



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



**Processo nº** 15374.963912/2009-60  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 3302-012.164 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 28 de outubro de 2021  
**Recorrente** UNIVERSAL MUSIC LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/01/2005

**PEDIDO DE DILIGÊNCIA. INDEFERIMENTO.**

Indefere-se o pedido de diligência, cujo objetivo é instruir o processo com as provas documentais que o recorrente deveria produzir em sua defesa, juntamente com a peça impugnatória ou recursal.

A diligência fiscal, perícia técnico-contábil, não tem o condão de substituir a parte na atividade de produção de prova.

Para afastar a omissão de receitas, infração imputada por presunção legal, o ônus probatório, atividade de produção de provas, é do sujeito passivo, em face do inversão do ônus da prova.

**ÔNUS DA PROVA. DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. DIREITO DE CRÉDITO. LIQUIDEZ E CERTEZA. ARTIGOS 16 E 17 DO DECRETO Nº 70.235/1972.**

Em processos decorrentes da não-homologação de declaração de compensação, deve o Contribuinte apresentar e produzir todas as provas necessárias para demonstrar a liquidez e certeza de seu direito de crédito. No âmbito do processo administrativo fiscal, constando perante a Secretaria da Receita Federal do Brasil a utilização integral do crédito para quitação de outro débito, o ônus da prova sobre o direito creditório recai sobre o contribuinte, aplicando-se o artigo 373, inciso I do Código de Processo Civil.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado por maioria de votos, em rejeitar a diligência proposta pela relatora. Vencidos os conselheiros Raphael Madeira Abad e Denise Madalena Green (relatora). Designado o conselheiro Jorge Lima Abud para redigir o voto vencedor quanto a desnecessidade de conversão do julgamento em diligência. No mérito, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso, nos termos do voto da relatora.

(documento assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenburg Filho - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Denise Madalena Green - Relator

(documento assinado digitalmente)

Jorge Lima Abud - Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Jorge Lima Abud, Walker Araujo, Larissa Nunes Girard, Jose Renato Pereira de Deus, Carlos Delson Santiago (suplente convocado(a)), Raphael Madeira Abad, Denise Madalena Green, Gilson Macedo Rosenburg Filho (Presidente). Ausente(s) o conselheiro(a) Vinicius Guimaraes, substituído(a) pelo(a) conselheiro(a) Carlos Delson Santiago.

## Relatório

Por bem descrever os fatos ocorridos, adoto o relatório da decisão recorrida, que transcrevo, a seguir:

Trata o presente processo do PER/DCOMP n.º 11885.19175.121207.1.7.04-2442 (fls. 184 a 188), transmitido em 12/12/2007 pelo contribuinte acima identificado, no qual solicita a compensação da Cofins e do PIS relativos ao período de apuração 11/2007. Informa como origem do direito creditório o pagamento referente à Cofins, relativa ao período 01/2005, no valor total de R\$ 383.865,57, pretendendo utilizar para fins desta compensação apenas R\$ 53.129,17.

À fl. 189 consta despacho decisório, o qual concluiu pela improcedência do crédito original informado no PER/DCOMP, sob o fundamento de que o pagamento relacionado havia sido integralmente utilizado para quitação de débitos do contribuinte, não restando crédito disponível para compensação dos débitos informados no PER/DCOMP.

Cientificado desta decisão em 23/10/2009 (fl. 194), o contribuinte apresentou manifestação de inconformidade tempestiva em 17/11/2009 (fls. 02 a 17), alegando, em resumo, que:

- Foi intimada acerca da decisão atacada por correspondência com aviso de recebimento, recebida em 19/10/2009, sendo a presente manifestação tempestiva;
- A impugnante, na apuração do valor recolhido por meio do DARF incluído na DCOMP em análise, observou que não havia se aproveitado dos créditos decorrentes de despesas, procedendo à revisão de sua escrita fiscal;
- A empresa apurou valor devido menor que o recolhido, utilizando o crédito resultante para a presente compensação, retificando a DCTF e o DACON correspondentes;
- A decisão questionada foi proferida juntamente com 82 outras, tornando evidente que a impugnante não teve tempo hábil para exercer de forma ampla seu direito de defesa;
- Desde já requer a produção de prova documental e pericial para que a defesa da impugnante não seja prejudicada;
- As despesas que geraram os créditos objeto da compensação são decorrentes dos custos com gravação e dos pagamentos de direitos autorais, conforme já manifestado por meio da Solução de Consulta n.º 33/05, da 2ª Região Fiscal;
- Sobre a questão tratam ainda as Leis n.ºs 10.637/2002, 10.833/2003 e 10.865/2004;

