



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**Conselho Administrativo de Recursos Fiscais**



<b>PROCESSO</b>	<b>10166.908337/2019-46</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	3201-013.117 – 3ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	18 de março de 2026
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	CAIXA ECONOMICA FEDERAL
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Processo Administrativo Fiscal**

Data do fato gerador: 20/01/2014

PROVA EMPRESTADA. INOCORRÊNCIA. ANÁLISE DE INFORMAÇÕES CONSTANTES EM OUTROS PROCESSOS DE PER/DCOMP. NULIDADE. NÃO CONFIGURAÇÃO.

A utilização, pela fiscalização, de informações constantes em outros processos administrativos do mesmo contribuinte, apenas para subsidiar a análise do pedido de compensação, não configura prova emprestada quando o indeferimento já se encontrava fundamentado na ausência de comprovação documental do crédito pleiteado. Inexistente prejuízo ao contraditório e à ampla defesa, afasta-se a alegação de nulidade do despacho decisório.

DIREITO CREDITÓRIO. NECESSIDADE DE PROVA. CERTEZA E LIQUIDEZ.

Incumbe ao sujeito passivo a demonstração, acompanhada das provas hábeis, da existência do crédito declarado, para possibilitar a aferição de sua liquidez e certeza pela autoridade administrativa.

INOVAÇÃO DA MOTIVAÇÃO. INOCORRÊNCIA. NÃO COMPROVAÇÃO DO CRÉDITO.

Não há inovação de motivação quando a decisão mantém a não homologação da compensação em razão da ausência de comprovação do direito creditório, previamente objeto de intimação fiscal. Inexistência de nulidade ou cerceamento de defesa.

NULIDADE. DESPACHO DECISÓRIO. DCOMP. AUSÊNCIA DE SIMILARIDADE FÁTICO-JURÍDICA ENTRE PROCESSOS. INOCORRÊNCIA. ÔNUS DA PROVA DO CRÉDITO.

A nulidade processual somente se configura nas hipóteses previstas no art. 59 do Decreto nº 70.235/1972. A ausência de similaridade fático-jurídica

entre DCOMP não invalida o Despacho Decisório quando a não homologação decorre da falta de comprovação do crédito pleiteado.

**Assunto: Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguros ou relativas a Títulos ou Valores Mobiliários - IOF**

Data do fato gerador: 20/01/2014

DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. PAGAMENTO A MAIOR OU INDEVIDO. IOF. LEGITIMIDADE.

O responsável tributário tem direito à restituição do IOF que recolheu nessa condição, desde que autorizado por aquele que efetivamente suportou tal encargo.

## ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares de nulidade e, por conseguinte, em negar provimento ao Recurso Voluntário.

*Assinado Digitalmente*

**Rodrigo Pinheiro Lucas Ristow** – Relator

*Assinado Digitalmente*

Helcio Lafeta Reis – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Marcelo Enk de Aguiar, Flavia Sales Campos Vale, Barbara Cristina de Oliveira Pialarissi, Rodrigo Pinheiro Lucas Ristow, Fabiana Francisco de Miranda, Helcio Lafeta Reis (Presidente)

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra decisão preferida pela DRJ que julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade apresentada e não reconheceu o direito creditório.

Por retratar com fidelidade os fatos, adoto, com os devidos acréscimos, o relatório produzido em primeira instância, o qual está consignado nos seguintes termos:

Trata o presente processo das PER/DComp n.ºs 18174.41587.130315.1.3.04-7667 e 36826.30994.051217.1.3.04-0911, todas vinculadas ao crédito do IOF do PA acima, no valor de R\$497.997,65.

A DRF em Brasília, por meio de despacho decisório, não homologou as compensações declaradas, em razão da falta de documentos comprobatórios.

Verifica-se que, como parte integrante do Despacho Decisório em análise, no âmbito do Processo nº 10010.042211/0119-28 (dossiê - memorial), foi exarado o Relatório Fiscal, de 17 de julho de 2019, pela Delegacia Especial De Instituições Financeiras/SPO, o qual tratou do PER/Dcomp em epígrafe com os termos que seguem:

(...)O contribuinte foi intimado a, por meio do Termo de Intimação nº (...), justificar a redução do IOF (código 7893) apurado em (...), bem como apresentar a apuração da base de cálculo que determinou o valor inicialmente pago com os ajustes correspondentes, apresentar os documentos fiscais e contábeis que serviram de base para o procedimento, e também apontar a base legal que permitiu a redução do IOF.

