



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13656.900520/2008-17
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3402-008.205 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 24 de março de 2021
Recorrente DECKEL INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE PLÁSTICOS TÉCNICOS LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/03/2004

CRÉDITO DE IPI NÃO RECONHECIDO. ÔNUS DA PROVA. ARTIGO 373, INCISO I DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL

Nos processos em que o pedido de compensação não é homologado perante a Secretaria da Receita Federal do Brasil por falta de comprovação da efetividade das operações que lastreiam o direito creditório, é ônus do contribuinte apresentar as provas necessárias para demonstrar os elementos de fato e de direito suficientes para infirmar as conclusões da Fiscalização. Incidência do artigo 373, inciso I do Código de Processo Civil.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Rodrigo Mineiro Fernandes - Presidente.

(assinado digitalmente)

Cynthia Elena de Campos - Relatora.

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Pedro Sousa Bispo, Maysa de Sa Pittondo Deligne, Silvio Rennan do Nascimento Almeida, Cynthia Elena de Campos, Lara Moura Franco Eduardo (suplente convocada), Renata da Silveira Bilhim, Thais de Laurentiis Galkowicz, Rodrigo Mineiro Fernandes (Presidente).

Fl. 2 do Acórdão n.º 3402-008.205 - 3ª Seju/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 13656.900520/2008-17

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto contra o Acórdão nº 01-20.248, proferido pela 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Belém/PA que, por unanimidade de votos, julgou improcedente a manifestação de inconformidade que contestou o Despacho Decisório de e-fls 29, emitido pela Delegacia da Receita Federal do Brasil em Poços de Caldas/MG.

O PER/DCOMP nº 02187.28835.150404.1.3.01-5558, referente ao saldo credor do IPI do 1º trimestre de 2004, não foi homologado pela unidade de origem em razão da inexistência do direito creditório.

A DRJ de origem julgou improcedente a manifestação de inconformidade através da decisão recorrida, proferida com a seguinte Ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/03/2004

CRÉDITO DE IPI. AUSÊNCIA DE PROVAS

O direito ao ressarcimento do crédito em questão vincula-se a que o titular da pretensão tenha mantido e mantenha escrituração e controles que lhe permitam comprovar sua condição de detentor dos créditos pleiteados, bem como exiba documentação que dê suporte a sua escrita.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/03/2004

Ementa:

DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. CRÉDITO NÃO RECONHECIDO.

Considera-se não homologada a compensação efetivada quando inexistente o crédito apontado como compensável e os elementos de fato ou de direito apresentados pelo contribuinte não forem suficientes para infirmar as conclusões da Fiscalização.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

A Contribuinte foi intimada da decisão de primeira instância pela via postal em data de 31/01/2011 (Aviso de Recebimento de e-fls. 125), apresentando o Recurso Voluntário de e-fls. 126-136 por meio de protocolo físico em 02/03/2011, pelo qual pediu a reforma da decisão recorrida e homologação integral do PER/DCOMP nº 02187.28835.150404.1.3.01-5558, o que fez sob os seguintes argumentos:

- i)** Impossibilidade da glosa do crédito em razão da inidoneidade das notas fiscais emitidas pela empresa Compet;
- ii)** A fiscalização não realizou a conciliação de estoque requerida, pois deixou de analisar, integral e adequadamente, a planilha apresentada, comprovando que foi desconsiderada a diferenciação entre: (i) a parte do inventário que trata de entrada

de resina e saída de preforma e (ii) parte do inventário que trata de entrada de preforma e saída de preforma;

- iii) As razões constantes da decisão recorrida não afastam a necessidade de conciliação do estoque com base nos fatos descritos;
- iv) A empresa autuada não tinha obrigação legal de manter o livro inventário, uma vez que era optante do regime do lucro presumido, dessa forma a planilha apresentada pela empresa como sendo o seu controle de inventário (ou de estoque), deve ser adequadamente considerada pela fiscalização, observando-se a integralidade dos critérios que a fundamentam (e não apenas uma parte deles, como fez a fiscalização).

É o relatório.

Voto

Conselheira Cynthia Elena de Campos, Relatora

Pressupostos legais de admissibilidade

O recurso é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, resultando em seu conhecimento.