- A prova pericial pretendida tem por finalidade evidenciar a existência do crédito, apresentando-se os correspondentes quesitos;
- A impugnante está apresentando 83 manifestações de inconformidade, o que evidencia hipótese excepcional constante do art. 16, § 4º, “a”, do Decreto n.º 70.235/72;
- Com base nos princípios da verdade material, moralidade, eficiência, devido processo legal e ampla defesa, requer o deferimento de posterior juntada de documentação.

É o relatório.

A lide foi decidida pela 16ª Turma da DRJ no Rio de Janeiro/RJ, nos termos do Acórdão n.º 12-55.569, de 08/05/2013 (fls.196/200), que, por unanimidade de votos, julgou improcedente a manifestação de inconformidade apresentada pela interessada, nos termos da ementa que segue:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/01/2005

PERÍCIA CONTÁBIL/DILIGÊNCIA - INDEFERIMENTO - Deve ser indeferido o pedido de perícia contábil/diligência formulado, quando os documentos comprobatórios do direito alegado estejam na posse do contribuinte, sendo dele o ônus de sua apresentação.

DCOMP - DIREITO CREDITÓRIO NÃO COMPROVADO DOCUMENTALMENTE - ÔNUS DA PROVA - É do contribuinte o ônus de comprovar documentalmente o direito creditório informado em declaração de compensação.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Irresignada, a contribuinte interpôs Recurso Voluntário, o arrazoadado de fls. 214/230, após síntese dos fatos relacionados com a lide, reitera as alegações deduzidas em sede de manifestação de inconformidade, no que tange a legitimidade do direito ao crédito de PIS/COFINS, a título de direitos autorais pagos pela indústria fonográfica, bem como decorrentes de custos de produção, junta jurisprudência deste Conselho nesse sentido.

Ao final requer:

64. Diante de todo o exposto, requer-se a reforma integral do v. acórdão recorrido para que seja reconhecido o direito creditório e, por conseguinte, homologada a totalidade da compensação declarada nestes autos.

65. Caso – ad argumentandum – assim não se entenda, requer-se o deferimento da prova pericial para que em conjunto com a documentação acostada ao presente, corrobore a liquidez e certeza dos créditos claramente demonstrada nestes autos.

É o relatório.

## Voto Vencido

Conselheiro Denise Madalena Green , Relator.

***I – Da admissibilidade:***

A recorrente foi intimada da decisão de piso em 04/09/2013 (fl.211) e protocolou Recurso Voluntário em 02/10/2013 (fl.212) dentro do prazo de 30 (trinta) dias previsto no artigo 33, do Decreto 70.235/72<sup>1</sup>.

Desta forma, considerando que o recurso preenche os requisitos de admissibilidade, dele tomo conhecimento.

## **II – Da proposta de diligência:**

Conforme já consignado, trata-se de análise do PER/DCOMP n.º 11885.19175.121207.1.7.04-2442, por meio do qual a recorrente informa crédito de R\$ 383.865,57, referente a um pagamento indevido ou a maior a título de COFINS, período de apuração 01/2005, para quitação de débitos de PIS/COFINS.

Por intermédio do Despacho Decisório n.º 848621694, emitido eletronicamente, a compensação não foi homologada, porque o DARF indicado como crédito estava totalmente utilizado para extinção de débito de mesmo tributo e período de apuração, de acordo com as informações da DCTF apresentada pela interessada.

Em sede de Manifestação de Inconformidade a recorrente diz que, o pagamento a maior se deu pelo fato de que não havia aproveitado os créditos da não cumulatividade decorrentes das seguintes despesas: (i) pagamento de *royalties* de cessão de direitos autorais e (ii) custos de gravação, despesas que são enquadradas como insumos da indústria fonográfica e para provar o alegado a interessada juntou os seguintes documentos: planilha referente aos custos de gravação (fls.95/99), planilha referente aos direitos autorais (fls.80/94); DCTF original – nov/2007 (100/118); DCTF retificadora – jan/2005 (fls.59/79 – 119/140); DACON original – 1º Trimestre/2005 (fls.141/157); DACON retificador – 1º Trimestre/2005 (fls.160/176); e, planilha referente as DCTF enviadas (fls.177/179).

