



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 18470.904673/2012-10
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3302-012.166 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 28 de outubro de 2021
Recorrente UNIVERSAL MUSIC LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/09/2004 a 30/09/2004

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 nº 70.235/72.

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 nº 70.235/72.

PEDIDOS DE COMPENSAÇÃO, RESTITUIÇÃO E RESSARCIMENTO. NECESSÁRIA COMPROVAÇÃO DA LIQUIDEZ E CERTEZA DO DIREITO CREDITÓRIO. ART. 170 DO CTN.

A Lei autoriza a restituição/ressarcimento/compensação de créditos tributários com liquidez e certeza pela via do sistema PER/DCOMP cujo o ônus da prova incumbe a quem do direito se aproveita. A alegação de erro na DCTF, a fim de reduzir valores originalmente aclarados, sem a apresentação de documentação suficiente e necessária para embasá-la, não tem o condão de afastar débito regularmente constituído.

PRINCÍPIO DA VERDADE MATERIAL.

A busca da verdade material não se presta a suprir a inércia do contribuinte que tenha deixado de apresentar, no momento processual apropriado, as provas necessárias à comprovação do crédito alegado. A busca pela verdade material não representa remédio processual destinado a suprir injustificada omissão probatória daquele sobre o qual recai o ônus da prova, nem pode se dar às custas de regras jurídicas que servem, em última instância, à concretização de princípios importantes do sistema jurídico.

PEDIDO DE DILIGÊNCIA. DESNECESSIDADE. INDEFERIMENTO.

Não há que se falar em diligência ou perícia com relação à matéria cuja prova deveria ser apresentada em sede de Manifestação de Inconformidade. Procedimentos de diligência ou de perícia não se afiguram como remédios processuais destinados a suprir injustificada omissão probatória daquele sobre o qual recai o ônus da prova.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer de parte do recurso. Na parte conhecida, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso, nos termos do voto da relatora.

(documento assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenberg Filho - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Denise Madalena Green - Relator

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 Rosenberg 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 da Declaração de Compensação – Dcomp n.º 35119.36116.230909.1.3.040365, por meio da qual a contribuinte em epígrafe realizou a compensação de débitos tributários próprios utilizando-se do crédito de R\$ 14.424,86, relativamente ao DARF de Cofins não cumulativa (código 5856), recolhido em 15/10/2004, no valor de R\$ 538.558,69.

Em 03/07/2012 (rastreamento n.º 024920989) foi emitido despacho decisório de não-homologação da compensação, pelo fato de que o DARF discriminado na DCOMP acima identificada estava integralmente utilizado para quitação de débito da contribuinte, não restando saldo de crédito disponível para a compensação do débito informado na DCOMP acima citada. No caso, o pagamento estava utilizado para o débito de Cofins não cumulativa do período de apuração de setembro de 2004, no valor de R\$ 298.521,64, para utilização de débitos do processo administrativo n.º 15374.963944/2009-65, no valor de R\$ 21.851,67, e para utilização de débitos do processo administrativo n.º 15374.963909/2009-46, no valor de R\$ 218.185,38.

A contribuinte foi cientificada do despacho decisório mencionado, em 13/07/2012, e apresentou, em 13/08/2012, manifestação de inconformidade cujo teor é resumido a seguir.

Primeiramente, após um breve relato dos fatos, a interessada fala da tempestividade da manifestação, defendendo que realizou a apresentação da mesma dentro do prazo legalmente previsto de 30 (trinta) dias.

Na mérito alega a existência do crédito informado na Dcomp. Sustenta que o débito de Cofins não cumulativa do período de apuração de setembro de 2004 foi pago em valor a maior que o devido, uma vez que o recolhimento foi efetuado, em 15/10/2004, no valor de R\$ 538.558,69, enquanto que o valor apurado foi de R\$ 298.521,64, existindo, portanto, um indébito tributário no valor de R\$ 240.037,05. Argumenta que o indébito consta demonstrado na DCTF, entregue em 11/11/2009, e que o mesmo foi compensado através das Dcomp n.º 13168.70273.141107.1.3.040188, n.º 26193.80906.250809.1.3.044360, n.º 03004.05662.170909.1.3.045152 e 35119.36116.230909.1.3.040365, nos valores de R\$ 218.185,38, R\$ 6.449,48, R\$ 977,33 e R\$ 14.424,86, respectivamente.