2. Mérito

Conforme relatório, o presente litígio tem por objeto o PER/DCOMP, pelo qual foi solicitado o crédito no valor total de R\$ 104.934,90 (cento e quatro mil, novecentos e trinta e quatro reais e noventa centavos), referente ao ressarcimento de IPI relativo ao 1º trimestre de 2004, compensados com R\$ 94.698,65 (noventa e quatro mil, seiscentos e noventa e oito reais e sessenta e cinco centavos) de débitos das contribuições (PIS/COFINS/CSLL) e Imposto de Renda (IRPJ) do mesmo período.

O crédito informado foi analisado através do PAF nº 12963.000011/2009-37, no qual a Autoridade Fiscal elaborou Relatório Fiscal, concluindo pela inexistência do direito à utilização do crédito de IPI pleiteado.

A Recorrente pediu pela reforma da decisão recorrida, o que fez argumentando pela impossibilidade da glosa do crédito em razão da inidoneidade das notas fiscais emitidas pela empresa Compet, bem como pela ausência de conciliação de estoque. Argumenta, ainda, que não tem a obrigação legal de manter o livro inventário, uma vez que era optante do regime do lucro presumido e, dessa forma, a planilha apresentada pela empresa como sendo o seu controle de inventário (ou de estoque), deve ser adequadamente considerada pela fiscalização, observando-se a integralidade dos critérios que a fundamentam (e não apenas uma parte deles, como fez a fiscalização).

Com isso, alega a Contribuinte que não há que se falar em estoque negativo ou venda de mercadoria que não foi adquirida, vez que tais aquisições estão documentalmente demonstradas nestes autos.

Impera observar que, não obstante a Resolução nº 129 (e-fls. 73-79) ter abordado sobre o Ato Declaratório Executivo nº 5/2008, que considerou tributariamente ineficazes os documentos emitidos pela empresa Compet Indústria e Comércio Ltda, a glosa dos créditos teve por motivação a ausência de comprovação da aquisição dos respectivos insumos por meio de documentos hábeis e idôneos.

A Recorrente trouxe aos autos os seguintes documentos:

- ANEXO 1 - APURAÇÃO DO IPI E REGISTRO DE ENTRADAS – FLS. 50 – 61;
- ANEXO 2 – 3 NOTAS FICAIS DE SAÍDAS DA EMPRESA COMPET – FLS. 63 – 65;
- PLANILHA DE INVENTÁRIO REAPURADO (FLS. 90-92);
- PLANILHA ELABORADA PELA AUTORIDADE FISCAL CORRIGIDA, COM ELIMINAÇÃO DOS EQUÍVOCOS COMETIDOS PELA AUTORIDADE FISCAL (FLS. 94-96);
- INVENTÁRIO DE 2004, DISPONIBILIZADO PELA REQUERENTE À FISCALIZAÇÃO (FLS. 98-113).

Todavia, em Relatório de Diligência Fiscal a Unidade de Origem mencionou a seguinte apuração:

Ocorre que quando o inventário foi comparado com a planilha de notas fiscais de vendas elaborada com base no Livro Registro de Saídas e apresentada pela fiscalizada em 14/07/08 (Folhas 46 a 48 do processo 12963.000011/2009-37), identificamos a ausência de alguns lançamentos de saídas, tanto a título de vendas como a título de requisições da produção, sendo que em algumas vezes ocorreu a subestimação das quantidades das saídas.

A seguir, conforme redigido no Relatório Fiscal, às folhas 208 e 209 do processo 12963.000011/2009-37:

"Diante disso a fiscalização procedeu à sua retificação de janeiro a março de 2004, incluindo várias saldas de insumos omitidas pela fiscalizada e, apesar de ter atribuído quantificação zero a algumas saídas a título de requisições da produção, os meses de fevereiro e março apresentaram saldo negativo daquela matéria-prima.

Desta forma, embora os saldos de abertura e fechamento do ano-calendário de 2004 tenham sido extraídos do Livro Registro de Inventário nº 01, o demonstrativo do controle quantitativo mensal da matéria-prima 'Resina Pet — Resina Tereftalato de Polietileno', não se mostrou instrumento hábil e idôneo para comprovação do efetivo recebimento dos insuetos adquiridos da empresa Compet Ltda.'

Por fim esclarecemos que o levantamento documental do estoque efetuado pela fiscalização em 14/01/09, às folhas 210 e 211 do processo 12963.000011/2009-37, já levou em consideração as notas fiscais de nº 226, 388, 389, 412 e 433 emitidas pela empresa Compet Indústria e Comércio Ltda.