A decisão de primeira instância inferiu o pleito da interessada, diante da impossibilidade de verificação dos créditos apropriados e informados pela contribuinte na DCTF e DACON retificados. Afirma que se o saldo credor postulado no DARF informado na Dcomp que tem por origem créditos da não cumulatividade, bastaria à interessada trazer os autos a escrituração contábil.

No recurso em apreço, além das razões já expostas na manifestação de inconformidade apresenta desta vez um série de documentos e com base nas alíneas “a” e “c” do Decreto n.º 70.235/1972, requer que tais documentos sejam submetidos à análise da autoridade competente para que se manifeste sobre a procedência do direito creditório.

De pronto consigno que não abordarei a questão relacionada à possibilidade de o contribuinte calcular créditos sobre gastos com gravação, pois, nenhuma comprovação ou explicação detalhada sobre sua natureza foi trazida aos autos, não sendo possível, com precisão, enquadrar tais gastos como insumos, sendo de certo modo genéricas as razões de defesa, sem adentrar com a profundidade e individualização devidas na questão da pertinência e essencialidade dos gastos incorridos com o seu processo produtivo.

Quanto aos direitos autorais, a recorrente disponibilizou um grande volume de documento, além da documentação juntada em sede de Manifestação de Inconformidade, em seu recurso a contribuinte juntou os seguintes documentos: (i) lançamento do Livro Razão; (ii) demonstrativo em forma de planilha dos pagamentos relativos a direitos artísticos e autorais; (iii)

---

<sup>1</sup> Art. 33. Da decisão caberá recurso voluntário, total ou parcial, com efeito suspensivo, dentro dos trinta dias seguintes à ciência da decisão.

cópias dos recibos de pagamentos relativos a direitos artísticos e autorais; e, (iv) demonstrativo de crédito de PIS/COFINS.

Contudo, entendo que no presente caso, para se analisar a possibilidade de crédito sobre os valores pagos em decorrência de contratos de cessão de direitos autorais, há questões que precisam ser esclarecidas, pois estamos diante de um assunto controverso, cuja análise por este colegiado, todavia, somente se justifica, caso a totalidade do crédito pleiteado encontre suporte documental nos elementos carreados aos autos pela recorrente.

Pela análise do processo, é possível aferir que muitas dessas informações contidas na documentação trazida aos autos pela recorrente, indica fortes indícios de que podem existir créditos a serem aproveitados e, considerando que não foram analisados pelo agente fazendário da origem do processo, não resta dúvida de que, neste caso, a adoção do princípio da verdade material no processo administrativo fiscal, consiste em uma providência que resulta na melhor aplicação do Direito e da Justiça e por isso deve sempre ser perseguida.

Diante disto, entendo ser imprescindível a conversão do julgamento em diligência, para que a unidade de origem intime a contribuinte a prestar os seguintes esclarecimentos:

- a) quais são os beneficiários dos direitos autorais;
- b) como é feita a escrituração dos recebimentos dos direitos autorais pela gravadora;
- c) como foi feita a tributação quando aos direitos autorais;
- d) se houve pagamentos das contribuições ao PIS e a Cofins;
- e) nas produções artísticas produzidas no exterior como é feito o pagamento da aquisição dos direitos autorais;
- f) conciliar a totalidade dos comprovantes de pagamento de direitos autorais com os correspondentes lançamentos realizados no razão contábil;
- g) conciliar os valores pagos e lançados no razão contábil com os indicados no DACON Retificador, onde figuram as apurações da base de cálculo, dos créditos e do valor devido de COFINS do mês de outubro de 2004; e,
- h) demonstrar a apuração do crédito pleiteado, por meio de confronto entre DACON e DCTF originais e retificadores e DARF pagos.

A unidade de origem deverá revisar o trabalho efetuado pela contribuinte e emitir relatório conclusivo. Então, abrir prazo para manifestação, findo o qual encaminhar os autos para o CARF para prosseguimento do julgamento.

