



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13896.907310/2009-16
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3302-008.278 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 19 de fevereiro de 2020
Recorrente DU PONT DO BRASIL S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2006

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. ALEGAÇÕES E PROVAS APRESENTADAS SOMENTE NO RECURSO. PRECLUSÃO.

Consideram-se precluídos, não se tomando conhecimento, os argumentos e provas não submetidos ao julgamento de primeira instância, apresentados somente na fase recursal.

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.

(documento assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenburg Filho - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Walker Araujo - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Gilson Macedo Rosenburg Filho (presidente substituto), Larissa Nunes Girard (Suplente Convocada), Jorge Lima Abud, Vinicius Guimarães, Raphael Madeira Abad, Walker Araujo, José Renato Pereira de Deus e Denise Madalena Green.

Ausente o conselheiro Corinto Oliveira Machado.

Relatório

Por bem descrever os fatos, adoto o relatório da decisão de piso:

Trata-se de declaração de compensação transmitida em 22/04/2006 pela contribuinte acima identificada, na qual indicou crédito de R\$ 62.201,20, resultante de pagamento indevido ou a maior originário de DARF relativo à receita de código 2172, do período de apuração de 03/2005, no valor de R\$ 62.201,20.

A Delegacia de origem, em análise datada de 09/06/2009, registrou que haveriam sido localizados um ou mais pagamentos, mas integralmente utilizados para quitação de débitos do contribuinte, não restando crédito disponível para

compensação dos débitos informados no PER/DCOMP. Assim, não homologou a compensação declarada.

Cientificada em 17/06/2009, a interessada apresentou tempestivamente, em 17/07/2009, manifestação de inconformidade na qual alega:

“Em 15.04.2005, a Impugnante efetuou o recolhimento no valor de R\$ 62.201,20 (...), a título de COFINS, período de apuração 03/2005.

Entretanto, não deveria a Impugnante ter recolhido tal valor pois não há débito a pagar de COFINS no período, conforme comprovam a DCTF, DIPJ e DACON do período.

(...)

Portanto, à obviedade, o valor declarado para fins de compensação pela Impugnante, se não compensado como requerido, foi alocado de maneira irregular.

Ressalta-se que não se pode negar à Impugnante o seu direito ao crédito, uma vez que não ocorreu o fato gerador de tributo equivalente ao valor recolhido aos cofres públicos sob pena de enriquecimento sem causa do Fisco e afronta ao princípio da moralidade administrativa, insculpido pelo artigo 37 da Carta Magna.

Ademais, é princípio norteador do processo administrativo fiscal a busca da verdade real, pelo qual se deve basear nos fatos tais como se apresentam na realidade.

Destarte, em atenção aos princípios da moralidade e da verdade material, deve-se reconhecer o direito ao crédito da Impugnante decorrente do pagamento a maior de COFINS no período 02/2005 (sic).

DAS MULTAS RELACIONADAS AO DÉBITO COMPENSADO

A Impugnante esclarece que o débito compensado refere-se a IRPJ do período de apuração 06/2003, cujo valor original apurado corresponde a R\$ 17.401.298,49 (...).

Inicialmente, a Impugnante entendeu que referido débito foi apurado de maneira complementar e poderia ser beneficiado com o afastamento da multa, nos termos do artigo 135 do Código Tributário Nacional.

Desta maneira, compensou o original e juros incidentes mediante a utilização de diversos créditos e transmissão das PER/DCOMP a seguir discriminadas:

(...)

Revisando seus procedimentos, a Impugnante entendeu que poderia haver dúvidas sobre a configuração de denúncia espontânea no caso e optou por efetuar o pagamento do saldo apuração, mediante imputação proporcional, por meio das PERDCOMPs n.º (...).

Portanto, é certo que a compensação realizada pela Impugnante a qual o despacho decisório ora impugnado se refere deve ser considerada tal como lançada, ou seja, levando-se em consideração os valores ali declarados, já que eventuais saldos foram compensados posteriormente.”

A DRJ, por unanimidade de votos, julgou improcedente a manifestação de inconformidade, nos termos da ementa abaixo:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2006

DCOMP. PAGAMENTO INDEVIDO OU A MAIOR. ÔNUS DA PROVA.

Considera-se não homologada a declaração de compensação quando não reste comprovada a existência do crédito apontado como compensável. Em sede de compensação, o contribuinte possui o ônus de prova do seu direito.

