



Processo nº 16349.720043/2011-75
Recurso Voluntário
Acórdão nº **3302-010.627 – 3^a Seção de Julgamento / 3^a Câmara / 2^a Turma Ordinária**
Sessão de 24 de março de 2021
Recorrente NUMERAL 80 PARTICIPACOES S/ANUMERAL 80 PARTICIPACOES S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2005

PER/DCOMP. DIREITO CREDITÓRIO. LIQUIDEZ E CERTEZA.

Os valores recolhidos a maior ou indevidamente somente são passíveis de (restituição/compensação caso os indébitos reúnam as características de liquidez e certeza.

PER/DCOMP. DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA.

O ônus da prova cabe a quem dela se aproveita. Em se tratando de pedido de compensação, o contribuinte possui o ônus de prova do seu direito aos créditos pleiteados.

PER/DCOMP. DIREITO CREDITÓRIO. QUALIDADE DA PROVA.

A finalidade da prova é a formação da convicção do julgador quanto à existência dos fatos. É relevante que os fatos estejam provados a fim de que o julgador possa estar convencido da sua ocorrência.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso, nos termos do voto do relator.

(assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenburg Filho - Presidente

(assinado digitalmente)

Jorge Lima Abud - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Vinicius Guimaraes, Walker Araujo, Jorge Lima Abud, Jose Renato Pereira de Deus, Corintho Oliveira Machado, Raphael Madeira Abad, Denise Madalena Green, Gilson Macedo Rosenburg Filho (Presidente).

Relatório

Grupo de Tributo: COFINS	Data de Arrecadação: 15/07/2005
Valor Original do Crédito Inicial:	764.801,68
Crédito Original na Data da Transmissão:	525.866,63
Selic Acumulada:	21,56%
Crédito Atualizado:	639.243,48
Total dos débitos desta DCOMP:	639.243,48
Total do Crédito Original Utilizado nesta DCOMP:	525.866,63
Saldo do Crédito Original:	0,00

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

Trata-se de Manifestação de Inconformidade apresentada contra Despacho Decisório que não homologou os pedidos de compensações nos PER/DCOMP nºs 28633.29111.151206.1.3.04-3207 e 25639.81076.151206.1.3.04-2373 transmitida em 15/12/2006 no montante de R\$ 702.674,90.

O crédito objeto desse Per/Dcomp é decorrente de um pagamento indevido de COFINS (cód. 5856), no montante de R\$ 795.533,49.

Destaca-se que os processos nºs 10880.676435/2009-61 e 10880.998192/2009-10 tratam de Dcomps com o mesmo crédito de COFINS sob o regime não cumulativo e o mesmo período de apuração e por isso estão vinculados a este processo.

No intuito de instruir o processo e visando a regularidade das informações prestadas acerca do crédito, o contribuinte foi intimado a apresentar documentos/arquivos eletrônicos.

Em que pese o contribuinte tenha respondido as intimações, os pedidos de compensação não foram homologados, conforme fundamentação do despacho decisório:

10. Retornando à análise do pleito, conforme se depreende dos registros efetuados pelo contribuinte no Razão, as receitas com serviços para o mês de Junho de 2005 foram de R\$ 63.287.028,50 (fls. 84 a 393), sendo 58,88% receitas de exportação e 41,12% receitas no mercado interno (fl. 421), e o valor das vendas canceladas/abatimentos para o referido período foi de R 97.792,09 (fls. 394 a 400). Desta forma, a Ficha 13 do Demonstrativo de Apuração das Contribuições Sociais - DACON (fl. 79), após revisão, teria a seguinte disposição:

(...)

Cientificado do despacho decisório em 06.12.2011 (fl 429), o contribuinte manifestou inconformidade em 05.01.2012 (fls 431 a 436), por meio da qual apresentou os seguintes argumentos:

13 - Ocorre que a não homologação da compensação, bem como, o suposto débito tributário apontado pelo Auditor decorre de um equívoco no cálculo que resultou na base de cálculo da COFINS.

Explica-se: Ao calcular os valores do faturamento de mercado interno e externo, no preenchimento da ficha 13 da DACON, em junho/2005, foi somado indevidamente os 100% (total do faturamento) + os 58,88% (total da exportação) + os 41,12% (total de mercado interno), duplicando-se o faturamento da REQUERENTE no período, de

R\$31.643.514,25, para R\$ 63.287.028,50, conforme demonstrado no item 10 do despacho decisório (sufira transcrito).