Uma vez vencida na proposta de diligência, passo de plano ao mérito.

### **III – Do mérito:**

Por entender que a decisão proferida pela instância *a quo* seguiu o rumo correto, utilizo sua *ratio decidendi* como se minha fosse para fundamentar a decisão, nos termos do § 1º do art. 50 da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999 e do art. 2º, § 3º do Decreto nº 9.830, de 10 de junho de 2019 e do § 3º do art. 57 do RICARF, in verbis:.

#### **DO DIREITO CREDITÓRIO PLEITEADO**

No mérito, o contribuinte alega que seu direito creditório decorre do fato de que não aproveitou os créditos decorrentes de despesas com o pagamento de royalties relativos à cessão de direitos autorais e com o custo de gravação, as quais seriam enquadradas no rol de “insumos”, relativamente à indústria fonográfica. Fundamenta sua pretensão no artigo 3º-II das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, na Solução de Consulta nº 33/2005, da 2ª Região Fiscal e no artigo 15 da Lei nº 10.865/2004.

Para demonstrar o alegado direito, junta aos autos os seguintes documentos:

- Planilha referente aos custos de gravação (fl. 95 a 99)
- Planilha referente aos direitos autorais (fls. 80 a 94)
- DCTF original – Nov/2007 (fls. 100 a 118)
- DCTF retificadora – Jan/2005 (fls. 59 a 79 e 119 a 140)
- DACON original – 1º tri/2005 (fls. 141 a 157)
- DACON retificador – 1º tri/2005 (fls. 160 a 176)
- Planilha referente às DCTF enviadas (fls. 177 a 179)

Conforme se constata, o direito creditório pleiteado pelo contribuinte decorreria de pagamento de Cofins efetuado em valor maior que o devido em 15/02/2005, relativo ao período de apuração 01/2005.

O contribuinte declarou em DCTF a contribuição devida no valor de R\$ 447.942,82, sendo o valor de R\$ 383.865,57, informado no PER/DCOMP em análise, correspondente a um dos DARF vinculados. O valor devido foi posteriormente alterado para R\$ 10.029,11, conforme DCTF retificadora (fl. 137), apresentada em 11/11/2009.

Vê-se, portanto, que o valor recolhido foi integralmente vinculado ao crédito informado na DCTF original, não restando qualquer saldo a restituir, razão do indeferimento da compensação pretendida. A retificação do valor devido somente foi efetuada após proferido o despacho decisório contestado e após a data de entrega da referida decisão informada pela ECT, mas anteriormente à apresentação da manifestação que ora se analisa.

**Apesar de efetuar a retificação do valor devido a título de Cofins para o período 01/2005, o contribuinte não traz aos autos qualquer documentação contábil ou fiscal que fundamente tal alteração, limitando-se a apresentar DCTF e DACON retificadores e planilhas relativas aos custos que dariam origem aos créditos que pretende utilizar na apuração da contribuição, entendendo que tais retificações já seriam suficientes para corroborar a compensação declarada.**

O direito alegado pelo contribuinte em declaração por ele apresentada à RFB deve ser comprovado documentalmente, por meio de registros contábeis e/ou documentos fiscais, não sendo suficiente para tal comprovação a mera apresentação de declaração retificadora. **Desta forma, entendo que não restaram comprovados a base de cálculo da Cofins relativa ao período 01/2005, uma vez que não foram apresentados os registros contábeis das contas de receita da empresa para este mês, nem tampouco os valores informados como insumos aplicados na fabricação do produto vendido, para os quais também não foi apresentado qualquer documento comprobatório.**

Em conseqüência, entendo que não há como atender à pretensão do contribuinte, restando prejudicada a análise do mérito do pedido, em razão da não apresentação de documentação contábil/fiscal relativa aos valores em questão. (grifou-se)

Com base nessas considerações, tendo em conta que a recorrente não apresentou a documentação necessária à confirmação do direito creditório pleiteado, deve ser mantido o indeferimento integral do valor crédito e a não homologação da compensação vinculada ao referido crédito.

#### ***IV – Da conclusão:***

Por todo o exposto, conheço do Recurso Voluntário para no mérito negar-lhe provimento.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Denise Madalena Green

## Voto Vencedor

Conselheiro Jorge Lima Abud – Redator Designado.