DIREITO CREDITÓRIO. PROVA. DIPJ, DACON E DCTF RETIFICADORA.

A DIPJ, o DACON e a DCTF Retificadora, na condição de documentos confeccionados pelo próprio interessado, não exprimem nem materializam, por si só, o indébito fiscal.

Cientificado da decisão recorrida, a Recorrente interpôs recurso voluntário, alegando, em síntese apertada: (i) equívoco na apuração e consequente recolhimento à maior do PIS (ii) legitimidade do crédito tributário informado da declaração de compensação (iii) necessidade de se reconhecer o direito creditório em favor da Recorrente, do mero equívoco no preenchimento da DCTF não nasce obrigação tributária; (iv) a contabilidade faz prova em favor da Recorrente; (v) aplicação do princípio da verdade material; (vi) da impossibilidade de exigência de multa. Juntou DCTF, guia de arrecadação, Dacon, Contrato, planilhas de apuração, conta contábil, e relação de IR Fonte.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Walker Araujo, Relator.

I – Admissibilidade

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade.

II – Mérito

O cerne do litígio visa auferir o direito creditório apurado pela Recorrente e utilizado para pagamento de débitos informados nas declarações de compensação.

Em sede de manifestação de inconformidade, a Recorrente alegou existir de fato equívocos na DCTF que considerou erroneamente o valor do débito mensal das contribuições, sem justificar qual o motivo que reduziu a base de cálculo do tributo.

Para respaldar seu direito a Recorrente trouxe os seguintes documentos: (i) PER/DCOMP; (ii) DCTF (iii) DACON ; e (iv) planilha.

A DRJ manteve o despacho decisório por entender que a Recorrente não demonstrou/comprovou a origem do crédito apurado, ou seja, por total ausência de provas hábeis a comprovar de forma indubitosa a origem dos registros contábeis trazidos pelo contribuinte, a saber:

Esclareça-se que o art. 49 da Medida Provisória nº 66, de 30 de agosto de 2002, convertida na Lei nº 10.637, de 31 de dezembro de 2002, ao alterar o art. 74 da Lei nº 9.430, de 30 de dezembro de 1996, atribuiu à compensação efeito extintivo do crédito tributário, mediante apresentação de declaração de compensação, sob condição resolutive de sua ulterior homologação. Assim, a compensação deixou de ser um pedido submetido à apreciação da autoridade administrativa, tratando-se, antes, de procedimento efetivado pelo próprio contribuinte, sujeito apenas à posterior homologação pelo Fisco, de forma expressa ou tácita.

No caso presente, alega o contribuinte que haveria ocorrido um equívoco no preenchimento da DCTF do 1º trimestre de 2005, confessando-se como COFINS do período de apuração de 03/2005 um valor maior do que seria o efetivamente devido. Aduz o interessado que tal fato poderia ser comprovado mediante análise do DACON correspondente (excertos de fls. 45/47) ou de sua DIPJ (não juntada aos autos).

Refira-se, neste ponto, que o crédito tributário resulta constituído não somente pelo lançamento, mas também nas hipóteses de confissão de dívida previstas pela legislação tributária, como se dá no caso de entrega da DCTF. O valor informado na DCTF, por decorrer de uma confissão, faz prova contra o contribuinte. Logo, se o valor declarado (confessado) em DCTF é igual ou maior que o valor pago, a conclusão imediata é que não há valor a restituir ou compensar, pois o próprio contribuinte está informando que efetuou um pagamento igual ou menor ao confessado.

*Por sua vez, a desconstituição do crédito confessado em DCTF não depende apenas da eventual apresentação de DCTF-Retificadora, mas igualmente da comprovação inequívoca, por meio de documentos hábeis e idôneos, de que houve pagamento indevido ou a maior, não se mostrando suficiente que o contribuinte promova a redução do débito confessado em DCTF ou que o tenha feito por intermédio de Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica – DIPJ ou de Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais - DACON, **fazendo-se necessário, notadamente, que demonstre, por intermédio de sua escrita contábil e fiscal e respectiva documentação de suporte, que o pagamento foi realmente indevido.***

Registre-se que tanto DIPJ ou DACON quanto a DCTF (retificadoras ou não), na condição de documentos confeccionados pelo próprio interessado, não exprimem nem materializam, por si só, o indébito fiscal. A presente circunstância equivale àquela de um hipotético devedor que reconhece por ato formal escrito e inequívoco a existência de uma dívida e vem a adimpli-la, extinguindo-a pelo pagamento. Na sequência, contudo, faz registrar por escrito (declara) ao então credor que o mesmo agora encontra-se em débito para consigo (em face de suposta inexistência de sua confissão), também informando que tal quantum será compensado com obrigação futura. Diante da previsível resistência oposta pela outra parte, o hipotético devedor (agora autodenominado credor) vem a deduzir em juízo sua pretensão fundada, contudo, exclusivamente no documento (declaração) por si elaborado.