Diante do exposto, requer o reconhecimento do direito creditório e a consequente homologação da compensação efetuada.

É o relatório.

A lide foi decidida pela 3ª Turma da DRJ em Curitiba/PR, nos termos do Acórdão n.º 06-46.090, de 26/03/2014 (fls.120/123), que, por unanimidade de votos, julgou improcedente a manifestação de inconformidade apresentada pela interessada porque não comprovada a certeza e liquidez do crédito pleiteado. Consignou-se no voto que a simples retificação de DCTF não era suficiente para fazer nascer o direito creditório. O Acórdão foi assim ementado:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/09/2004 a 30/09/2004

DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. FALTA DE COMPROVAÇÃO DO DIREITO CREDITÓRIO INFORMADO NO PER/DCOMP.

Inexistindo comprovação do direito creditório informado no PER/DCOMP, é de se considerar não-homologada a compensação declarada.

RETIFICAÇÃO DE DCTF. CONDIÇÕES.

A retificação de declaração já apresentada à RFB somente é válida quando acompanhada dos elementos de prova que demonstrem a ocorrência de erro de fato no preenchimento da declaração original (art. 147, § 1º, do CTN).

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Irresignada, a contribuinte interpôs Recurso Voluntário, o arrazoado de fls. 136/151, após síntese dos fatos relacionados com a lide, esclarece quanto a origem do crédito pleiteado, afirma que os créditos são decorrentes das despesas decorrentes da cessão de direito autorais, nos termos do art. 3º, inciso II, das Leis n.ºs 10.637/02 e 10.833/03 e no art. 15 da Lei n.º 10.854/04, tais como: (i) o pagamento de royalties decorrentes da cessão de direitos autorais e (ii) o custo de gravação; despesas estas enquadradas no rol de "insumos", no que tange a indústria fonográfica. Cita a Solução de Consulta n.º 33/05 da 2ª Região Fiscal e jurisprudência nesse sentido.

Aduz que, ciente da necessidade de comprovação de suas alegações, pretende fazê-lo, neste momento processual, com base no § 4º alíneas "a" e "c" do art. 15 do Decreto n.º 70.235/72. Pugna pela prevalência do princípio inquisitório e da verdade material e a dever de ofício de realização de diligência.

Por fim, requer:

60. 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.

61. Caso - *ad argumentandum* - assim não se entenda, requer-se a conversão do julgamento em diligência para que a unidade competente da Secretaria da Receita Federal analise a documentação acostada ao presente recurso, em conjunto com os demonstrativos que instruíram a manifestação de inconformidade apresentada nestes autos, para que corrobore a liquidez e certeza dos créditos claramente demonstrada nestes autos.

Junta aos autos o seguintes documentos:

Doc. 01 Atos societários, procuração e documentos de identificação dos subscritores;

Doc. 02 Planilha de apuração da COFINS relativa ao período de apuração de 09/2004, evidenciando a procedência do valor retificado;

Doc. 03 Lançamentos do Livro Razão;

Doc. 04 Demonstrativo em forma de planilha dos pagamentos relativos a direitos artísticos e autorais;

Doc. 05 Cópias dos recibos de pagamentos relativos a direitos artísticos e autorais constante do respectivo demonstrativo em forma de planilha (doe.4);

Doc. 06 Demonstrativo em forma de planilha dos pagamentos relativos a custo de gravação;

Doc. 07 Cópias dos recibos e notas fiscais de pagamentos relativos a custo de gravação constante do respectivo demonstrativo em forma de planilha (doe.6);

Doc. 08 Exemplo da correlação de documentos para demonstração dos créditos de PIS/COFINS;

Doc. 09 Inteiro teor do acórdão n.º 9303-01.741 da Câmara Superior de Recursos Fiscais.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Denise Madalena Green , Relator.

A recorrente foi intimada da decisão de piso em 15/07/2014 (fl. 134) e protocolou Recurso Voluntário em 14/08/2014 (fl.136) dentro do prazo de 30 (trinta) dias previsto no artigo 33, do Decreto 70.235/72¹.

Dessa forma, o recurso é tempestivo, contudo, dele conheço parcialmente, em razão dos argumentos e provas não submetidos ao julgamento de primeira instância, apresentados somente na fase recursal. Explico.