Com os cumprimentos dos quais a Ilustríssima Relatora é credora em razão do contumaz brilhantismo com que elabora os seus votos, não sendo o presente aresto uma exceção, este Colegiado dele respeitosamente diverge do seu entendimento no que diz respeito à apresentação de provas em sede recursal.

- 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)<sup>2</sup>

<sup>2</sup> 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.

– Da juntada de documento na fase recursal.

Por conseguinte, tem-se por incontroversa a decisão da DRJ na parte em que conclui que o contribuinte não logrou demonstrar a existência de crédito líquido e certo, ônus que a ele caberia em um pedido de compensação, como estabelecido na Lei nº 9.784/99, que regulamenta o processo de determinação e de exigência de créditos tributários da União:

Art.36. **Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado**, sem prejuízo do dever atribuído ao órgão competente para a instrução e sem prejuízo do disposto no art. 37 desta Lei. (grifou-se)

Em face do já exposto, tem-se a impossibilidade em se iniciar a produção de provas na fase do recurso voluntário.

Isso porque, como já abordado, resta incontroversa a obrigação do contribuinte demonstrar por documentação hábil e idônea, contábil e fiscal, a origem e liquidez do crédito pleiteado, o que no sentir desta Conselheira, não foi feito na manifestação de inconformidade, momento oportuno para que referidas alegações viessem aos autos.

A admissão da juntada de provas em sede recursal, é **exceção à regra** e apenas nos casos, em que:

1. o despacho é eletrônico e a Recorrente tenha demonstrado, na Impugnação, ou Manifestação de Inconformidade a impossibilidade de se trazer aquela prova no momento oportuno; ou
2. ter trazido qualquer demonstrativo COMPLEMENTAR, para dirimir questões referentes à documentos já apresentados na impugnação.

A **regra é a não admissão de produção probatória na fase recursal**, pois subverteria todo o rito processual e geraria duas consequências indesejáveis:

1. caso fosse determinado que o feito retornasse à instância original, implicaria uma perpetuação do processo; e
2. caso as provas fossem apreciadas pelo CARF sem que tivessem sido analisadas pela DRJ, geraria supressão de instância e, em ambos os casos,

representaria afronta direta ao texto legal que rege o processo administrativo fiscal.

Tratando-se de despacho decisório eletrônico que não homologa PER/DCOMP, no qual não é dada ao Contribuinte a possibilidade de estabelecer uma dialeticidade razoavelmente adequada, flexibiliza-se a regra do Artigo 16 do D. 70.235/72, DESDE QUE em sua manifestação de Inconformidade a contribuinte traga:

1. argumentos objetivos acerca do motivo pelo qual entende que possui direito ao crédito; e
2. documentos que embasam os referidos argumentos e que tenham o condão de estabelecer, no julgador, uma “relativa certeza” acerca da probabilidade da veracidade dos argumentos trazidos na Manifestação de Inconformidade, por exemplo planilhas e notas fiscais.

Fundamental salientar que para fins de estabelecer esta “relativa certeza” não se consideram documentos unilateralmente produzidos pelo próprio contribuinte, como DARF, PERD/COMP, e DCTF pois não servem como prova dos crédito.

A questão foi tratada de forma profunda pela Ilustre Conselheira Larissa Nunes Girard, no **Acórdão n.º 3002.000.234**, vejamos:

Esta discussão deve adotar como ponto de partida, necessariamente, os parâmetros legais estabelecidos para o tema no Decreto n.º 70.235, de 1972:

Art. 16. **A impugnação mencionará:**

I - a autoridade julgadora a quem é dirigida;

II - a qualificação do impugnante;

III - **os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir;**

(...)

**§ 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;

b) refira-se a fato ou a direito superveniente;

c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

**§ 5º A juntada de documentos após a impugnação deverá 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.** (grifado)

A apresentação da manifestação de inconformidade é momento crucial no processo administrativo fiscal. O que é trazido pelo sujeito passivo a título de razões e provas define a natureza e a extensão da controvérsia que, regra geral, só deveria alcançar este Conselho após a apreciação da matéria pela primeira instância. Ao admitir o início da produção de provas em fase de recurso voluntário, suprimimos o exame da matéria pelo colegiado a quo, de fato, uma supressão de instância, em desfavor do contraditório e do rito processual estabelecido no referido Decreto.