Portanto, em face do exposto, submetemos este relatório à apreciação do impugnante para que no prazo de 30 (trinta) dias se manifeste sobre ele. **(sem destaques no texto original)**

Como já mencionado, o direito creditório pleiteado nestes autos foi analisado através do Processo nº 12963.000011/2009-17, no qual consta em Relatório Fiscal, que não foi comprovado pela Deckel o efetivo pagamento e recebimento das matérias-primas supostamente adquiridas da empresa COMPET, sendo apuradas inconsistências no demonstrativo mensal do inventário do ano de 2004. Consta, ainda, que em análise à comprovação do efetivo pagamento à COMPET, foram igualmente apurados lançamentos contábeis de pagamentos, escriturados no livro diário do ano calendário de 2004, os quais não coincidem em datas e valores com as importâncias inquiridas pela fiscalização, sendo que, as cópias de extratos e documentos bancários apresentados pela Contribuinte, da mesma forma não coincidem em datas e valores, não permitindo, portanto, sua vinculação aos documentos fiscais.

Vejamos o excerto extraído do relatório da Resolução nº 129 (fls. 73-79):

1. O crédito informado foi analisado através do processo nº 12963.000011/2009-37, apensado ao presente processo. A Autoridade Fiscal que analisou o pleito elaborou o Relatório Fiscal constante das fls. 20C 11 do citado processo, no qual concluiu que a requerente não possui direito à utilização do crédito de IPI no valor de R\$ 104.934,90, para compensação de débitos de quaisquer outros tributos. Reproduzo, a seguir, excertos do mencionado documento:

Relatório Fiscal

(...)

3- ANÁLISE DO CRÉDITO

Na declaração PER/DCOMP de nº 02187.28835.150404.1.3.01-5558, foram informadas as notas fiscais de entrada de nº 51270, emitida por Neo-Plastic Emb. Plást. Ltda, CNPJ 67.959.01510001-52, e de nºs 226, 273, 388, 389, 412 e 433, emitidas por Compel Ind. e Com. Ltda, CNPJ 05.491.46410001-61, as quais foram todas apresentadas pela contribuinte em 14/10/08, com a exceção da de nº 273. (Fls. 37 a 42)

O crédito de Imposto sobre Produtos Industrializados destacado naqueles documentos fiscais totalizou R\$ 104.934,90, sendo R\$ 684,90 proveniente do documento fiscal emitido por Neo-Plastic Emb. Plást. Ltda e R\$ 104.250, 00 das notas fiscais de Compet Ind. e Com. Ltda.

Consta na descrição dos produtos da nota fiscal nº 51270 emitida por Neo-Plastic, que a fiscalizada adquiriu material de embalagem especificado como saco pead virgem transparente.

Conforme os esclarecimentos prestados em 14/10/08 sobre seu processo produtivo, aquele material foi utilizado somente para acondicionamento de transporte (artigo 6, inciso I, do Decreto nº 4.5441/2002 – RIPI/2002), por dentro de caixa de papelão que foi arqueada e palletizada. (Fls. 43 a 44)

Portanto, este pleito contraria a condição imposta pelo artigo 11 da Lei nº 9.779/99, c/c o artigo 4º da IN SRF 33/99, para a compensação deste crédito com qualquer outro tributo.

Com relação aos documentos fiscais emitidos em nome da pessoa jurídica denominada Compet, declarada inapta, conforme relatado anteriormente,

advertimos que neles não foi apostado o carimbo da Secretaria de Estado da Fazenda de Minas Gerais.

Após procedermos à intimação da fiscalizada Deckel, a fim de que a mesma comprovasse o efetivo pagamento e recebimento das matérias-primas supostamente adquiridas da empresa Compet, averiguamos inconsistência no demonstrativo mensal do inventário do ano de 2004 que foi apresentado.