Da análise dos documentos apresentados na Intimação:

(...)Encaminhou em anexo os seguintes documentos comprobatórios:

- 1) planilha em formato Excel contendo todos os lançamentos contábeis de estorno constituída por 3.587 registros, perfazendo o valor total de R\$ 491.634,91, denominado Anexo I (termo de anexação de arquivo não-paginável contido às fls.16 do presente Edossiê);
- 2) arquivos zipados, no formato “Bloco de Notas”, relativos aos Razões completos da subconta 4.9.1.10.10.02-5 (IOF – Operações de Crédito), dos meses de janeiro de 2014 a março de 2015;

Após análise dos termos que levaram o contribuinte a retificar e reduzir o IOF devido primeiro decêndio do mês de janeiro de 2014 (pleiteado no PER/DCOMP (...) ora em análise), conclui-se que tal redução se deu pelos mesmos motivos que embasaram as retificações do IOF do terceiro decêndio de dezembro de 2013 (Pleiteado no PER/DCOMP 03336.01997.040315.1.3.04-3980, já analisado pelo Fisco).

Por economia processual, os apontamentos pertinentes à análise do PER/DCOMP 03336.01997.040315.1.3.04-3980, bem como as dúvidas lá dirimidas e principalmente os casos amostralmente lá analisados, são suficientes para embasar as considerações e conclusões feitas à análise do presente PER/DCOMP, afastando a necessidade de novas intimações.

No âmbito da análise do PER/DCOMP 03336.01997.040315.1.3.04-3980, o contribuinte foi intimado por meio do Termo de Intimação nº. 135, de

30/04/2019, a apresentar elementos identificadores do beneficiário – nome e CPF - e a espécie de seis operações amostral e aleatoriamente destacadas da planilha Excel anteriormente apresentada; a esclarecer e comprovar se a Caixa Econômica Federal assumiu inteiramente o ônus do imposto ou estava expressamente autorizada a solicitar a compensação; e a apresentar explicação detalhada de como ocorreu na prática o erro formal/contábil alegado, apresentando documentação comprobatória hábil a demonstrar tais erros.

Sendo sua resposta insuficiente para comprovação da certeza e liquidez do crédito de IOF ora pleiteado, foi novamente intimado, por meio do Termo de Intimação nº. 156, de 23/05/2019, a apresentar as telas dos sistemas da Caixa que contivessem informações, tais como ficha financeira do contrato, contendo os dados da pessoa física, o valor do empréstimo, o valor creditado na conta corrente e a data da operação) referentes a alguns contratos aleatoriamente selecionado; O contribuinte tinha 20 dias de prazo para atendimento à Intimação 156.

Ao término do prazo estipulado na referida intimação, que se encerrava em 12/06/2019, não foram apresentados quaisquer documentos solicitados. Ao invés disso, o contribuinte solicitou dilação de prazo de 20 dias para “finalização do trâmite administrativo dos documentos solicitados”. Por fim, não encaminhou os documentos solicitados nem ao término da dilação de prazo solicitada, que teria se encerrado em 02/07/2019, não logrando êxito em comprovar a exatidão das informações contidas no PER/DCOMP, prejudicando o reconhecimento do direito creditório.

Resumo.

Não foram disponibilizados à fiscalização documentos solicitados em intimação, não logrando êxito na comprovação da exatidão das informações contidas no PER/DCOMP ora em análise, prejudicando o reconhecimento do direito creditório.

Nos termos do art. 161 da IN RFB nº 1.717/2017, 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:

a) à apresentação de documentos comprobatórios do referido direito, inclusive arquivos magnéticos; e b) à verificação da exatidão das informações prestadas, mediante exame da escrituração contábil e fiscal do interessado.

Conforme os arts. 2º e 10 da Portaria Conjunta SUARA/SUFIS nº 01/2016, a auditoria para reconhecimento do direito creditório será realizada por Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, sendo que, em caso de constatação de divergências, o sujeito passivo poderá ser intimado a apresentar os esclarecimentos e documentos necessários ao reconhecimento do direito creditório, nos pontos relativos às divergências encontradas.

A não apresentação de resposta pelo contribuinte ou a apresentação de documentos vagos ou incompletos, assim, enseja prejuízo à condução da auditoria, atestando a ausência dos atributos de liquidez e certeza do crédito compensado. (...)