Consoante os §§ 4º e 5º acima transcritos, preclui o direito do recorrente de fazer prova em momento posterior à apresentação da manifestação de inconformidade, exceto se demonstrada a impossibilidade de fazê-lo tempestivamente por motivo de força maior ou a existência de novos fatos ou razões, ocorridos ou trazidos aos autos após a juntada

da manifestação. Ainda sobre a entrega extemporânea de documentos, dita o comando que tal solicitação deve ocorrer mediante petição fundamentada, na qual fique demonstrada a ocorrência de alguma das exceções.

Pois bem, nenhuma das condições estabelecidas pelo Decreto se faz presente. Os documentos probatórios e o explicações detalhadas sobre o erro no cálculo da contribuição somente se deram a conhecer nesta fase, sem qualquer justificativa por sua apresentação tardia. Incontestável que a situação não se enquadra em nenhuma das alíneas do § 4º do art. 16 do Decreto. Por consequência, configurada está a preclusão temporal.

Há de se ponderar, todavia, que a ocorrência de determinadas especificidades permitiria ao julgador conhecer da prova apresentada intempestivamente, em prol da verdade material, que é um princípio caro ao processo administrativo fiscal, mas não absoluto, como muitas vezes se pretende. Deve o julgador procurar o equilíbrio com os demais princípios, em especial como os princípios da legalidade e do devido processo legal, principalmente porque se trata de afastar a aplicação de um dispositivo legal que determina expressamente a preclusão.

Para tanto, é requisito que o contribuinte tenha exercido seu papel de tentar demonstrar o direito quando devido, ou seja, na interposição da manifestação de inconformidade. Nesse contexto, as provas apresentadas com o recurso voluntário poderiam ser conhecidas com o objetivo de esclarecer um ponto obscuro, complementar uma demonstração já iniciada ou reforçar o valor do que foi anteriormente apresentado, algo próprio do desenvolvimento da marcha processual. O que se configura inadmissível é a invocação da busca da verdade material com vistas a propiciar ao recorrente a oportunidade de suprir sua própria omissão em fase anterior.

Tal entendimento, ao contrário do que afirma o contribuinte, é o que prevalece atualmente no Carf. A ver-se os Acórdãos n.º 3201002.731 do conselheiro Winderley Pereira e n.º 1302002.731 do conselheiro Flávio Dias, representativos de decisões em Turmas Ordinárias de diferentes Seções de Julgamento, bem como os Acórdãos n.º 9303005.761 do conselheiro Andrada Natal, n.º 9303006.241 da conselheira Vanessa Ceconello e n.º 9303005.413 do conselheiro Demes Brito, todos da 3ª Seção da Câmara Superior de Recursos Fiscais. Ressalta-se que as decisões citadas resultam de julgamentos realizados nos últimos doze meses e representam o entendimento atual do tema.

Para que não reste dúvida, transcreve-se, a título ilustrativo, as razões de decidir da conselheira relatora Vanessa Ceconello no Acórdão n.º 9303006.241, em sessão de julgamento realizada em 25/01/2018:

Esclareça-se não se estar privilegiando o formalismo exacerbado em detrimento do princípio da verdade material, norteador do processo administrativo fiscal. Ocorre que não ficou demonstrada no caso em exame qualquer das hipóteses autorizadas do acolhimento das provas apresentadas somente na fase recursal, quais sejam: (a) impossibilidade de apresentação oportuna, por força maior; (b) sejam referentes a fato ou a direito supervenientes ou, ainda, (c) destinem-se a contrapor fatos ou razões posteriormente veiculados nos autos.

Some-se aos fundamentos até aqui expendidos, que, conforme consignado no acórdão recorrido, mesmo sendo admitidos os documentos fiscais e contábeis trazidos pelo Sujeito Passivo em sede de recurso voluntário, não seriam suficientes para comprovar a certeza e a liquidez do indébito tributário. Por conseguinte, demandaria a reabertura da fase de instrução do processo para que a Contribuinte colacionasse aos autos outras provas complementares, as quais provavelmente estavam em seu poder quando da apresentação da manifestação de inconformidade, providência incabível, nesse caso, em sede de recurso.

