, que são ressarcíveis no trimestre apenas os créditos decorrentes do saldo positivo entre o encontro de contas dos créditos (apurado nas notas fiscais de entrada) e débitos (apurados nas notas fiscais de saídas) no período.

Ao confrontar os créditos e débitos do período objeto do PERDCOMP, contudo, o v. acórdão recorrido reconheceu crédito inferior ao constante na documentação fiscal da Recorrente. Da análise das planilhas anexadas pela fiscalização, nota-se que o “Valor Pretendido” é inexplicavelmente inferior ao transmitido no PERDCOMP, ao decorrente do confronto de créditos e débitos da Recorrente e até mesmo ao valor “Total de Créditos” constante na própria planilha.

Tal conduta evidencia a total carência de fundamentação do v. acórdão recorrido, o qual deve ser reformado para se reconhecer a integralidade dos créditos de IPI apurados pela Recorrente.

- DO PEDIDO.

Ante o exposto, requer seja CONHECIDO e PROVIDO o presente recurso voluntário para se reconhecer e determinar o ressarcimento da integralidade dos créditos de IPI requeridos pela Recorrente.

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, por via eletrônica, em 11 de outubro de 2017, às e-folhas 153.

O contribuinte ingressou com Recurso Voluntário, em 13 de novembro de 2017, e-folhas 154.

O Recurso Voluntário é tempestivo.

Da Controvérsia.

- A desconsideração os créditos de períodos anteriores da Recorrente para fins de apuração do tributo a ser ressarcido;
- O direito tolhido em função de atos internos da Secretaria da Receita Federal do Brasil.

Passa-se à análise.

Trata o presente processo de pedido de ressarcimento de IPI da interessada relativo ao 1º trimestre de 2008.

No exercício de suas atividades, a interessada apurou crédito acumulado de IPI decorrente de aquisição de matéria-prima e produto intermediário, aplicados na industrialização, referentes ao 1º trimestre de 2008, no valor total de R\$ 113.274,44 (cento e treze mil duzentos e setenta e quatro reais e quarenta e quatro centavos), tendo pleiteado seu ressarcimento no valor total mediante o PER/DCOMP n.º. 13284.94661.310812.1.1.01-5330.

Através do Despacho Decisório de fls. 136, foi reconhecido parcialmente o crédito, no montante de R\$ 83.880,03, ao passo que o valor solicitado era R\$ 113.274,44.

Constou como motivação para o deferimento parcial do direito creditório a constatação de que o saldo credor passível de ressarcimento era inferior ao pleiteado, bem como a utilização parcial na escrita fiscal do saldo credor passível de ressarcimento em períodos subsequentes.

Após a realização da diligência promovida pela Delegacia Regional de Julgamento, foi esclarecido como foi calculado o saldo credor de períodos anteriores ao trimestre sob análise para fins de cálculo do direito creditório.

Ficou evidenciado que a divergência entre o valor informado pela interessada em seu PER/DCOMP, de R\$ 1.727.039,07 e o utilizado pelos sistemas de informática da RFB, de R\$ 0,00, foi decorrente da utilização dos saldos credores de IPI de trimestres anteriores em pedidos de ressarcimento referentes a tais trimestres transmitidos pela interessada.

Veja-se que os valores relativos a tais pedidos não são contestados pela interessada, que se limita a discordar do abatimento dos mesmos do saldo credor acumulado até o mês anterior ao início do trimestre sob análise.

Da mesma forma, a interessada não contestou a fundamentação relativa à utilização parcial na escrita fiscal do saldo credor em períodos subsequentes.

O Acórdão de Manifestação de Inconformidade assim se pronunciou às folhas 06 daquele documento:

A interessada, embora não conteste os valores envolvidos, aduz que o procedimento de estornar os saldos credores de períodos anteriores objeto de ressarcimentos deferidos pelo sistema de seu saldo acumulados de períodos anteriores não possui base legal.

A este respeito, veja-se o que dispunha o art. 23 da Instrução Normativa RFB n.º 900/2008, então vigente:

Art. 23. No período de apuração em que for apresentado à RFB o pedido de ressarcimento, o estabelecimento que escriturou referidos créditos deverá estornar, em sua escrituração fiscal, o valor do crédito solicitado.

Tal disposição normativa apenas explicita o que seria óbvio de qualquer forma: se a interessada teve um pedido de ressarcimento deferido, relativo a períodos de apuração anteriores ao sob análise, obviamente este valor ressarcido não pode compor o saldo credor de períodos anteriores na análise do direito creditório, sob pena de duplo aproveitamento de tal crédito, como dedução na escrita fiscal e como ressarcimento em espécie.

Portanto, não procedem as alegações da interessada quanto a este aspecto.

Ainda, o saldo credor de R\$ 22.489,06, apontado como arbitrariedade pela interessada, nada mais é que o valor do saldo credor total do trimestre sob análise que foi utilizado em períodos subsequentes, conforme demonstrativo de fls. fls. 137 a 138, Demonstrativo da Apuração Após o Período do Ressarcimento, em que o cálculo do menor saldo credor após a utilização compulsória do saldo credor do trimestre na dedução escritural dos débitos de IPI é realizado mês a mês até a transmissão do PER/DCOMP.

