



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



**Processo nº** 16327.914432/2009-01  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 3302-010.953 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 25 de maio de 2021  
**Recorrente** BANCO ITAUBANK S.A.  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)**

Data do fato gerador: 15/12/2006

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), Larissa Nunes Girard, Jorge Lima Abud, Vinicius Guimarães, Raphael Madeira Abad, Walker Araujo, José Renato Pereira de Deus e Denise Madalena Green.

## **Relatório**

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

Trata-se o presente processo de Declaração de Compensação apresentada pelo Contribuinte em meio eletrônico (PER/DCOMP nº 09661.92690.310108.1.3.04-4432), na data de 31/01/2008, pelo qual pretende quitar os débitos declarados no referido documento (R\$165.139,11), com supostos créditos decorrentes de recolhimento indevido realizado por meio do DARF, pago em 15/12/2006, no valor de R\$5.674.127,06 (código da receita: 7987).

Apreciando o pedido formulado, a Delegacia da Receita Federal do Brasil circunscricionante, quanto à arrecadação/cobrança, emitiu o Despacho Decisório de

fls. 23, datado de 07/10/2009, no qual pronunciou-se pela NÃO HOMOLOGAÇÃO da compensação declarada por inexistir crédito disponível para a compensação.

Cientificado em 19/10/2009 da solução dada à declaração de compensação apresentada, conforme informação constante às fls.24, o contribuinte, por intermédio de representante legal, interpôs a Manifestação de Inconformidade às fls. 02 e seguintes acompanhada de documentos; apresentando, resumidamente, sem prejuízo da sua leitura integral, as seguintes alegações:

1)O direito do contribuinte ao crédito reclamado não pode ser contestado sob argumentos de ordem formal, visto que se trata de direito plenamente amparado na Constituição Federal e na legislação aplicável.

2)Haja vista que a DCTF Retificadora foi apresentada em 29/10/2009, a glosa em questão não pode subsistir, sendo necessária a correção de ofício do equívoco declarado no respectivo informe (mero erro formal), pois que, pela busca da verdade material, constatado erro de fato é dever-poder da Administração reformar a decisão atacada. Colaciona jurisprudência administrativa.

3)Transcreve o art.165, I do CTN, cita legislação ordinária e posicionamentos doutrinários para sustentar a regularidade da compensação pleiteada.

Afirmando a condição de crédito líquido e certo do valor decorrente da diferença entre o valor pago na guia DARF (R\$5.674.127,06) e aquele que seria efetivamente devido (R\$5.527.009,81) a título de Cofins.

4)Conclui entendendo por demonstrada a impropriedade do ato administrativo guerreado, requer seja recebida e processada a presente manifestação de inconformidade, atribuindo-lhe efeito suspensivo, nos termos do §11, do art.74, da Lei nº 9.430/91, e reformando o Despacho Decisório para, ao final, convalidar a compensação realizada e extinguir o débito até então exigido.

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

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS*

*Data do fato gerador: 15/12/2006*

*DESPACHO DECISÓRIO. AUSÊNCIA DE SALDO DISPONÍVEL. MOTIVAÇÃO.*

*Motivada é a decisão que, por conta da vinculação total de pagamento a débito do próprio interessado, expressa a inexistência de direito creditório disponível para fins de compensação.*

*DCOMP. PAGAMENTO INDEVIDO OU A MAIOR. ERRO NO PREENCHIMENTO DA DCTF. ÔNUS DA PROVA.*

*A mera alegação da existência do crédito, desacompanhada de elementos cabais de sua prova, não é suficiente para reformar a decisão não homologatória de compensação. O erro de fato no preenchimento da DCTF deve ser comprovado pelo sujeito passivo por meio de documentos hábeis e idôneos. A ausência de prova de que o pagamento foi efetuado indevidamente ou em valor superior ao devido impõe o não reconhecimento do direito creditório e a conseqüente não homologação da compensação a ele vinculada.*

*PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. VERDADE MATERIAL. O processo administrativo fiscal orienta-se pela busca da verdade real ou material. Assim,*

*qualquer fato aduzido nos autos deverá sempre vir acompanhado de comprovação documental ou, no mínimo, com contundentes indícios de sua veracidade.*

Cientificado da decisão recorrida, a Recorrente interpôs recurso voluntário, alegando, em síntese apertada, que o indeferimento do crédito ocorreu por alguns equívocos cometidos pelo Recorrente no processamento da base do PIS, notadamente quanto a tributação ajustes futuros da base de cálculo da referida contribuição. Trouxe diversos documentos para comprovar suas novas alegações.