Total do faturamento (100%)	58,88% (exportação)	41,12% (merc. Interno)
R\$ 31.643.514,25	R\$ 18.630.757,60	R\$ 13.012.756,65

Em razão de tal erro, os créditos que pretende a REQUERENTE utilizar demonstraram-se insuficientes, sob a ótica, do Auditor, que equivocadamente, entendeu por não homologar as Declarações de Compensação.

14 - Desta feita, resta clara a **existência** e também a consistência de créditos suficientes a suportar a compensação pretendida (planilha anexa), merecendo revisão o posicionamento adotado, HOMOLOGANDO-SE as os DCOMP's n. 28633.29111.151206.1.3.04-3207; 25639.81076.151206.1.3.04-2373;

05745.81292.141106.1.3.04-2404; 09857.75954.081206.1.3.04-6376, com a consequente extinção dos respectivos débitos tributários.

O contribuinte foi intimado do Acórdão, via Aviso de Recebimento, em 18 de março de 2019, às e-folhas 497.

O contribuinte ingressou com Recurso Voluntário, em 17 de abril de 2019, e-folhas 499, de e-folhas 500 à 519.

Foi alegado:

- Das consequências jurídicas da presente petição;
- Dos argumentos da decisão proferida pela 5a Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Fortaleza – CE;
- Da preliminar de nulidade da decisão de 1a instância: Ofensa ao princípio da busca pela verdade material - vício na análise de provas apresentadas pela Numeral 80;
- A decisão da DRJ/FOR tratou de forma genérica todos os argumentos apresentados sobre a liquidez e certeza do créditos apresentados pela Numeral 80;
- Dos fundamentos jurídicos (mérito) de reforma da decisão recorrida;
- Da denuncia espontânea.

- Dos pedidos

Diante de tudo que foi largamente evidenciado nas razões de recurso, que diante dos argumentos postos no Acórdão n.º 08-45.363, efetivou a NUMERAL 80, nos itens acima, a apresentação dos fatos e argumentos que vão de encontro a decisão proferida pela 5a Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Fortaleza - CE.

Na verdade houve uma insurreição ampla, total e irrestrita da NUMERAL 80 contra os fundamentos da decisão consubstanciada no Acórdão n.º 08-45.363, apresentando os subsídios necessários para a declaração, por essa Corte Administrativa, da nulidade do Processo administrativo n.º 16349.720043/2011-75; ou caso assim não entendam os Ilustres Julgadores, as razões e os motivos para que seja julgado improcedente o despacho decisório.

Assim procedendo, a NUMERAL 80 utilizou-se do princípio da dialeticidade, segundo o qual os recursos devem ser dialéticos e discursivos; devem expor claramente os fundamentos que buscam a anulação do despacho decisório ou, ainda, a pretensão de anulação ou reforma da decisão de 1a instancia. Na verdade, o princípio da dialeticidade consiste no dever do NUMERAL 80 de indicar todas as razões de direito e de fato que dão base ao seu recurso, visto ser impossível ao CARF avaliar os vícios existentes na decisão de primeiro grau, sem que o interessado apresente todas as suas razões.

Sobre o assunto, leciona Nelson Nery Júnior:

“(...) o recurso deverá ser dialético, isto é, discursivo. O Recorrente deverá declinar o porquê do pedido de reexame da decisão. (...) As razões do recurso são elemento indispensável a que o tribunal, para o qual se dirige, possa julgar o mérito do recurso, ponderando-as em confronto com os motivos da decisão recorrida. A sua falta acarreta o não conhecimento. Tendo em vista que o recurso visa, precipuamente, modificar ou anular a decisão considerada injusta ou ilegal, é necessária a apresentação das razões pelas quais se aponta a ilegalidade ou injustiça da referida decisão judicial” (Nelson Nery Júnior in “Teoria geral dos Recursos”. São Paulo; Ed. Revista dos Tribunais, 2004, p. 176 e 177).