Ou seja, embora a confissão efetivada por intermédio de DCTF goze, como já se afirmou, de presunção juris tantum, comportando prova em contrário, faz-se irrelevante que o sujeito passivo tenha reduzido em sua DIPJ ou em seu DACON o débito anteriormente confessado e tenha ou não retificado sua DCTF, posto que a estas declarações não se pode atribuir, como pretende a manifestação de inconformidade, um caráter constitutivo de um alegado direito creditório, tomando-as como título líquido e certo oponível à Receita Federal do Brasil.

No caso concreto, a questão central que se apresenta vincula-se notoriamente, pois, à natureza probatória dos elementos mencionados na manifestação de inconformidade.

Neste sentido, tem-se que a compensação tributária exige créditos líquidos e certos do sujeito passivo contra a Fazenda Nacional, nos termos do art. 170 do Código Tributário Nacional, motivo pelo qual deve restar demonstrada de forma indubitosa, por intermédio de documentação hábil e idônea, a existência dos créditos alegados pelo sujeito passivo. E, em se tratando de compensação oposta à Receita Federal do Brasil, o contribuinte figura como autor do pleito e, como tal, possui o

ônus de prova quanto ao fato constitutivo de seu direito. Em outras palavras, é o sujeito passivo que possui o encargo de apresentação de todos os documentos comprobatórios do direito invocado. Naturalmente, impor à Administração Tributária o ônus de demonstrar a inexistência dos créditos pleiteados pelo sujeito passivo é tese que não se coaduna com o sistema jurídico vigente e nem mesmo com a lógica mais elementar, não resultando do princípio da verdade material, por óbvio, tal disparate.

Finalmente, o Decreto n.º 70.235/1972 assim dispõe acerca do tema:

“Art. 15. A impugnação, formalizada por escrito e instruída com os documentos em que se fundamentar, será apresentada ao órgão preparador no prazo de 30 (trinta) dias, contados da data em que for feita a intimação da exigência.

Art. 16. A impugnação mencionará:

(...)

III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir; (Redação dada pelo art. 1.º da Lei n.º 8.748/1993) (grifou-se)

Logo, figura como ônus do sujeito passivo trazer aos autos administrativos, junto com sua manifestação de inconformidade, as provas hábeis a comprovar, de forma indubitosa, o seu direito, bem como sua oponibilidade, em concreto, à Administração Tributária. E na hipótese em análise, não é demais consignar que se afigura razoável concluir pelo fácil acesso do impugnante a documentos que, existindo, poderiam comprovar o direito creditório alegado, haja vista tratar-se de elementos que deveriam integrar o seu próprio acervo.

Desta feita, conclui-se que não pode ser acolhida a pretensão do sujeito passivo, o qual deixou de carrear aos autos provas hábeis a ratificar suas alegações e comprovar o seu direito, restando igualmente prejudicado seu pleito no sentido de ver retificada de ofício sua DCTF do 2º trimestre de 2005.

Por último, solicita o contribuinte que a compensação seja considerada tal como declarada (sem o cômputo de multa), uma vez que eventuais saldos decorrentes destas multas haveriam sido compensados posteriormente, nos seguintes termos: “a impugnante entendeu que poderia haver dúvidas sobre a configuração de denúncia espontânea no caso e optou por efetuar o pagamento do saldo apuração, mediante imputação proporcional, por meio das PERDCOMPs n.º (...).”

Constata-se que se trata, na espécie, de aspecto (existência da efetiva extinção do crédito tributário representado por multas) a ser apreciado por ocasião da implementação da cobrança final a ser efetuada pela unidade de origem, oportunidade em que deverá aferir a procedência da extinção parcial do débito confessado, nos termos arguidos pelo sujeito passivo.

Em sede recursal, a Recorrente alega que do crédito apurado se deu pelo fato da Recorrente não ter deduzido valores retidos por órgãos públicos. Juntou diversos documentos para comprovar suas alegações.