Conforme já consignado, trata-se de análise do PER/DCOMP n.º 35119.36116.230909.1.3.040365, por meio do qual a recorrente informa crédito de R\$ 538.558,69, referente a um pagamento indevido ou a maior a título de COFINS, código de receita 5856, recolhido em 15/10/2004, tributários próprios utilizando-se do crédito de R\$ 14.424,86.

Por intermédio do Despacho Decisório n.º 024920989, emitido eletronicamente, a compensação não foi homologada, pelo fato de que o DARF discriminado na DCOMP acima

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

identificada estava integralmente utilizado para quitação de débito da contribuinte, não restando saldo de crédito disponível para a compensação do débito informado na DCOMP.

Em sede de manifestação de inconformidade, a recorrente se limita a dizer que recolheu indevidamente a Cofins e que tem direito ao crédito. Para respaldar seu direito trouxe apenas a DRF retificadora.

A decisão recorrida, por sua vez, não acolheu a exceção de erro no preenchimento da DCTF, para o efeito de alterar valores originalmente declarados, porque a declarante, em sede de manifestação de inconformidade, não se desincumbiu do ônus probatório que lhe cabia, não trouxe aos autos nenhuma prova contábil do direito creditório alegado, limitando-se a anexar a DCTF retificadora, o que não é, de per si, suficiente para demonstrar o que se deseja. Oportuna a transcrição do voto:

Primeiramente é importante destacar que a legislação em vigor só permite a retificação de declaração por iniciativa do declarante, quando vise a reduzir ou a excluir o que determina o art. 147, § 1º da Lei nº 5.172, de 25/10/1966, verbis:

Art. 147. O lançamento é efetuado com base na declaração do sujeito passivo ou de terceiro, quando um ou outro, na forma da legislação tributária, presta à autoridade administrativa informações sobre matéria de fato, indispensáveis à sua efetivação.

§ 1º A retificação da declaração por iniciativa do próprio declarante, quando vise a reduzir ou a excluir tributo, só é admissível mediante comprovação do erro em que se funde, e antes de notificado o lançamento.

§ 2º Os erros contidos na declaração e apuráveis pelo seu exame serão retificados de ofício pela autoridade administrativa a que competir a revisão daquela

Em função disso, não é porque a contribuinte retificou a DCTF antes da ciência do Despacho Decisório recorrido que o direito ao crédito lhe está garantido automaticamente. Se fosse assim estaria instituído uma verdadeira fórmula mágica de proliferação de créditos de contribuintes para com a RFB.

Em outros termos, a retificação de valores informados em DCTF não tem o condão, por si só, de gerar o direito creditório pretendido. Para tanto, devem-se analisar as provas para verificar se houve erro material na elaboração da DCTF que foi utilizada para a emissão do Despacho Decisório.

Assim, cabe à autoridade julgadora, com base no princípio da verdade material, realizar a análise do direito creditório com base nos fatos como se apresentam na realidade, não se satisfazendo, unicamente, com a versão oferecida pelos sujeitos.

Sobre o princípio da verdade material ensina Odete Medauar que:

O princípio da verdade material ou real, vinculado ao princípio da oficialidade, exprime que a Administração deve tomar as decisões com base nos fatos tais como se apresentam na realidade, não se satisfazendo com a versão oferecida pelos sujeitos. Para tanto, tem o direito e o dever de carrear para o expediente todos os dados, informações, documentos a respeito da matéria tratada, sem estar jungida aos aspectos considerados pelos sujeitos. Assim, no tocante a provas, desde que obtidas por meios lícitos (como impõe o inciso LVI do art. 5º da CF), a Administração detém liberdade plena de produzi-las. (Odete Medauar, A Processualidade do Direito Administrativo, São Paulo, RT, 2ª edição, 2008, pg.131).

Por sua vez, na lição de Hely Lopes Meirelles:

O princípio da verdade material, também denominado de liberdade na prova, autoriza a Administração a valer-se de qualquer prova que a autoridade processante ou julgadora tenha conhecimento, desde que a faça trasladar para o

processo. É a busca da verdade material em contraste com a verdade formal. (Direito Administrativo Brasileiro, São Paulo, RT, 16ª edição, 1991, pg. 581)

Neste ponto, cabe observar que a contribuinte não trouxe aos autos nenhuma prova contábil do direito creditório alegado. Limitou-se a anexar a DCTF retificadora, o que não é, de per si, suficiente para demonstrar o que se deseja. Afinal, o direito deve ser demonstrado em documentos fiscais e contábeis, na linha do que determina o art. 923 do Regulamento do Imposto de Renda (Decreto n.º 3.000, de 26 de março de 1999), *in verbis*:

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. 9.º, § 1.º).