Assim, tomando como norte o princípio da dialeticidade, a NUMERAL 80 requer:

- a) Que seja declarada a nulidade do julgamento de 1a instancia administrativa realizado pela 5a Turma da DRJ/FOR nos autos do processo administrativo n.º 16349.720043/2011-75, tendo em vista as irrefutáveis razões descritas nos subitens acima, anulando a decisão proferida pela 5a Turma da DRJ/FOR que não observou que na busca da verdade material através da análise de documentos e alegações/justificativas;
- b) Caso seja vencida a nulidade, requer que seja concedida à NUMERAL 80, a possibilidade de dilação do prazo para apresentação de documentos, sem aplicação de qualquer penalidade, julgando totalmente improcedente despacho decisório; e,
- c) e caso seja imputado algum montante a ser devido pela NUMERAL 80 mantida por essa Corte Administrativa o benefício da denúncia espontânea.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Jorge Lima Abud

Da admissibilidade.

Por conter matéria desta E. Turma da 3^a Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais e presentes os requisitos de admissibilidade, conheço do Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte.

O contribuinte foi intimado do Acórdão, via Aviso de Recebimento, em 01 de outubro de 2015, às e-folhas 121.

O contribuinte ingressou com Recurso Voluntário, em 26 de outubro de 2015, e-folhas 122.

O Recurso Voluntário é tempestivo.

Da Controvérsia.

- Das consequências jurídicas da presente petição;
- Dos argumentos da decisão proferida pela 5a Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Fortaleza – CE;
- Da preliminar de nulidade da decisão de 1a instância: Ofensa ao princípio da busca pela verdade material - vício na análise de provas apresentadas pela Numeral 80;
- A decisão da DRJ/FOR tratou de forma genérica todos os argumentos apresentados sobre a liquidez e certeza do créditos apresentados pela Numeral 80;
- Dos fundamentos jurídicos (mérito) de reforma da decisão recorrida;
- Da denuncia espontânea.

Passa-se à análise.

Trata-se de processo referente ao PER/DCOMP nº s 28633.29111.151206.1.3.04-3207 e 25639.81076.151206.1.3.04-2373 transmitida em 15/12/2006 no montante de R\$ 702.674,90.

É de se esclarecer que a presente demanda versa sobre direito creditório e não lançamento de crédito tributário. Portanto, questões relacionadas à constituição e exigência cdo crédito tributário, como a denuncia espontânea, não encontram qualquer ressonância.

O Despacho Decisório assim se pronunciou sobre a demanda:

Retornando à análise do pleito, conforme se depreende dos registros efetuados pelo contribuinte no Razão, as receitas com serviços para o mês de Junho de 2005 foram de R\$ 63.287.028,50 (fls. 84 a 393), sendo 58,88% receitas de exportação e 41,12% receitas no mercado interno (fl. 421), e o valor das vendas canceladas/abatimentos para o referido período foi de R 97.792,09 (fls. 394 a 400). Desta forma, a Ficha 13 do Demonstrativo de Apuração das Contribuições Sociais - DACON (fl. 79), após revisão, teria a seguinte disposição:

DISCRIMINAÇÃO	jun/05
Receita de Exportação	37.263.402,38
Receita de Prestação de Serviços no Merc Interno	26.023.626,12
TOTAL DAS RECEITAS	63.287.028,50
(-) Receita de Exportação com direito a crédito COFINS	37.263.402,38
(-) Vendas Canceladas	97.792,09
BASE DE CÁLCULO DA COFINS	25.925.834,03
COFINS APURADA	1.970.363,39

Outrossim, a Ficha 17B do DACON (fl. 81) revisada teria os valores:

DISCRIMINAÇÃO	jun/05
COFINS APURADA	1.970.363,39
CRÉDITOS DE COFINS A DESCONTAR MERC INTERNO	
Saldo de créditos do mês anterior	0,00
Crédito apurado no mês	267.791,22
(-) Crédito descontado no mês	267.791,22
= SALDO DE CRÉDITOS DO MÊS / MERCADO INTERNO	0,00
CRÉDITOS DE COFINS A DESCONTAR EXPORTAÇÕES	
Saldo de créditos do mês anterior	1.089.830,62
Crédito apurado no mês	383.404,79
= SALDO DE CRÉDITOS DO MÊS / EXPORTAÇÕES	1.473.235,41
(-) Crédito descontado no mês	785.436,54
= SALDO DE CRÉDITOS DO MÊS / EXPORTAÇÕES (APÓS DESCONTO)	687.798,87
= CONTRIBUIÇÃO DEVIDA NO MÊS	917.135,63
(-) Outras deduções	4.639,22
= COFINS A PAGAR	912.496,41