**CONCLUSÃO** Considerando-se que compete ao Auditor-Fiscal decidir sobre compensação de crédito tributário (art. 6º, inc. I, "b", da Lei nº 10.593/2002); que a compensação só será autorizada se confrontada com créditos líquidos e certos do sujeito passivo contra a Fazenda Nacional (art. 170 da Lei nº 5.172/1966); que o Auditor-Fiscal poderá condicionar o reconhecimento do direito creditório à apresentação de documentos comprobatórios do referido direito (art. 161 da IN RFB nº 1.717/2017); e que é do contribuinte o ônus de demonstrar e comprovar ao Auditor-Fiscal a existência do crédito utilizado por meio de compensação (Acórdão DRJ/FNS nº 7-34158/2014); considera-se não homologada a compensação declarada (...), uma vez que a intimação não foi atendida, o que impossibilitou a apuração e análise do direito creditório.

Após a análise, o resultado seguiu para o devido tratamento eletrônico a ser dado pelo sistema que trata de restituição, ressarcimento e compensação.

Cientificada do despacho, a interessada apresentou a manifestação de inconformidade de fls.18/28.

Inicialmente, a Requerente explica os fatos ocorridos, em breve histórico, e enumera as Dcomp não homologadas, conforme consta do recurso: (...)

Na espécie, não obstante tenha sido evidenciada de plano a composição analítica do crédito compensado com a demonstração dos respectivos estornos contábeis, a autoridade fiscal entendeu pela necessidade de juntada de outras informações, no que se fez necessário pleitear prorrogação do prazo para atendimento à intimação correspondente, sinalizando, desde já, o interesse na definição de fluxo apropriado para o caso tratado a partir de sua especificidade, contemplando todos os esclarecimentos que fossem considerados pertinentes e necessários para o reconhecimento de direito creditório, de forma a agregar ao histórico da CAIXA de um número inestimável de declarações de compensação homologadas.

Em que pesem tais considerações, a autoridade fiscal encerrou o procedimento fiscalizatório de forma sumária.

Ressalte-se que, em nenhuma hipótese, há que se conceber que seja imputada à CAIXA a inobservância de prazo de atendimento fixado em requisição fiscal, posto que a instituição preza - como se preceito fosse - pela manifestação tempestiva, seja em cumprimento da intimação, seja, quando necessário, em pedido de dilação de prazo, em respeito ao adequado tratamento à demandas de tal natureza e ao seu devido respaldo legal. (...)

E não obstante o quanto pontuado até aqui, a autoridade fiscal emitiu despacho decisório concluindo pela não homologação da DCOMP (...), utilizando como

razão de decidir supostos elementos que a própria associa a análise de DCOMP diversa, sob justificativa de aplicação de economia processual.

II- Das nulidades por vício material II.I – Ausência de Fundamentação vinculada ao caso concreto Inicialmente, relevante destacar que a autoridade fiscal, tendo recebido informações sobre o crédito apurado, realizou a fiscalização da DCOMP ora em tela de forma sumária, sem oportunizar ao contribuinte condições para que concluísse a demonstração do seu direito creditório. (...)

Ora, pelo princípio da verdade material deve-se apurar rigorosamente a realidade dos fatos realizados pela pessoa fiscalizada e sua subsunção à lei, não se resumindo a critérios meramente formais ou a presunções.

A Interessada cita doutrina que entende aplicável e continua:

No presente caso a autoridade fiscal não se desincumbiu de fiscalizar e analisar com acuidade as situações que compõem o valor referente a DCOMP em comento, ao contrário, de forma arbitrária conclui que tal redução teria se dado pelos mesmos motivos que embasaram retificação de IOF vinculada a compensação diversa.

E mais, alega que adotou tal procedimento por economia processual, conforme o seguinte trecho transcrito do despacho decisório (grifo nosso):

Por economia processual, os apontamentos pertinentes à análise do PER/DCOMP 03336.01997.040315.1.3.04-3980, bem como as dúvidas lá dirimidas e principalmente os casos amostralmente lá analisados, são suficientes para embasar as considerações e conclusões feitas à análise do presente PER/DCOMP, afastando a necessidade de novas intimações.

Do exposto conclui-se que, ao fundamentar a não homologação da DCOMP em tela, utilizando como razão de decidir supostos elementos que a própria associa a análise de DCOMP diversa, a rigor, a autoridade fiscal nada decidiu. Significa dizer que a auditora não fundamentou sua decisão de não homologação do direito creditório alegado por esta Instituição Financeira.