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, de forma genérica que o direito ao crédito apurado decorreu da diferença entre o valor pago na guia DARF (R\$5.674.127,06) e aquele que seria efetivamente devido (R\$5.527.009,81) a título de PIS/Pasep, sem justificar o real motivo que reduziu o valor pago a título de tributo. Para respaldar seu direito a Recorrente trouxe apenas cópias das DCTF, DACON e DARF.

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, bem como por apresentar alegações genéricas a respeito da origem do crédito, a saber:

*Ademais, na medida em que a Declaração de Compensação restou não homologada e, a partir da apresentação da Manifestação de Inconformidade, constituído processo administrativo, cabia ao Contribuinte instruir este com tudo o quanto entendesse suficiente e necessário para demonstrar a existência do crédito que pretende utilizar para compensação.*

*Nestas circunstâncias, não comprovado o arguido erro cometido na apuração da base de cálculo do Pis/Pasep, e, conseqüentemente, no preenchimento da DCTF, com documentação hábil, idônea e suficiente, as alegações do Contribuinte não merecem guarida.*

*Em tal compasso, o argumento sustentado na Manifestação no sentido de que foram corrigidos os equívocos cometidos nas informações originalmente prestadas restaria evidenciado o lícito direito creditório pretendido, revela-se desprovido de sustentação.*

*Importa mencionar, ainda, que todo o processo administrativo fiscal orienta-se pela busca da verdade real ou material. Assim, qualquer fato aduzido nos autos deverá, sempre, vir acompanhado de comprovação documental ou, no mínimo, com contundentes indícios de sua veracidade e relevância.*

*Adicionalmente, merece ênfase, em consonância com o constante do art.16 do Decreto n.º 70.235/72, que, das “Orientações para apresentação de manifestação de inconformidade”, disponíveis ao Contribuinte a partir da ciência da não homologação do crédito do sítio da Secretaria da Receita Federal do Brasil, consta a instrução de que a manifestação de inconformidade deve mencionar os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possui, como por exemplo, comprovação de que o recolhimento indicado como crédito foi efetuado de forma indevida.*

(...)

*Em resumo e reforço, cabe observar que incumbia ao Contribuinte a demonstração de maneira clara e coerente, acompanhada das provas hábeis, da composição e existência do crédito que alega possuir junto à Fazenda Nacional para que pudessem ser aferidas as respectivas características de liquidez e certeza do pleito creditício.*

*Destaca-se, no presente caso, muito embora o Contribuinte tenha providenciado a retificação do DACON e da DCTF, sem que conste dos autos a comprovação da gênese do crédito que sustenta ter, traduzida nos registros contábeis e documentos capazes de dirimir dúvidas e demonstrar a razão da alteração na base de cálculo sustentada como correta (novo imposto devido: R\$5.527.009,81), não se faz possível concluir pela efetiva existência do crédito líquido e certo capaz de ser oposto a Fazenda Pública.*

(...)

*Portanto, não há como ser entendido por equivocado o Despacho Decisório que não homologou a compensação declarada no presente PER/DCOMP, haja vista que oportunizado à Insurgente a comprovação/demonstração quanto aos motivos determinantes das informações arguidas como equivocadamente declaradas na DCTF e que suportariam o direito de crédito que alega ter, o que deveria ter providenciado em sua Manifestação de Inconformidade, não restaram demonstrados/comprovados, com documentação hábil, idônea e suficiente, tais arguidos equivocados.*

*Nessas circunstâncias, mantém-se o Despacho Decisório que não homologou a compensação requerida em PERDCOMP.*

#### **Outros aspectos.**

*É oportuno salientar que a autoridade julgadora pode, no que tange à análise das provas, formar livremente a sua convicção nos termos do art. 29 do Decreto n.º 70.235/72.*

***Observa-se que impugnação redigida em termos genéricos, sem o desenvolvimento do tema ou desacompanhada de indícios de prova, não cria questão a ser tratada em sede de julgamento administrativo.***

*Observa-se que a documentação do presente processo foi disponibilizada em formato digitalizado para o relator destes autos e que todas as referências “às folhas” são feitas conforme a numeração digital.*

Em sede recursal, a Recorrente traz novas alegações a respeito da origem do crédito apurado e junta diversos documentos e demonstrativos fiscais 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 documentos para comprovar

suas alegações, impossibilitando, assim, que o faça em sede recursal, sob pena de acarretar supressão de instância. Aliás, a Recorrente sequer justificou a juntada tardia de tais documentos em uma das hipóteses de exceção contida no famigerado normativo.

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 (acórdão 3403002.814 – PA 11020.918778/2009-00):

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 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 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 do 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 novas 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.

Com efeito, caberia a Recorrente atacar a decisão de piso e demonstrar que aqueles documentos comprovaram seu direito e, não simplesmente juntar novos documentos para suprir a deficiência probatória ocorrida na fase de defesa.

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

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Walker Araujo