12.Tendo em vista que o valor apurado acima de COFINS a pagar excede o valor recolhido pelo contribuinte para o período de apuração de junho/2005 (fl. 61), verifica-se que, além de não haver crédito de COFINS disponível para compensação, é devida a cobrança da diferença do imposto em questão:

COFINS APURADA APÓS REVISÃO DO DACON	912.496,41
(-) COFINS RECOLHIDA PELO CONTRIBUINTE	795.533,49
= DIFERENÇA DEVIDA AO FISCO	116.962,92

13. Desta forma, não havendo crédito de COFINS, sob o regime não cumulativo, para o período de apuração 30/06/2005, as DCOMPs constantes das Tabelas 1 e 2 do presente despacho decisório devem ser consideradas NÃO HOMOLOGADAS, devendo ser efetuadas a cobrança de todos os débitos que o interessado tenha compensado com base nos créditos alegados.

DECISÃO

14. Em vista de todo o exposto, com supedâneo nos autos e nos aspectos legais discutidos, concluímos que as Declarações de Compensação apresentadas neste processo e nos processos apensos (Tabelas 1 e 2 do presente) devem ser consideradas NÃO HOMOLOGADAS, devendo ser efetuada a cobrança de todos os débitos que o interessado tenha compensado com base nos créditos alegados.

Apresentada a Manifestação de Inconformidade, o Acórdão da Delegacia Regional de Julgamento assim se pronunciou, às folhas 05 daquele documento:

A Fiscalização utilizou os dados registrados no Razão para apurar o valor de R\$ 912.496,41 a título de COFINS a pagar, pois conforme registrado em sua escrituração contábil a receita total foi de R\$ 63.287.028,50.