**Admitir-se-ia a análise de argumentos e provas novas se os mesmos tivessem sido apresentados com a manifestação de inconformidade e, somente no julgamento da mesma por meio de acórdão, tivessem sido considerados por**

**insuficientes. Nessa hipótese, em prol da busca da verdade real dos fatos e demonstrando, a empresa, o intuito de comprovar o seu direito ao crédito pleiteado, poder-se-ia acolher a complementação das alegações e do conjunto probatório trazido ao processo.**

Nesse diapasão, os argumentos e provas não trazidos em sede de manifestação de inconformidade, mas tão somente em sede de recurso voluntário e não comprovada a ocorrência de uma das hipóteses do art. 16, §4º do Decreto 70.235/72, são considerados preclusos, não podendo ser analisados por este Conselho em sede recursal.

Diante do exposto, nega-se provimento ao recurso especial do Contribuinte. (grifado)

Pelo o exposto, uma vez não caracterizada a ocorrência de nenhuma das hipóteses previstas no § 4º do art. 16 do Decreto nº 70.235/1972, concluo por precluso o direito de produzir provas e não conheço da documentação juntada aos autos.

A respeito do assunto, destaco o brilhante voto do Conselheiro Alexandre Kern, proferida no **Acórdão 3403-002.814, de 19/03/2014**, uma *lanterna na proa*:

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 nº 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 nº 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 nº 9.532, de 1997):

b) refira-se a fato ou a direito superveniente;(Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997);

c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.(Incluído pela Lei nº 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 nº 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 López<sup>1</sup> 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 n.º 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 n.º 70.235, de 1972, que determina que a impugnação conterà "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 n.º 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 n.º 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 novas razões e os documentos vieram somente em sede recursal, acarretando, assim, a preclusão prevista nos artigos 16 e 17, do Decreto n.º 70.235/72, inexistindo, ao meu ver qualquer hipótese das exceções que permitam superar a preclusão e a supressão de instância.

Esse é o entendimento que prevalece no âmbito deste Conselho, conforme exemplificam os acórdãos trazidos abaixo:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2005

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. POSSIBILIDADE DE ANÁLISE DE NOVOS ARGUMENTOS E PROVAS EM SEDE RECURSAL. PRECLUSÃO.

A manifestação de inconformidade e os recursos dirigidos a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais seguem o rito processual estabelecido no Decreto n.º 70.235/72, além de suspenderem a exigibilidade do crédito tributário, conforme dispõem os §§ 4º e 5º da Instrução Normativa da RFB n.º 1.300/2012.

**Os argumentos de defesa e as provas devem ser apresentados na manifestação de inconformidade interposta em face do despacho decisório de não homologação do pedido de compensação, precluindo o direito do Sujeito Passivo fazê-lo posteriormente, salvo se demonstrada alguma das exceções previstas no art. 16, §§ 4º e 5º do Decreto n.º 70.235/72.** (Acórdão n.º 9303-006.241 – 3ª Turma, Processo n.º 10880.934561/2009-46, Rel. Vanessa Marini Cecconello, Sessão de 25 de janeiro de 2018). (grifou-se)

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Data do fato gerador: 15/06/2002

ÔNUS DA PROVA. PRECLUSÃO. IMPUGNAÇÃO OU MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE DESACOMPANHADA DE PROVAS CONTÁBEIS E DOCUMENTAIS QUE SUSTENTEM A ALTERAÇÃO. MOMENTO PROCESSUAL.

**No processo administrativo fiscal o momento legalmente previsto para a juntada dos documentos comprobatórios do direito da Recorrente é o da apresentação da Impugnação ou Manifestação de Inconformidade, salvo as hipóteses legalmente previstas que autorizam a sua apresentação extemporânea, notadamente quando por qualquer razão era impossível que ela fosse produzida no momento adequado.** (Acórdão nº 3302-008.098 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, Processo nº 10880.929234/2008-91, Rel. Gilson Macedo Rosenburg Filho, Sessão de 29 de janeiro de 2020). (grifou-se)

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

É como voto.

(assinado digitalmente)

Jorge Lima Abud – Redator Designado.