Em que pese os argumentos explicitados pela Recorrente, entendo que restou configurado nos autos a preclusão prevista nos artigos 16 e 17, do Decreto n.º 70.235/72, considerando que a Recorrente em sede de manifestação não trouxe os motivos de fato e de direito em que se fundamenta suas pretensões, tampouco documentos para comprovar suas alegações, impossibilitando, assim, que o faça em sede recursal, sob pena de acarretar supressão de instância.

A respeito do assunto, destaco o brilhante voto do Conselheiro Alexandre Kern, cujas razões adoto com causa de decidir para afastar qualquer pretensão da Recorrente:

Provas e alegações oferecidos somente na instância recursal

No recurso voluntário, o interessado instrui seu arrazoado com cópia do Livro RAIPI, fls. 103 a 211.

A possibilidade de conhecimento e apreciação desses novos documentos não oferecidos à instância a quo, deve ser avaliada à luz dos princípios que regem o Processo Administrativo Fiscal. O Decreto n.º 70.235, de 6 de março de 1972 – PAF, verbis:

Art. 14. A impugnação da exigência instaura a fase litigiosa do procedimento.

Art. 15. A impugnação, formalizada por escrito e instruída com os documentos em que se fundamentar, será apresentada ao órgão preparador no prazo de trinta dias, contados da data em que for feita a intimação da exigência.

[...]

Art. 16. A impugnação mencionará:

[...]

III – os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir; (Redação dada pela Lei n.º 8.748, de 1993)

[...]

§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, **precluindo** o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que:

a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;(Incluído pela Lei n.º 9.532, de 1997):

b) refira-se a fato ou a direito superveniente;(Incluído pela Lei n.º 9.532, de 1997);

c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.(Incluído pela Lei n.º 9.532, de 1997)

[...]

Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante. (Redação dada pela Lei n.º 9.532, de 1997).

De acordo com as normas processuais, com aplicação analógica determinada pelo § 4º do art. 66 da Instrução Normativa RFB no 900, de 30 de dezembro de 2008, é no momento processual da reclamação que a lide é demarcada e o processo administrativo propriamente dito tem início, com a instauração do litígio, não se permitindo, a partir daí, a abertura de novas teses de defesa ou a apresentação de novas provas, a não ser nas situações legalmente excepcionadas.

A este respeito, Marcos Vinícius Neder de Lima e Maria Tereza Martínez López¹ asseveram que “a inicial e a impugnação fixam os limites da controvérsia, integrando o objeto da defesa as afirmações contidas na petição inicial e na documentação que a acompanha”.

Antônio da Silva Cabral, no seu livro “Processo Administrativo Fiscal” (Ed. Saraiva: São Paulo, 1993, p. 172), assim se manifestou sobre o assunto:

‘O termo latino é muito feliz para indicar que a preclusão significa impossibilidade de se realizar um direito, quer porque a porta do tempo está fechada,

quer porque o recinto onde esse direito poderia exercer-se também está fechado. O titular do direito acha-se impedido de exercer o seu direito, assim como alguém está impedido de entrar num recinto porque a porta está fechada.’

Na página seguinte, o mesmo autor, reportando-se aos órgãos julgadores de segunda instância, completa:

‘Se o tribunal acolher tal espécie de recurso estará, na realidade, omitindo uma instância, já que o julgador singular não apreciou a parte que só é contestada na fase recursal.’

Cintra, Grinover e Dinamarco, no livro Teoria Geral do Processo, assim se posicionam sobre a preclusão:

‘o instituto da preclusão liga-se ao princípio do impulso processual. Objetivamente entendida, a preclusão consiste em um fato impeditivo destinado a garantir o avanço progressivo da relação processual e a obstar o seu recuo para as fases anteriores do procedimento. Subjetivamente, a preclusão representa a perda de uma faculdade ou de um poder ou direito processual; as causas dessa perda correspondem às diversas espécies de preclusão[.]’

Ensinam, também, estes doutrinadores que:

‘A preclusão não é sanção. Não provém de ilícito, mas de incompatibilidade do poder, faculdade ou direito com o desenvolvimento do processo, ou da consumação de um interesse. Seus efeitos confinam-se à relação processual e exaurem-se no processo.’