Ministério da Fazenda						
Receita Federal do Brasil						
Razão						
Documento Detalhado						
30/06/2005	30/10/2019	Serviços no Pátio e Armazéns de Importac	5.586,45	187.548.312,18	Cliente Geral	Valor Conf. DP 385202-PROCTER & GAMBLE DO BRASIL & CIA-
30/06/2005	30/10/2019	Serviços no Pátio e Armazéns de Importac	696,22	187.549.008,40	Cliente Geral	Valor Conf. DP 385208-PROCTER & GAMBLE DO BRASIL & CIA-
30/06/2005	30/10/2019	Serviços no Pátio e Armazéns de Importac	490,22	187.549.498,62	Cliente Geral	Valor Conf. DP 385222-PROCTER & GAMBLE DO BRASIL & CIA-
30/06/2005	30/10/2019	Serviços no Pátio e Armazéns de Importac	1.354,14	187.550.852,76	Cliente Geral	Valor Conf. DP 385210-PROCTER & GAMBLE DO BRASIL SIA-
30/06/2005	30/10/2019	Serviços no Pátio e Armazéns de Importac	2.769,10	187.553.621,86	Cliente Geral	Valor Conf. DP 385212-PROCTER & GAMBLE DO BRASIL SIA-
30/06/2005	30/10/2019	Serviços no Pátio e Armazéns de Importac	384,22	187.554.006,08	Cliente Geral	Valor Conf. DP 385214-PROCTER & GAMBLE DO BRASIL SIA-
30/06/2005	30/10/2019	Serviços no Pátio e Armazéns de Importac	537,59	187.554.543,67	Cliente Geral	Valor Conf. DP 385224-PROCTER & GAMBLE DO BRASIL SIA-
30/06/2005	30/10/2019	Serviços no Pátio e Armazéns de Importac	1.069,92	187.555.613,59	Cliente Geral	Valor Conf. DP 385298-PROCTER & GAMBLE DO BRASIL SIA-
30/06/2005	30/10/2019	Serviços no Pátio e Armazéns de Exportac	469,00	187.556.082,59	Cliente Geral	Valor Conf. DP 385191-REUNIDAS CMA-
30/06/2005	30/10/2019	Serviços no Pátio e Armazéns de Importac	443,53	187.558.526,12	Cliente Geral	Valor Conf. DP 385204-ROBERT BOSCH LTDA-
30/06/2005	30/10/2019	Serviços no Pátio e Armazéns de Importac	451,80	187.559.977,92	Cliente Geral	Valor Conf. DP 385205-ROBERT BOSCH LTDA-
30/06/2005	30/10/2019	Serviços no Pátio e Armazéns de Importac	441,21	187.557.419,13	Cliente Geral	Valor Conf. DP 385206-ROBERT BOSCH LTDA-
30/06/2005	30/10/2019	Serviços no Pátio e Armazéns de Importac	212,88	187.557.632,01	Cliente Geral	Valor Conf. DP 385274-ROBERT BOSCH LTDA-
30/06/2005	30/10/2019	Serviços no Pátio e Armazéns de Importac	1.968,50	187.559.600,51	Cliente Geral	Valor Conf. DP 385279-ROBERT BOSCH LTDA-
30/06/2005	30/10/2019	Serviços no Pátio e Armazéns de Importac	236,75	187.559.837,26	Cliente Geral	Valor Conf. DP 385271-ROBERT BOSCH LTDA-
30/06/2005	30/10/2019	Serviços no Pátio e Armazéns de Importac	181,00	187.560.018,26	Cliente Geral	Valor Conf. DP 385273-ROBERT BOSCH LTDA-
30/06/2005	30/10/2019	Serviços no Pátio e Armazéns de Importac	384,50	187.560.402,76	Cliente Geral	Valor Conf. DP 385278-ROBERT BOSCH LTDA-
30/06/2005	30/10/2019	Serviços no Pátio e Armazéns de Importac	187,64	187.560.590,40	Cliente Geral	Valor Conf. DP 385279-ROBERT BOSCH LTDA-
30/06/2005	30/10/2019	Serviços no Pátio e Armazéns de Importac	314,50	187.560.904,90	Cliente Geral	Valor Conf. DP 385281-ROBERT BOSCH LTDA-
30/06/2005	30/10/2019	Serviços no Pátio e Armazéns de Exportac	67,00	187.560.971,90	Cliente Geral	Valor Conf. DP 385254-SELMAL-
30/06/2005	30/10/2019	Serviços no Pátio e Armazéns de Importac	687,83	187.561.659,73	Cliente Geral	Valor Conf. DP 385273-SIPCAM AGRO SA-
30/06/2005	30/10/2019	Serviços no Pátio e Armazéns de Exportac	1.340,00	187.562.999,73	Cliente Geral	Valor Conf. DP 385178-SUCOCITRICO CUTRALE LTDA-
30/06/2005	30/10/2019	Serviços de Handling OTM	1.450,00	187.564.549,73	Cliente Geral	Valor Conf. DP 385342-TOME/2008-09-
30/06/2005	30/10/2019	Serviços de Handling OTM	290,00	187.564.739,73	Cliente Geral	Valor Conf. DP 385353-TOME/2008-09-
30/06/2005	30/10/2019	Serviços de Handling OTM	725,00	187.565.464,73	Cliente Geral	Valor Conf. DP 385355-TOME/2008-09-
30/06/2005	30/10/2019	Serviços de Handling OTM	290,00	187.565.754,73	Cliente Geral	Valor Conf. DP 385357-TOME/2008-09-
30/06/2005	30/10/2019	Serviços no Pátio e Armazéns de Exportac	134,00	187.565.888,73	Cliente Geral	Valor Conf. DP 385180-VALE DO SAPUCAI-
30/06/2005	30/10/2019	Serviços no Pátio e Armazéns de Exportac	402,00	187.566.290,73	Cliente Geral	Valor Conf. DP 385196-VALE GRANDE-
30/06/2005	30/10/2019	Serviços no Pátio e Armazéns de Importac	545,00	187.566.835,73	Cliente Geral	Valor Conf. DP 385283-WIND-
TOTAL			63.287.028,50			
EXPORT.			37.263.402,38			
MERC. INT			26.023.626,12			

Portanto, neste momento processual, para se comprovar a liquidez e certeza do crédito informado na declaração de compensação é imprescindível que seja demonstrada na escrituração contábil-fiscal da contribuinte, baseada em documentos hábeis e idôneos.