No mesmo sentido, dispõe o parágrafo único do art. 195 do Código Tributário Nacional que “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 referem”, justamente, porque eles têm o condão de fazer prova a favor dos contribuintes.

De todo modo, em busca da verdade material, cabe observar que a contribuinte solicitou os valores de R\$ 218.185,38 e R\$ 6.449,48, relativos ao mesmo indébito tributário, nas Dcomp de n.º 13168.70273.141107.1.3.040188 e n.º 26193.80906.250809.1.3.044360, as quais foram tratadas nos processos administrativos n.º 15374.963909/200946 e n.º 15374.963944/200965.

Analisando-se referidos processos constata-se que a retificação da DCTF relativa ao débito de Cofins do período de apuração de 09 de 2004, para o valor de R\$ 450.405,81, foi realizada, em 11/11/2009, posteriormente, portanto, à ciência dos despachos decisórios tratados naqueles processos, a qual ocorreu em 10/11/2009. Também, da mesma forma em que ocorreu no presente processo, não houve nos citados processos a comprovação documental da existência do indébito tributário, fazendo com que as manifestações de inconformidade lá apresentadas fossem consideradas improcedentes, conforme se verifica nos acórdãos n.º 1254.971, de 17/04/2013, e n.º 1258.086, de 30/07/2013, ambos da 16ª turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento no Rio de Janeiro I – DRJ/RJ1.

Note-se, ademais, corroborando a tese da necessidade de comprovação documental, que na Declaração do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica do exercício de 2005, anualidade de 2004, apresentada em 30/06/2005, e retificada em 15/07/2005, o referido débito da Cofins é informado no valor de R\$ 690.442,87, em valor igual, portanto, à DCTF retificada.

Diante do exposto, o presente voto é no sentido julgar improcedente a Manifestação de Inconformidade, mantendo-se os termos do Despacho Decisório de 03/07/2012 (rastreamento n.º 024920989) e a não homologação da compensação declarada pela Dcomp n.º 35119.36116.230909.1.3.040365.

No recurso voluntário, a interessada inova em suas alegações, declara que as despesas que geraram os créditos objeto da compensação questionada são decorrentes dos custos com gravação e dos pagamentos de direitos autorais e junta diversos documentos e demonstrativos para comprovar suas alegações. A recorrente defende que, em face do princípio da verdade material, a qualquer tempo pode trazer novas provas e que a Fazenda Nacional, nos termos do art. 65 da IN SRF n.º/2008, tem o dever de realizar diligências para descobrir a verdade dos fatos.

Com relação aos argumentos e provas apresentados pela recorrente somente em sede de Recurso Voluntário, entendo que no presente caso restou configurado nos autos a preclusão prevista nos artigos 16 e 17, do Decreto n.º 70.235/72, considerando que a recorrente em sede de manifestação não trouxe os motivos de fato e de direito em que se fundamenta suas

pretensões, tampouco documentos para comprovar suas alegações, se limitando a alegações genéricas e anexando somente a DCTF retificadora, impossibilitando, assim, que o faça em sede recursal, sob pena de acarretar supressão de instância.

Sobre o assunto, destaco o voto proferido pelo Ilustre Conselheiro Alexandre Kern, no Acórdão n.º 3403-002.814, cujas razões adoto com causa de decidir para afastar a pretensão da recorrente:

Provas e alegações oferecidos somente na instância recursal

(...)

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 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.

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

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

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

(...)

Art. 16. A impugnação mencionará:

(...)

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

(...)

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

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

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

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

(...)

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

De acordo com as normas processuais, com aplicação analógica determinada pelo § 4º do art. 66 da Instrução Normativa RFB no 900, de 30 de dezembro de 2008, é no momento processual da reclamação que a lide é demarcada e o processo administrativo propriamente dito tem início, com a instauração do litígio, não se permitindo, a partir daí, a abertura de novas teses de defesa ou a apresentação de novas provas, a não ser nas situações legalmente excepcionadas. A este respeito, Marcos Vinícius Neder de Lima e Maria Tereza Martínez López1 asseveram que “a inicial e a impugnação fixam os

limites da controvérsia, integrando o objeto da defesa as afirmações contidas na petição inicial e na documentação que a acompanha”.