A Interessada cita doutrina que trazem compreensão sobre a motivação dos atos administrativos, além de cita a Lei nº 9.784/99, o Decreto 70.235/72 e conclui:

Todavia, a despeito de toda previsão legal relativa aos requisitos de existência e validade dos atos administrativos praticados pela autoridade fiscal, em especial quanto a necessidade de verificação dos fatos e determinação da norma aplicável, ou seja, a motivação do ato, a auditora, no presente caso, não homologou a DCOMP em referência sem qualquer análise quanto a sua origem, simplesmente negou a sua homologação utilizando como razão de decidir supostos elementos que a própria associa a análise de DCOMP diversa. (...)

É de conhecimento que, se o defeito no lançamento for concernente a requisitos fundamentais, ter-se-á vício substancial ou vício essencial, que macula o

lançamento, ferindo-o de morte, porquanto impede a concretização da formalização do vínculo obrigacional entre o sujeito ativo e o sujeito passivo. (...)

No presente caso ocorreu evidente erro na fundamentação utilizada para decidir pela não homologação da compensação, o que caracteriza verdadeiro vício material, conforme ementa do acórdão proferido no seguinte julgado do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF): (...)

Admitir como válida a negativa geral de homologação de compensações relacionadas a um grupo de declarações (PER/DCOMP) do contribuinte selecionadas para análise fiscal, seria reconhecer como legítima a utilização de inferência como razão de decidir, ainda que não se estabeleça qualquer relação entre as circunstâncias que ensejaram as apurações dos créditos das referidas declarações.

A Interessada argumenta que cada processo deve ter fundamentação própria, conforme jurisprudência que cita.

II.II – Da ausência de fiscalização prévia de DCOMP Imperioso destacar que no despacho decisório para a DCOMP nº 36826.30994.051217.1.3.04-0911, sequer houve fiscalização prévia a franquear à Contribuinte oportunidade de comprovar e de ver reconhecido o direito creditório pleiteado.

A Interessada afirma que não ocorreu a fiscalização quanto ao crédito que suportaria a Dcomp indicada e pede a nulidade do Despacho Decisório.

Ao final da Manifestação de Inconformidade, A Contribuinte solicita:

Do Pedido Diante da apresentação dos argumentos acima, a CAIXA requer seja reconhecida a procedência da presente Manifestação de Inconformidade, declarando-se a nulidade absoluta, por vício material, do despacho decisório que concluiu pela não homologação da DCOMP (...)

A decisão recorrida julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade e conforme ementa do Acórdão nº 108-011.081 - 34ª TURMA DA DRJ08 que apresentou o seguinte resultado:

ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES

Data do Fato Gerador: 20/01/2014

DIREITO CREDITÓRIO. NECESSIDADE DE PROVA. CERTEZA E LIQUIDEZ.

Incumbe ao sujeito passivo a demonstração, acompanhada das provas hábeis, da existência do crédito declarado, para possibilitar a aferição de sua liquidez e certeza pela autoridade administrativa.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Data do Fato Gerador: 20/01/2014

DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. PAGAMENTO A MAIOR OU INDEVIDO. IOF. LEGITIMIDADE.

O responsável tributário tem direito à restituição do IOF que recolheu nessa condição, desde que autorizado por aquele que efetivamente suportou tal encargo.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

O Recurso Voluntário da Recorrente foi interposto de forma tempestiva, reproduzindo os argumentos apresentados em sede de Manifestação de Inconformidade.

É o relatório.

## VOTO

Conselheiro **Rodrigo Pinheiro Lucas Ristow**, Relator

O recurso é tempestivo, atende os demais requisitos de admissibilidade e dele se toma conhecimento.

### **Das preliminares**

A Recorrente não apresenta nem em sede de Manifestação de Inconformidade nem em sede de Recurso Voluntário a discussão do mérito sobre a existência ou não do direito creditório requerido, resumindo em suas alegações somente questões preliminares requerendo a nulidade do despacho decisório e do acórdão ora recorrido, portanto devendo ser analisado exclusivamente as preliminares não sendo possível a discussão do mérito do pedido de compensação.

### **Da prova emprestada**

A Recorrente alega que não é possível a fiscalização utilizar prova emprestada de outro processo de PER/DCOMP, visto que segundo seu entendimento não foi oportunizado apresentação de novos documentos no tramite do procedimento administrativo do presente processo, utilizando para tanto uma resposta de notificação e uma não resposta de outra notificação de outro pedido de compensação.