E o Acórdão de Manifestação de Inconformidade ainda assinala ao seu final:

Dessa forma, na hipótese de ter ocorrido erro no valor total do faturamento registrado no Razão, esta circunstância deveria ter sido documentalmente provada pela interessada por ocasião da apresentação da manifestação de inconformidade.

Junto à Manifestação de Inconformidade não foram apresentados documentos para demonstrar a escrituração contábil-fiscal da contribuinte.

- 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 nº 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, pela 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 transscrito é a tradução do princípio de que o ônus da prova cabe a quem dela se aproveita. E esta formulação também foi, com as devidas adaptações, trazida para o processo administrativo fiscal, vez que a obrigação de provar está expressamente atribuída à Autoridade Fiscal quando realiza o lançamento tributário, para o sujeito passivo, quando formula pedido de repetição de indébito/ressarcimento.

Pertinente destacar a lição do professor Hugo de Brito Machado, a respeito da divisão do ônus da prova:

No processo tributário fiscal para apuração e exigência do crédito tributário, ou procedimento administrativo de lançamento tributário, autor é o Fisco. A ele, portanto, incumbe o ônus de provar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária que serve de suporte à exigência do crédito que está a constituir. Na linguagem do Código de Processo Civil, ao autor incumbe o ônus do fato constitutivo de seu direito (Código de Processo Civil, art.333, I). Se o contribuinte, ao impugnar a exigência, em vez de negar o fato gerador do tributo, alega ser imune, ou isento, ou haver sido, no todo ou em parte, desconstituída a situação de fato geradora da obrigação tributária, ou ainda, já haver pago o tributo, é seu ônus de provar o que alegou. A imunidade, como isenção, impedem o nascimento da obrigação tributária. São, na linguagem do Código de Processo Civil, fatos impeditivos do direito do Fisco. **A desconstituição, parcial ou total, do fato gerador do tributo, é fato modificativo ou extintivo, e o pagamento é fato extintivo do direito do Fisco. Deve ser comprovado, portanto, pelo contribuinte, que assume no processo administrativo de determinação e exigência do tributo posição equivalente a do réu no processo civil**". (original não destacado)¹

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 n.º 9303-005.226, a qual me curvo para adotá-la neste voto:

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

...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.

- Do reconhecimento do direito creditório pleiteado condicionado à apresentação de documentos comprobatórios.

A intimação fiscal para esclarecimentos, nas hipóteses de restituição/compensação, trata, em verdade, de faculdade atribuída à autoridade administrativa competente para decidir sobre o crédito utilizado, dado que, conforme já fartamente esclarecido, a prova do indébito tributário resta a cargo do sujeito passivo. Nesse sentido dispõe, expressamente, a legislação de regência vigente a partir da implementação da restituição/compensação por meio de declaração:

Instrução Normativa SRF nº210, de 30 de setembro de 2002:

“Art. 4º A autoridade competente para decidir sobre a restituição poderá 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.”

Instrução Normativa SRF nº 460, de 18 de outubro de 2004:

“Art. 4º A autoridade da SRF competente para decidir sobre a restituição poderá condicionar o reconhecimento do direito creditório à apresentação de documentos comprobatórios do referido direito, bem como determinar a realização de diligência fiscal nos estabelecimentos do sujeito passivo a fim de que seja verificada, mediante exame de sua escrituração contábil e fiscal, a exatidão das informações prestadas.”

Instrução Normativa SRF N° 600, de 28 de dezembro de 2005:

“Art. 4º A autoridade da SRF competente para decidir sobre a restituição poderá condicionar o reconhecimento do direito creditório à apresentação de documentos comprobatórios do referido direito, bem como determinar a realização de diligência fiscal nos estabelecimentos do sujeito passivo a fim de que seja verificada, mediante exame de sua escrituração contábil e fiscal, a exatidão das informações prestadas.”

Instrução Normativa RFB nº900, de 30 de dezembro de 2008:

“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.”

Instrução Normativa RFB nº 1.300, de 20 de novembro de 2012:

“Art. 76. 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.”

Instrução Normativa RFB n.º 1.717, de 17 de julho de 2017:

Art. 161. O Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil 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; e
- à verificação da exatidão das informações prestadas, mediante exame da escrituração contábil e fiscal do interessado.