Ou seja, do total de R\$ 106.369,09 apurado como sendo o saldo credor do trimestre sob análise à fl. 137, apenas R\$ 83.880,03 puderam ser deferidos como ressarcimento à interessada, pois R\$ 22.489,06 foram necessários para amortizar débitos na escrita fiscal da interessada nos meses de abril e maio de 2008, e, portanto, conforme art. 11 da Lei n.º 9.779/99, não podem ser objeto de ressarcimento.

Por fim, cumpre ressaltar que o crédito tratado nestes autos é relativo a ressarcimento de IPI, e não a pagamento indevido, de modo a não serem aplicáveis as disposições do art. 165, I do CTN invocado pela interessada, dado que não houve qualquer recolhimento indevido ou a maior do IPI.

É alegado nos itens 06 a 11 do Recurso Voluntário:

O v. acórdão, entretanto, em momento algum demonstra que os débitos foram objetos de outros pedidos de ressarcimento e, muito menos, o valor que já teria sido objeto de PERDCOMP (especificamente para cada caso) e o que poderia ser transferido para trimestre seguintes. Baseia-se, tão somente, em alegações desprovidas de amparo probatório.

Desta forma, resta evidente que o v. acórdão recorrido carece de qualquer fundamentação legal. Mais do que isso, afronta a legislação tributária e, especificamente, do IPI, bem como a sistemática dos Pedidos de Ressarcimento e Compensação efetuados perante a Receita Federal do Brasil.

Com efeito, de acordo com o art. 165, I, do CTN, o contribuinte que apurar tributo pago a maior (como é o caso da não-cumulatividade do IPI - sistema de créditos e débitos), tem o direito de solicitar sua restituição, cuja regulamentação é encontrada no art. 73 da Lei n.º 9.430/96 e no 11 da Lei n.º 9.779/99.

Outrossim, sendo direito do contribuinte a restituição do tributo pago a maior, pode ele, inclusive, solicitar sua compensação com outros tributos, nos termos do art. 74 da Lei n.º 9.430/96, a qual extingue o tributo compensado, sob condição resolutória.

Vale dizer, o direito à restituição de tributo não pode ser tolhido por atos internos da Secretaria da Receita Federal do Brasil e, muito menos, por conta da sistemática de apuração automatizada dos créditos dos contribuintes.

Nesse sentido, desconsiderar-se os créditos de períodos anteriores da Recorrente para fins de apuração do tributo a ser ressarcido neste Processo Administrativo significa tolher seu direito à restituição.

Como bem assinalado pela Delegacia de Julgamento, o cerne da divergência entre a decisão proferida em despacho decisório e o reivindicado pelo contribuinte reside essencialmente na apuração do saldo credor de períodos anteriores.

Na apuração do contribuinte, refletida em informações prestadas no PER/DCOMP, todos os créditos do trimestre estariam disponíveis para ressarcimento, visto que os débitos informados foram amortizados com o saldo credor de períodos anteriores, que, segundo a interessada, seria de R\$ 1.727.039,07 (fl. 4).

DEMONSTRATIVO DE CRÉDITOS

| | |
|----------------------------------|--------------|
| Por Entradas do Mercado Nacional | 5.149,56 |
| Por Entradas do Mercado Externo | 13.113,99 |
| Estorno de Débitos | 0,00 |
| Crédito Presumido | 0,00 |
| Créditos Extemporâneos | 0,00 |
| Demais Créditos | 0,00 |
| Outros Créditos | 0,00 |
| Saldo Credor no Período Anterior | 1.727.039,07 |
| Crédito Total | 1.745.302,62 |

Entretanto, pode-se observar pela planilha, que detalha a composição do saldo de períodos anteriores apurada pelo sistema, que **não há qualquer valor disponível em janeiro/2008 para futuras deduções de débitos** (coluna SCAN - Saldo Credor de Período Anterior Não-Ressarcível), decorrente dos vários lançamentos a débito e a crédito de períodos anteriores.

DEMONSTRATIVO DE APURAÇÃO DO SALDO CREDOR RESSARCÍVEL

Este demonstrativo tem por finalidade evidenciar a apuração do saldo credor passível de ressarcimento ao final do trimestre de referência. São considerados passíveis de ressarcimento, relativamente ao trimestre de referência, apenas os créditos escriturados neste trimestre. O saldo credor acumulado de trimestres anteriores é considerado não passível de ressarcimento no trimestre de referência, podendo ser utilizado, neste trimestre, apenas para deduzir, escrituralmente, os débitos de IPI. O saldo credor inicial do demonstrativo (Saldo Credor de Período Anterior Não-Ressarcível no primeiro período de apuração - coluna b) corresponde ao Saldo Credor apurado ao final do trimestre-calendário anterior ajustado (reduzido) pelos valores dos créditos reconhecidos em PERDCOMP de trimestres anteriores. O ressarcimento de créditos escriturados em outros trimestres, que não o de referência, deve ser pleiteado em PERDCOMP apresentado especificamente para cada trimestre.