Quando comparado com a planilha de notas fiscais de vendas, elaborada com base no Livro Registro de Saídas e apresentada pela fiscalizada em 14/10/08, identificamos a ausência de alguns lançamentos de saídas, tanto a título de vendas como a título de requisições da produção, sendo que em algumas vezes ocorreu a subestimação das quantidades das saídas. (Fls. 45 a 48; 49 a 133; 154 a 169)

Diante disso a fiscalização procedeu à sua retificação de janeiro a março de 2004, incluindo várias saídas de insumos omitidas pela fiscalizada e, apesar de ter atribuído quantificação zero a algumas saídas a título de requisições da produção, os meses de fevereiro e março L apresentaram saldo negativo daquela matéria-prima. (Item 5 deste Relatório Fiscal)

Desta forma, embora os saldos de abertura e fechamento do ano-calendário de 2004 tenham sido extraídos do Livro Registro de Inventário nº 01, o demonstrativo do controle quantitativo mensal da matéria-prima "Resina Pet —Resina Tereftalato de Polietileno", não se mostrou instrumento hábil e idôneo para comprovação do efetivo recebimento dos insumos adquiridos da empresa Compet Ltda.

No que tange à solicitação da fiscalizada DECKEL de comprovação do efetivo pagamento à COMPET, constatamos que os lançamentos contábeis de pagamento, escriturados no livro diário do ano calendário de 2004, não são coincidentes em datas, nem em valores, com as importâncias inquiridas pela fiscalização. (Fls. 170 a 183)

Da mesma forma, as cópias de extratas bancários e de alguns poucos documentos bancários apresentados por ela, também não são coincidentes em datas, nem em valores, e não nos permitem sua vinculação aos documentos fiscais. (Fls. 185 a 200)

Além disso, naquelas notas fiscais, nos campos indicativos de desdobramento de duplicatas, constava que os valores totais. Teriam quitados à vista. Assim, se o pagamento tivesse sido efetivamente parcelado, lá haveria a identificação de cada duplicata, com valores e datas de vencimento correspondentes, que deveriam coincidir com a escrituração contábil e com os documentos bancários apresentados.

Desta forma, como pudemos observar, por óbvio apenas os registros contábeis das supostas compras estão corretos, conforme os valores e as supostas datas de entrada das matérias-primas, bem como a identificação das notas fiscais nos históricos dos lançamentos.

4- CONCLUSÃO

Em razão do exposto, concluímos que a requerente não possui o direito à utilização do crédito do Imposto sobre Produtos Industrializados no valor de R\$ 104.934,90 (cento e quatro mil, novecentos e trinta e quatro reais e noventa centavos), para compensação com débitos de quaisquer outros tributos.

Portanto, propomos o INDEFERIMENTO TOTAL do pedido.

Confirmando a conclusão da Unidade de Origem, peço vênia para igualmente reproduzir os fundamentos que motivaram a conclusão exposta na decisão recorrida (e-fls. 115-124):

Da Nota Fiscal Emitida pela Empresa Neo-Plastic

Embalagem de apresentação é a que visa alcançar o consumidor final, ou seja, a finalidade de tal invólucro deve ser a de agregar valor ao produto. **Pela descrição do produto constante da NF mencionada acima (saco pead virgem transparente), verifica-se que esses invólucros se prestam exclusivamente para melhor conservação dos produtos fabricados pela impugnante durante o transporte. Caracterizam-se, pois, como "embalagem de transporte".**

Portanto, não assiste razão à Impugnante, sendo assim, não há como conceder o crédito para insumo meramente adquirido para acondicionamento de transporte, já que o mesmo não se inclui dentro do conceito de "produto intermediário", "material de embalagem" ou "matéria-prima", vez que não faz parte do processo produtivo do contribuinte.

Cumpre lembrar que **está no RIPI/2002 (Decreto 4.544, de 2002), art.6º, a distinção que faz entre embalagem do produto como acondicionamento para transporte e como acondicionamento de apresentação. Na verdade a definição regulamentar se centra em caracterizar como acondicionamento para transporte, o que se destinar precipuamente a esse fim; e toda a embalagem que assim não for abrangida, será tida como acondicionada para apresentação.** Para simples conferência transcreve-se o trecho do RIPI/2002 acima referido:

(..)

Das Notas Fiscais Emitidas pela Empresa COMPET

Da análise do Relatório de fls. 208/211, infere-se que a fiscalização rejeitou as Notas Fiscais emitidas pela empresa COMPET INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA, no período sob análise, pelo fato da mesma de ter sido declarada inapta.

Analizando o Ato que declarou inapta a empresa COMPET INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA a DRJ/BELÉM, conclui que o efeito da inaptidão não abrange o período sob análise, e baixou o processo em diligência para que fosse efetuado novo levantamento considerando as notas fiscais emitidos pela empresa em questão.