E para concluir, alega que por ser um processo de pedido de compensação somente poderia ser juntado provas pelo contribuinte, não sendo possível a fiscalização trazer tais informações no presente processo administrativo.

Importante esclarecer a situação fática ocorrida, como bem esclarecido no relatório a Recorrente realizou diversos pedidos de compensação com base no pagamento a maior de IOF, do período de janeiro de 2014 a março de 2015, sendo que foram segregados em diversas notificações para análise de cada período.

E verificando a posição da fiscalização no presente processo, após a primeira notificação, a Recorrente não conseguiu demonstrar documentalmente a mudança do IOF que geraria o pagamento a maior, portanto já tendo todos os fundamentos necessários para glossar o pedido de compensação, porém por existir outros processos, verificou se em outro existia mais alguma informação de que poderia alterar o entendimento já consolidado, portanto ou pesquisar informações dos outros processos a fiscalização tentou trazer somente argumentos favoráveis a Recorrente, e em nada alterou o entendimento que já possuía de que não existia comprovação do pagamento a maior, devendo portanto glossar o crédito solicitado pela Recorrente.

Por esse motivo fica claro que a fiscalização não trouxe prova emprestada de outro processo e sendo que essa verificação realizada pela fiscalização em nada alterou o presente processo administrativo.

Motivo pelo qual não sendo possível a anulação das decisões conforme requerida pela Recorrente.

#### **Da inovação da motivação no acórdão recorrido**

A Recorrente alega que o acórdão recorrido inovou na motivação na qual não homologou a compensação requerida, conforme trecho abaixo:

“De início cabe destacar que, conforme exposto na Manifestação de Inconformidade, após o atendimento da TIF 016/2019, a autoridade fiscal encerrou o procedimento fiscalizatório de forma sumária e emitiu despacho decisório concluindo pela não homologação da DCOMP em referência, utilizando como razão de decidir supostos elementos que a própria associa à análise de DCOMP diversa, sob justificativa de aplicação de economia processual.

Logo, considerando que a autoridade fiscal sequer efetuou a análise dos fatos geradores dos estornos de IOF que originaram o direito creditório declarado, descabida a alegação de que CAIXA não demonstrou ter suportado o ônus do IOF estornado.

Ademais, no Termo de Fiscalização não houve qualquer solicitação de demonstração neste sentido, nem mesmo do DDE que não homologou as compensações acima listadas consta qualquer fundamentação que lastreie tais argumentações e conclusões trazidas pela DRJ ao julgar o caso.

Destaca-se que não é dado ao contribuinte, sponte própria, conduzir procedimento de fiscalização, oferecendo informações e/ou documentos que não tenham sido requisitados pela autoridade fiscal via ato oficial expedido com observância aos requisitos previstos em lei, com objeto específico, claro e determinado.”

Ocorre que no próprio TIF 016/2019 foi aberto para a Recorrente apresentar toda a documentação que comprovasse a redução do IOF realizada por esta, o que gerou o crédito requerido, como podemos ver do trecho abaixo:

#### “4 - INTIMAÇÃO

No exercício das funções de Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil e com base nos artigos 904 a 928 do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 3.000/99, observando o disposto nos artigos 1º e 2º, caput, incisos e parágrafos da Lei 8.137/90 (Crimes contra a ordem Tributária), INTIMO o contribuinte acima qualificado, na pessoa de seu representante legal, a apresentar no prazo de TRINTA dias a contar do recebimento deste termo, a fim de subsidiar e instruir a análise do e-Dossiê nº 10010.042218/0119-40, os seguintes documentos:

1-Justificativa para a redução do IOF (código 7893/3) apurado no terceiro decêndio de fevereiro de 2014;

2- Apuração da Base de Cálculo que determinou o valor inicialmente pago, apontando os ajustes realizados para obtenção da importância retificada e os correspondentes motivos de tais alterações;

3- Documentos Fiscais e Contábeis (bem como número das contas contábeis envolvidas, etc.) que serviram de base para o procedimento;

4- Apontar a base legal que permitiu tal redução do IOF a pagar.