As alegações de defesa são faculdades do demandado, mas constituem-se em verdadeiro ônus processual, porquanto, embora o ato seja instituído em seu favor, não sendo praticado no tempo certo, surgem para a parte conseqüências gravosas, dentre elas a perda do direito de fazê-lo posteriormente, pois opera-se, nesta hipótese, o fenômeno da preclusão, isto porque o processo é um caminhar para a frente, não se admitindo, em regra, ressuscitar questões já ultrapassadas em fases anteriores.

De acordo com o § 4º do art. 16 do Decreto nº 70.235, de 1972, supratranscrito, só é lícito deduzir novas alegações em supressão de instância quando: 1) relativas a direito superveniente; 2) competir ao julgador delas conhecer de ofício, a exemplo da decadência; ou 3) por expressa autorização legal. O § 5º do mesmo dispositivo legal exige que a juntada dos documentos deve ser requerida à autoridade julgadora, mediante petição em que se demonstre, com fundamentos, a ocorrência de uma das condições previstas nas alíneas do parágrafo anterior. No presente caso, tal demonstração não foi feita.

Mérito – prova do saldo credor

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 PAF, 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 ressarcimento de créditos, 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, como no caso que ora se apresenta, é atribuição do contribuinte a demonstração da efetiva existência do crédito. Tanto é assim que a Instrução Normativa SRF nº 900, de 30 de dezembro de 2008, que regia, à época da transmissão do PER/DComp, os processos de restituição, compensação e ressarcimento de créditos tributários, assim expressa em vários de seus dispositivos:

Art. 21. Os créditos do IPI, escriturados na forma da legislação específica, serão utilizados pelo estabelecimento que os escriturou na dedução, em sua escrita fiscal, dos débitos de IPI decorrentes das saídas de produtos tributados.

§ 1º [...]

§ 2º Remanescendo, ao final de cada trimestre-calendário, créditos do IPI passíveis de ressarcimento após efetuadas as deduções de que tratam o caput e o § 1º, o estabelecimento matriz da pessoa jurídica poderá requerer à RFB o ressarcimento de referidos créditos em nome do estabelecimento que os apurou, bem como utilizá-los na compensação de débitos próprios relativos aos tributos administrados pela RFB.

§ 3º Somente são passíveis de ressarcimento:

I os créditos relativos a entradas de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem para industrialização, escriturados no trimestre-calendário;

II os créditos presumidos de IPI a que se refere o inciso I do § 1º, escriturados no trimestre-calendário, excluídos os valores recebidos por transferência da matriz; e

III o crédito presumido de IPI de que trata o inciso IX do art. 1º da Lei nº 9.440, de 14 de março de 1997.

§ 4º [...]

§ 5º [...]

§ 6º O pedido de ressarcimento e a compensação previstos no § 2º serão efetuados pelo estabelecimento matriz da pessoa jurídica mediante a utilização do programa PER/DCOMP ou, na impossibilidade de sua utilização, mediante petição/declaração em meio papel acompanhada de documentação comprobatória do direito creditório.

§ 7º Cada pedido de ressarcimento deverá:

§ 8º A compensação de que trata o § 2º deverá ser precedida de pedido de ressarcimento.

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.

Como se percebe, no ressarcimento de créditos, a autoridade competente para decidir o pleito pode exigir a apresentação dos documentos comprobatórios da existência do direito creditório como pre-requisito. 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 evidenciação, o pedido repetitório fica inarredavelmente prejudicado.

Não é lícito ao julgador, tanto em sede de apreciação de lançamento de ofício, quanto em sede de pleito repetitório, dispensar a autoridade lançadora ou o pleiteante, conforme o caso, do ônus que a lei impõe a cada um deles; tanto quanto não lhe é lícito valer-se das diligências e perícias para, por vias indiretas, suprir o ônus probatório que cabia a cada parte. Diligências existem para 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. Já as perícias existem para fins de que sejam dirimidas questões para as quais exige-se conhecimento técnico especializado, ou seja, matéria impassível de ser resolvida a partir do conhecimento das partes e do julgador.

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 – de natureza estritamente processual, e não material 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.

O recorrente poderia objetar que, dada sistemática declaratória atual do procedimento de ressarcimento/compensação, não lhe foi oportunizada a comprovação

do crédito, originado do ressarcimento do saldo credor. Objeção improcedente. Observe o recorrente, em primeiro lugar, que o DDE n.º 850187716 apoiou-se, exclusivamente, na transcrição do Livro RAIPI feita pelo próprio contribuinte no PER/DComp que transmitiu.