No Relatório Fiscal — Diligência, fls. 78/79, a fiscalização afirma **"Por fim esclarecemos que o levantamento documental do estoque efetuado pela fiscalização em 14101109, às fls. 210 e 211 do processo 12963.000011/2009-37, já levou em consideração as notas fiscais de nº 226, 388, 389, 412 e 433 emitidas pela empresa Compet Indústria e Comércio Ltda".**

Verificando o demonstrativo de fls. 210/211 constatamos que as **notas fiscais nº 226, 388, 389, 412 e 433 emitidas pela empresa Compet Indústria e Comércio Ltda**" constam do mesmo, portanto, considera-se superada tal questão, haja vista que **os produtos descritos nas mesmas foram consideradas no levantamento feito pela fiscalização, que conclui pela inexistência de crédito.**

Do Levantamento de Estoque

Sobre o Relatório Fiscal de fls. 206/211, onde a fiscalização demonstra inconsistência no demonstrativo mensal de inventário do ano de 2004, argumenta a impugnante, fl. 34, que por ter como objeto social a transformação de resina PET em preformas, seu estoque encontra-se dividido entre estoque de Resina e Estoque de Preformas, e que o

agente fiscal esqueceu-se de conciliar os estoques antes de afirmar que houve venda de produto sem que houvesse estoque de matérias-primas para transformação em preforma. Cita como exemplo dos equívocos as notas fiscais 453, 468, 494, 523, 521, 526, 536, 548, 569, 589, 527 e 562 (fls. 34/35).

Ao manifestar-se contra o Relatório Fiscal — Diligência, fls. 78/79, onde a fiscalização ratifica as constatações do relatório de fls. 206/211 no que tange ao inventário, a impugnante elaborou a planilha de fl. 92 e na fl. 91 descreve "Planilha elaborada pela autoridade fiscal corrigida, ou seja, com a eliminação dos equívocos cometidos pela autoridade fiscal", também trouxe aos autos a planilha de fls. 88/111, e ressalta que entre as linhas 2 a 251, verificam-se as informações relativas a matéria-prima — resina PET e que nessa parte da planilha foram registradas as informações que envolvem entrada de resina pet e saída de preforma. Também, ressalta, que as operações registradas entre as linhas 619 a 635 correspondem ao caso em que ocorreu a entrada PERFORMA e saída PERFORMA.

Analisando o que consta dos autos concluímos que não há o que ser reparado no levantamento de estoque feito pela fiscalização (planilha de fl. 210/211), uma vez que a Requerente não trouxe aos autos elementos que pudesse infirmar as conclusões da fiscal, e suas alegações são dissonantes, pois: i) Citou as NF 521, 526, 527, 536, 548, 562, 569 e 589 como exemplos dos equívocos cometidos pela fiscalização, mas as manteve na planilha de fl. 92 onde nas linhas relativas as datas 11/3/2004 e 24/3/2004 ficou demonstrado estoque negativo; ii) Excluiu da planilha elaborada pela fiscalização as saídas relativas à NF 523, mas a mesma nota fiscal consta na planilha relativa ao inventário como saída do produto PF.74GR PCO 21, (fl. 97 — linha 60); e, iii) Também, excluiu da planilha elaborada pela fiscalização as notas fiscais 453, 468 e 494, cujas quantidades são 39.999,6 e o produto PF FOR 74G, mas constam da planilha relativa ao inventário (fl. 110 — linhas 631, 632 e 634, respectivamente) com as quantidades 540,5 e o produto PREFORMA 64G PCO INCOLOR, sendo que não há nos autos explicações para tal discrepância. (sem destaque no texto original)

Não obstante as inconsistências identificadas entre os registros contábeis e respectiva documentação apresentada pela Contribuinte, com relação à necessária comprovação dos pagamentos realizados para demonstrar a efetividade das operações, bastaria a Contribuinte trazer aos autos extratos bancários, comprovantes de depósitos, DOC, TED, ordem de pagamento, ou quaisquer outras comprovações passíveis de dar quitação aos insumos que alegou ter adquirido. Todavia, nenhum desses documentos lastreadores das operações realizadas foram apresentados pela empresa que, por consequência, não logrou êxito em provar suficientemente o seu direito creditório relativo as aquisições glosadas.