(Valores em Reais)

| Período de Apuração | Saldo Credor de Período Anterior | | | Créditos Não Ressarcíveis Ajustados | Créditos Ressarcíveis Ajustados | Débitos Ajustados | Saldo Credor | | | Saldo Devedor |
|---------------------|----------------------------------|-------------|-----------------|-------------------------------------|---------------------------------|-------------------|-----------------|-------------------|-----------------|---------------|
| | Não Ressarcível | Ressarcível | Total | | | | Não Ressarcível | Ressarcível | Total | |
| (a) | (b) | (c) | (d) = (b) + (c) | (e) | (f) | (g) | (h) | (i) | (j) = (h) + (i) | (l) |
| Mensal,Jan/2008 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 140,65 | 18.122,90 | 3.438,21 | 0,00 | 14.825,34 | 14.825,34 | 0,00 |
| Mensal,Fev/2008 | 0,00 | 14.825,34 | 14.825,34 | 2.057,94 | 0,00 | 3.660,05 | 0,00 | 13.223,23 | 13.223,23 | 0,00 |
| Mensal,Mar/2008 | 0,00 | 13.223,23 | 13.223,23 | 525,59 | 95.151,54 | 2.531,27 | 0,00 | 106.369,09 | 106.369,09 | 0,00 |

Tal discrepância entre os valores provavelmente tenha se originado do fato de o saldo credor de período anterior informado em PER/DCOMP ser composto total ou parcialmente por créditos que teriam sido objeto de concomitante ou posterior pedido de ressarcimento.

Para justamente se evitar tal situação, a fiscalização efetua um lançamento a débito ao final do período objeto de pedido de ressarcimento, correspondente ao valor do crédito

certificado. Esse procedimento garante que a parcela retirada da escrita está comprometida com o valor certificado, e que, conseqüentemente, não poderá ser usado em duplicidade.

- 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

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

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

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

- Momento da apresentação das provas.

Pela luz da legislação processual brasileira, quer judicial ou administrativa, é defeso às partes apresentar prova documental em momento diverso do estabelecido na norma processual.

No do Processo Administrativo Fiscal na data da apresentação da impugnação/manifestação de inconformidade – a menos que (§ 4º do art. 16 do Decreto 70.235/1972):

- a) Fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;
- b) refira-se a fato ou direito superveniente;
- c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidos aos autos.

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

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

Da lição do Conselheiro Gilson Macedo Rosenberg Filho:

Sabemos que as provas devem estar em conjunto com as alegações, formando uma união harmônica e indissociável. Uma sem a outra não cumpre a função de clarear a verdade dos fatos.

Os fatos não vêm simplesmente prontos, tendo que ser construídos no processo, pelas partes e pelo julgador. Após a montagem desse quebra-cabeça, a decisão se dará com base na valoração das provas que permitirá o convencimento da autoridade julgadora. Assim, a importância da prova para uma decisão justa vem do fato dela dar verossimilhança às circunstâncias a ponto de formar a convicção do julgador.

Mais para que a prova seja bem valorada, se faz necessária uma dialética eficaz. Ainda mais quando a valoração é feita em sede de recurso.

Por isso que se diz que o recurso deverá ser dialético, isto é, discursivo. As razões do recurso são elemento indispensável ao órgão julgador, para o qual se dirige, possa julgar

o mérito do recurso, ponderando-as em confronto com os motivos da decisão recorrida. O simples ato de acostar documentos desprovidos de argumentação não permite ao julgador chegar a qualquer conclusão acerca dos motivos determinantes do alegado direito requerido.

Não se pode olvidar que a produção de provas é facultada às partes, mas constitui-se em verdadeiro ônus processual, porquanto, embora o ato seja instituído em seu favor, não o sendo praticado no tempo certo, surge para a parte consequências gravosas, dentre elas a perda do direito de o fazê-lo posteriormente, pois nesta hipótese, opera-se o fenômeno denominado de preclusão, isto porque, o processo é um caminhar para frente, não se admitindo, em regra, realização de instrução probatória tardia, pertinente a fases já ultrapassadas.

Daí, não tendo sido produzida a tempo, em primeira instância, não se admite que se faça em fases posteriores, sem que haja justificativa plausível para o retardo.

Dinamarco afirma que o direito à prova não é irrestrito ou infinito:

A constituição e a lei estabelecem certas balizas que também concorrem a traçar-lhes o perfil dogmático, a principiar pelo veto às provas obtidas por meio ilícitos. Em nível infraconstitucional o próprio sistema dos meios de prova, regido por formas preestabelecidas, momentos, fases e principalmente preclusões, constitui legítima delimitação ao direito à prova e ao seu exercício. Falar em direito à prova, portanto, é falar em direito à prova legítima, a ser exercido segundo os procedimentos regidos pela lei.

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

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

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

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

É como voto.

Jorge Lima Abud - Relator.

Fl. 13 do Acórdão n.º 3302-010.505 - 3ª Sejul/3ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo n.º 10882.900829/2013-11