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

‘O termo latino é muito feliz para indicar que a preclusão significa impossibilidade de se realizar um direito, quer porque a porta do tempo está fechada, quer porque o recinto onde esse direito poderia exercer-se também está fechado. O titular do direito acha-se impedido de exercer o seu direito, assim como alguém está impedido de entrar num recinto porque a porta está fechada.’

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

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

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

‘o instituto da preclusão liga-se ao princípio do impulso processual. Objetivamente entendida, a preclusão consiste em um fato impeditivo destinado a garantir o avanço progressivo da relação processual e a obstar o seu recuo para as fases anteriores do procedimento. Subjetivamente, a preclusão representa a perda de uma faculdade ou de um poder ou direi to 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 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 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 nº 850187716 apoiou-se, exclusivamente, na transcrição do Livro RAIFI 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 RAIFI 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.

(...)

Do exposto, extraímos que a recorrente deveria ter juntado a documentação necessária para comprovar o alegado direito quando decidiu recorrer do Despacho Decisório. Foi aí que se iniciou o contencioso e foram definidos os limites desta lide.

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 consequências 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.

Em sede de impugnação, a contribuinte junta aos autos apenas a DCTF retificadora, contudo, não colaciona nenhum documento com força probatória suficiente a comprovar e embasar tais informações, além de não trazer qualquer explanação sobre o direito alegado. Agora em sede de Recurso Voluntário, a recorrente junta uma série de documentos, se apoiando no princípio da verdade material.

Assim, no caso em tela, o efeito legal da omissão do Sujeito Passivo em trazer na manifestação de inconformidade e/ou antes da decisão de primeiro grau todos os argumentos contra a não homologação do pedido de compensação e juntar os documentos hábeis a comprovar a liquidez e certeza do crédito pretendido compensar, é a preclusão, diante da impossibilidade de o fazer em outro momento.

De outro norte, diferentemente seria a situação de apresentação de razões e documentos complementares à impugnação/manifestação de inconformidade, com fundamento na exceção contida na alínea “c” do § 4º, art. 16 do Decreto nº 70.235/72, a qual se admitiria a possibilidade de o julgador proceder à análise dos argumentos suscitados pelo sujeito passivo em sede de recurso em atenção aos princípios da verdade material, do contraditório e da ampla defesa.

Em outras palavras, admitiria 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, poderia acolher a complementação das alegações e do conjunto probatório trazido ao processo.

Esse não é o caso dos presentes autos, em que o arrazoado quanto à certeza e liquidez do crédito tributário e juntada de documentos fiscais e contábeis deu-se tão somente no recurso voluntário, caracterizando-se a preclusão.

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.

Em outro giro, ao contrário do que quer fazer parecer a defesa, o princípio da verdade material não é remédio para todos os males processuais; não serve para inverter o ônus da prova, tampouco dispensa o demandante de provar o direito alegado.

Na realidade, a verdade material contrapõe-se ao formalismo exacerbado, presente no Processo Civil, mas, de maneira alguma, priva o procedimento administrativo das necessárias formalidades. Tampouco altera o papel a ser desempenhado pelas partes. Daí se dizer que no Processo Administrativo Fiscal convivem harmonicamente os princípios da verdade material e da formalidade moderada. De sorte que se busque a verdade real, mas preservando as normas processuais que asseguram a segurança, a celeridade, a eficiência e o bom andamento do 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 n.º 70.235/72, são considerados preclusos, não podendo ser analisados por este Conselho em sede recursal.

Ainda, não há que se falar em diligência ou perícia com relação à matéria cuja prova deveria ser apresentada em sede de Manifestação de Inconformidade. Procedimentos de diligência ou de perícia não se afiguram como remédios processuais destinados a suprir injustificada omissão probatória daquele sobre o qual recai o ônus da prova.

Por tudo que nos autos consta e pelas razões aqui expostas, entendo que andou bem a instância primeira em negar o pleito da contribuinte, por ausência de provas da existência do crédito do crédito pleiteado.

IV – Da conclusão:

Por todo o exposto, não conheço de parte do recurso em razão da preclusão, na parte, conhecida nego provimento ao Recurso Voluntário.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Denise Madalena Green