Igualmente não prospera o argumento da Recorrente, de que não há que se falar em estoque negativo ou venda de mercadoria que não foi adquirida, vez que tais aquisições estão documentalmente demonstradas nestes autos. Da análise dos autos, conta às fls. 80-81, que o demonstrativo mensal de inventário foi conciliado através do PAF nº 12963.000011/2009-37, correspondendo ao estoque geral da pessoa jurídica, com todos os seus insumos e produtos. Ou seja, as análises pertinentes foram realizadas pela Fiscalização, como demonstrado acima.

Cumprе salientar que, em se tratando de pedido de ressarcimento de créditos tributários, a legislação atribui à Contribuinte o ônus de trazer elementos de prova que demonstrem a existência do crédito, o que pode ocorrer por meio de inequívoca conciliação entre registros contábeis e documentos que respaldem tais registros.

A Instrução Normativa SRF nº 600, de 28 de dezembro de 2005, vigente na época dos fatos, assim previa:

Art. 3º **A restituição a que se refere o art. 2º poderá ser efetuada:**

I - a requerimento do sujeito passivo ou da pessoa autorizada a requerer a quantia; ou

II - mediante processamento eletrônico da Declaração de Ajuste Anual do Imposto de Renda da Pessoa Física (DIRPF).

§ 1º A restituição de que trata o inciso I será requerida pelo sujeito passivo mediante utilização do Programa Pedido Eletrônico de Ressarcimento ou Restituição e Declaração de Compensação (PER/DCOMP) ou, na impossibilidade de sua utilização, mediante o formulário Pedido de Restituição constante do Anexo I, **ao qual deverão ser anexados documentos comprobatórios do direito creditório.** (sem destaque no texto original)

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. (sem destaque no texto original)

Diante das conclusões apresentadas pela Autoridade Fiscal, deveria a Recorrente não somente ter apresentado os registros contábeis, mas ter indicado, especificamente, a associação de tais documentos aos respectivos registros.

Igualmente é entendimento deste Colegiado que cabe à Contribuinte o ônus de provar o direito creditório pleiteado (fato constitutivo de seu direito), conforme consignado no Código de Processo Civil (Lei nº 5.869/73), vigente à época, com mesma redação do Código de Processo Civil de 2015 (Lei nº 13.105/2015).

Com efeito, em razão da busca pela verdade material, sempre deverá prevalecer a possibilidade de apresentação de todos os meios de provas necessários para comprovação do direito perseguido.

Contudo, ainda que aplicada a verdade material para exaurir toda e qualquer dúvida sobre a realidade fática, não há como socorrer a parte que permaneceu inerte quanto ao seu ônus da prova.

Com relação ao ônus da prova sobre o direito creditório pleiteado, destaco decisão da 3ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 3ª Seção deste Tribunal Administrativo, em julgamento ao Processo Administrativo Fiscal nº 15374.912743/2008-19, cujo v. Acórdão nº 3403-002.106 foi proferido com a seguinte Ementa:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/03/2003 a 31/03/2003

COMPENSAÇÃO. REQUISITOS.

É vedada a compensação de débitos com créditos desvestidos dos atributos de liquidez e certeza.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/03/2003 a 31/03/2003

ÔNUS DA PROVA. FATO CONSTITUTIVO DO DIREITO NO QUAL SE FUNDAMENTA A AÇÃO. INCUMBÊNCIA DO INTERESSADO.

Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado.

DILAÇÃO PROBATÓRIA. DILIGÊNCIAS.

A realização de diligências destina-se a resolver dúvidas acerca de questão controversa originada da confrontação de elementos de prova trazidos pelas partes, mas não para permitir que seja feito aquilo que a lei já impunha como obrigação, desde a instauração do litígio, às partes componentes da relação jurídica.

Recurso Voluntário Negado

Direito Creditório Não Reconhecido

Destaco os fundamentos que embasaram o r. voto do Ilustre Conselheiro Relator Alexandre Kern:

Matéria de extremada importância em sede processual é a referente à repartição do ônus da prova nas questões litigiosas. Com efeito, da delimitação do ônus probandi depende a definição de grande parte das responsabilidades processuais. Assim é nas relações de direito privado e, igualmente, nas relações de direito público, dentre as quais as relacionadas à imposição tributária.

Neste campo, 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. Assim é que, nos casos de lançamentos de ofício, não basta a afirmação, por parte da autoridade fiscal, de que ocorreu o ilícito tributário; pelo contrário, é fundamental que a infração seja devidamente comprovada, como se depreende da parte final do caput do artigo 9º do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, que determina que os autos de infração e notificações de lançamento "deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito". De outro lado, ao contribuinte a legislação impõe o ônus de provar o que alega em face das provas carreadas pela autoridade fiscal, como expresso no inciso III do artigo 16 do mesmo Decreto nº 70.235, de 1972, que determina que a impugnação conterá "os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir".