Reitero: o valor do saldo credor inicial do PA 101/ 2008 (R\$ 145.907,37) foi extraído dos dados fornecidos pelo próprio contribuinte, sem qualquer contestação por parte do Fisco.

Em sede de manifestação de inconformidade, o interessado alegou que o valor do saldo credor em 31/12/2007 era R\$ 173.328,09 (cf. cópia do Livro RAIPI que instruiu a MI, fl. 67), e não R\$ 145.907,37, adotado pelo SCC a partir das informações oferecidas nos PER/DComp transmitidos.

Para refutá-los o manifestante deveria fazer prova cabal do erro dessas informações. O manifestante, contudo, omitiu-se em comprovar como chegou a esse saldo credor. Pretende fazê-lo agora, quando já esgotada a fase de instrução processual e mediante a entrega – pura e simples de cópia do Livro RAIPI.

A par da preclusão acima referida, saiba o recorrente que, no caso específico dos pedidos de ressarcimento de créditos, 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 associada à conciliação entre registros contábeis e documentos que respaldem tais registros. Assim, para comprovar a existência de um crédito vinculado a um registro, 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. É dever processual de quem alega, vincular registros contábeis a documentos fiscais, estabelecendo com clareza a natureza das operações por eles instrumentadas, não lhe sendo lícito simplesmente juntar a cópia do de um livro fiscal, sem indicação individualizada de quais registros são pertinentes. A atividade de "provar" não se limita, no mais das vezes, a simplesmente juntar documentos aos autos; nos casos em que se tem inúmeros registros associados a inúmeros documentos; provar significa associar registros e documentos de forma individualizada, do mesmo modo que, no caso das provas indiciárias, exige-se a contextualização dos fatos por via do cruzamento dos indícios.

Não é tarefa do julgador contextualizar os elementos de prova trazidos pelo contribuinte no caso de um pedido de ressarcimento, tanto quanto não é contextualizar os elementos de prova trazidos pela autoridade fiscal no âmbito de um lançamento de ofício.

Quem acusa deve provar, contextualizando os elementos de prova que evidenciam a infração; da mesma forma, quem pleiteia repetição deve provar a existência do direito creditório, contextualizando os elementos de prova que evidenciam o crédito.

O recorrente também não se desincumbiu desse ônus processual, de forma que, mesmo que, por liberalidade injustificável, se negasse vigência da regra de preclusão do § 4º do art. 16 do PAF, os documentos juntados aos autos na fase recursal ainda assim não mereceriam conhecimento.

Nesse contexto, quanto a existência do direito creditório reclamado, há tão-somente a alegação do requerente, ora recorrente. Nada mais. E, em sede de prova, nada alegar e alegar, mas não provar o alegado se equivalem (*allegare nihil et allegatum non probare paria sunt*). A esse propósito, reporto-me à Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999. De acordo com o seu art. 36, que regulamenta o sistema de distribuição da carga probatória no Processo Administrativo Federal: o ônus de provar a veracidade do que afirma é do requerente:

Art. 36. Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado, sem prejuízo do dever atribuído ao órgão competente para a instrução e do disposto no artigo 37 desta Lei.

No presente caso, as razões e os documentos do equívoco cometido pela Recorrente vieram somente em sede recursal, acarretando, assim, a preclusão prevista nos artigos 16 e 17, do Decreto nº 70.235/72, inexistindo, ao meu ver qualquer hipótese das exceções que permitam superar a preclusão e a supressão de instância.

Por fim, em relação a impossibilidade de exigência da multa, não vejo reparos a fazer na decisão de piso:

Por último, solicita o contribuinte que a compensação seja considerada tal como declarada (sem o cômputo de multa), uma vez que eventuais saldos decorrentes destas multas haveriam sido compensados posteriormente, nos seguintes termos: “a impugnante entendeu que poderia haver dúvidas sobre a configuração de denúncia espontânea no caso e optou por efetuar o pagamento do saldo apuração, mediante imputação proporcional, por meio das PERDCOMPs nº (...).”

Constata-se que se trata, na espécie, de aspecto (existência da efetiva extinção do crédito tributário representado por multas) a ser apreciado por ocasião da implementação da cobrança final a ser efetuada pela unidade de origem, oportunidade em que deverá aferir a procedência da extinção parcial do débito confessado, nos termos arguidos pelo sujeito passivo.

Diante do exposto, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Walker Araujo