A prova requerida em favor da pessoa jurídica consiste nos fatos registrados na escrituração e comprovados por documentos hábeis, conforme art. 923 do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto n.º 3.000, de 26 de março de 1999 (RIR/99):

“Art. 923. A escrituração mantida com observância das disposições legais faz, prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais (Decreto-Lei n.º 1.598, de 1977, art. 9º, § 1º).” (destaques acrescidos)

Como visto da legislação transcrita, a escrituração, por si só, ou seja, quando desacompanhada dos documentos a ela pertinentes, não é suficiente para comprovar os registros ali efetuados. Veja-se a jurisprudência:

“REGISTROS CONTÁBEIS - Devem ser amparados por documentos hábeis, quais sejam, aqueles que tem os requisitos e qualidades indispensáveis para comprovar os lançamentos contábeis e produzir os efeitos jurídicos, sendo insuficiente para comprová-los simples declarações de técnico de contabilidade.” [1º CC Ac. 103-20.008, DOU de 17/08/99]

Ressalte-se que o Código Tributário Nacional - CTN, aprovado pela Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966, prescreve a observância da guarda dos documentos que devem acobertar a escrituração, nos seguintes termos:

“Art. 195 - (omissis)

Parágrafo único - os livros obrigatórios de escrituração comercial e fiscal e os comprovantes dos lançamentos neles efetuados serão conservados até que ocorra a prescrição dos créditos tributários decorrentes das operações a que se refiram.”

Nesse mesmo diapasão são as disposições constantes do art. 4º do Decreto- lei n.º 486, de 3 de março de 1969, tomado como base legal do artigo 264 do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto n.º 3.000, de 26 de março de 1999 (RIR/99):

“Art. 4º. O comerciante é ainda obrigado a conservar em ordem, enquanto não prescritas eventuais ações que lhes sejam pertinentes, a escrituração, correspondência e demais papéis relativos à atividade, ou que se refiram a atos ou operações que modifiquem ou possam vir a modificar sua situação patrimonial.”

E também as disposições do art. 37 da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996:

“Art. 37. Os comprovantes da escrituração da pessoa jurídica, relativos a fatos que repercutam em lançamentos contábeis de exercícios futuros, serão conservados até que se opere a decadência do direito de a Fazenda Pública constituir os créditos tributários relativos a esses exercícios.”

E não basta apenas juntar um documento ou um conjunto de documentos, ainda que volumoso. É preciso estabelecer uma relação entre os documentos e o fato que se pretende provar. Nesse sentido, vale-se das lições de Fabiana Del Padre Tomé (A prova no Direito Tributário, 2008, p. 179):

Isso não significa, contudo, que para provar algo basta simplesmente juntar um documento aos autos. É preciso estabelecer relação de implicação entre esse documento e o fato que se pretende provar. A prova decorre exatamente do vínculo entre o documento e o, fato probando. (destaques acrescidos)

Assim, provar por meio de documentos não se encerra na apresentação desses, mas exige que sejam apresentados juntamente com uma argumentação que estabeleça uma relação de implicação entre os documentos e o fato que se pretende provar. A simples juntada de documentos não produz prova, ou seja, não resulta no reconhecimento do fato que se pretende provar.

Portanto, no caso específico dos pedidos de restituição, compensação ou ressarcimento de créditos tributários, à contribuinte cumpre o ônus que a legislação lhe atribui, quando traz os elementos de prova que demonstrem a existência do crédito.

E tal demonstração, no caso das pessoas jurídicas, está, por vezes, associada a uma conciliação entre registros contábeis e documentos que respaldem tais registros.

- 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 Rosenburg Filho:

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

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

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

Por isso que se diz que o recurso deverá ser dialético, isto é, discursivo. As razões do recurso são elemento indispensável ao órgão julgador, para o qual se dirige, possa julgar o mérito do recurso, ponderando-as em confronto com os motivos da decisão recorrida. O simples ato de acostar documentos desprovidos de argumentação não permite ao julgador chegar a qualquer conclusão acerca dos motivos determinantes do alegado direito requerido.

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

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

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

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

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

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

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

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

É como voto.

Jorge Lima Abud - Relator.