Esse, portanto, o quadro nos lançamentos de ofício: à autoridade fiscal incumbe provar, pelos meios de prova admitidos pelo direito, a ocorrência do ilícito; ao contribuinte, cabe o ônus de provar o teor das alegações que contrapõe às provas ensejadoras do lançamento. Já nos casos de repetição de indébito, como no presente processo, entretanto, o quadro resta um pouco modificado, como a seguir se verá.

Quando a situação posta se refere à restituição, compensação ou ressarcimento de créditos tributários, é atribuição do contribuinte a demonstração da efetiva existência do indébito. Tanto é assim que a Instrução Normativa SRF nº 900, de 30 de dezembro de 2008, que rege atualmente os processos de restituição, compensação e ressarcimento de créditos tributários, assim expressa em vários de seus dispositivos:

(...)

Como se percebe, em qualquer dos tipos de repetição é exigida a apresentação dos documentos comprobatórios da existência do direito creditório como prerequisite ao conhecimento do pleito. E o que se deve ter por documentos comprobatórios do crédito? Por óbvio que os documentos que atestem, de forma inequívoca, a origem e a natureza do crédito; sem tal evidência, o pedido repetitório fica inarredavelmente prejudicado. É certo que as normas acima transcritas prevêm a realização de diligências, por parte da autoridade fiscal, destinadas à verificação da exatidão das informações trazidas pelos contribuintes, mas é preciso ter em conta que tal previsão não existe com o fim de suprir o ônus da prova colocado às partes, mas sim de elucidar questões pontuais mantidas controversas mesmo em face dos documentos trazidos pelo contribuinte/pleiteante; em outras palavras, as diligências servem para esclarecer pontos duvidosos específicos, e não para que a autoridade fiscal, diante da falta de comprovação da existência do crédito, supra tal omissão do contribuinte.

No caso específico dos pedidos de restituição, compensação ou ressarcimento de créditos tributários, o 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. Assim, para comprovar a existência de um crédito vinculado a um registro contábil, não basta apresentar o registro, mas também indicar, de forma específica, que documentos estão associados a que registros; ainda, é importante, quando a natureza da operação escriturada/documentada for importante para a caracterização ou não do direito creditório, que a descrição da operação constante dos registros e documentos seja clara, sem abreviaturas ou códigos que dificultem ou impossibilitem a perfeita caracterização do negócio.

De se ressaltar, igualmente, que o fato de o processo administrativo ser informado pelo princípio da verdade material, em nada macula tudo o que foi até aqui dito. É que o referido princípio destina-se a busca da verdade que está para além dos fatos alegados pelas partes, mas isto num cenário dentro do qual as partes trabalharam proativamente no sentido do cumprimento do seu ônus *probandi*. Em outras palavras, o princípio da verdade material autoriza o julgador a ir além dos elementos de prova trazidos pelas partes, quando tais elementos de prova induzem à suspeita de que os fatos ocorreram não da forma como esta ou aquela parte afirma, mas de uma outra forma qualquer (o julgador não está vinculado às versões das partes). Mas isto, à evidência, nada tem a ver com propiciar à parte que tem o ônus de provar o que alega/pleiteia, a oportunidade de, por via de diligências, produzir algo que, do ponto de vista estritamente legal, já deveria compor, como requisito de admissibilidade, o pleito desde sua formalização inicial. Dito de outro modo: da mesma forma que não é aceitável que um lançamento seja efetuado sem provas e que se permita posteriormente, em sede de julgamento e por meio de diligências, tal instrução probatória, também não é aceitável que um pleito repetitório seja proposto sem a minudente demonstração e comprovação da existência do indébito e que posteriormente, também em sede de julgamento e por via de diligências, se oportunize tais demonstração e comprovação. (sem destaques no texto original)

Por tais razões, diante das inconsistências apontadas pela Fiscalização, impera a conclusão pela ausência de comprovação da efetividade das operações que lastrearam o direito creditório pleiteado pela Recorrente, motivo pelo qual deve ser mantida a decisão de primeira instância.

3. Dispositivo

Ante o exposto, conheço e nego provimento ao recurso voluntário.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Cynthia Elena de Campos