Referidos documentos deverão ser entregues obrigatoriamente no formato digital, por meio do Centro Virtual de Atendimento (e-CAC), conforme caput do art. 3º da IN RFB 1.782/2018, ou, nos casos previstos no § 1º do art. 3º da IN RFB 1.782/2018, no Centro de Atendimento aos Contribuintes - CAC desta Delegacia, à Rua Avanhandava nº 55, 1º andar, São Paulo, no horário das 8:00 às 12:00 horas.

O não atendimento a este termo de INTIMAÇÃO implicará a adoção das medidas legais cabíveis.

E, para constar e produzir os efeitos legais, lavro o presente termo a ser encaminhado ao representante legal para ciência e providências

Base legal: Lei nº 5.172/1966-(CTN), Decreto nº 70.235/1972, Lei nº 9.430/1996, Decreto nº 3.000/99, Lei nº 9.784/1999 e Instrução Normativa RFB nº 1.717, de 17 de Julho de 2017. “

Ao responder a notificação a Recorrente apresentou somente os seguintes documentos:

1) planilha em formato Excel contendo todos os lançamentos contábeis de estorno constituída por 4.283 registros, perfazendo o valor total de R\$ 561.443,24, denominado Anexo I (termo de anexação de arquivo não-paginável contido às fls. 16 do presente E-dossiê);

2) arquivos zipados, no formato “Bloco de Notas”, relativos aos Razões completos da subconta 4.9.1.10.10.02-5 (IOF – Operações de Crédito), dos meses de janeiro de 2014 a março de 2015;

Portanto ao entender da Recorrente esses documentos bastavam para comprovar o crédito pleiteado, sendo, portanto, que a fiscalização poderia seguir a análise com tais documentos, não sendo necessário mais nenhuma informação para dar seguimento na decisão.

A decisão recorrida traz que não teve comprovação do crédito por parte da Recorrente, conforme se verifica do trecho abaixo:

“Dessa forma, a autoridade administrativa competente esbarrou na falta de comprovação da legitimidade “ad causam” da requerente, ora manifestante, isto é, não foi demonstrada a efetiva titularidade do direito creditório apontado.

Assim, diante da falta de comprovação da titularidade da requerente, ora Manifestante, ao exercício do direito creditório em tela, deve-se manter o indeferimento do pleito. “

Importante salientar que ao apresentar o despacho decisório, abriu prazo e oportunidade da Recorrente de apresentar documentação que comprovasse o crédito, e não foi apresentada nem em sede de manifestação de inconformidade nem em sede de Recurso Voluntário, não se podendo em falar em cerceamento de defesa que será tratado em tópico específico.

Motivo pelo qual não verifico nulidade na decisão recorrida.

#### **Da ausência de fundamentação do Despacho decisório**

A alegação da Recorrente nesse item é exatamente o mesmo apresentado em sede de Manifestação de Inconformidade, porém sem trazer nenhuma documentação que comprove tal argumentação.

Assim, por entender que a decisão proferida pela instância a quo seguiu o rumo correto, utilizo sua ratio decidendi como se minha fosse, nos termos do §12º do art. 114 do RICARF, in verbis:.

Inicialmente, deve-se esclarecer que a Interessada somente alegou que nulidade do Despacho Decisório, sem carrear aos autos as provas que entendesse comprovar o pedido.

Isto significa dizer que não existe nos autos qualquer documento comprobatório da existência do direito à restituição e/ou do valor supostamente recolhido indevidamente ou maior que o devido.

Assim, passa-se a analisar o feito.

1 – Nulidade do Ato Administrativo Na Manifestação de Inconformidade a Interessada requer seja reconhecida a invalidade do Despacho Decisório, tendo em vista que o Ato Administrativo conteria vício material e seria nulo.

O Processo Administrativo Fiscal é regido pelo Decreto nº 70.235, de 1972, e em seu artigo 59, existe a previsão para a nulidade dos atos administrativos, rezando que: são nulos os atos e termos lavrados por pessoa incompetente, bem como os

despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

No presente caso, o Despacho Decisório foi proferido por pessoa competente (Auditor-fiscal da Receita Federal do Brasil) e sem preterição do direito de defesa, o qual foi exercido pela Interessada por meio da apresentação de sua tempestiva Manifestação de Inconformidade, momento em que se instaurou a fase litigiosa do procedimento (artigo 14 do Decreto nº 70.235, de 1972). Antes do referido momento não há que se falar em preterição do direito de defesa.

Assim sendo, voto pelo afastamento da preliminar de nulidade.

2 – Legitimidade – Restituição Verifica-se no Relatório deste Voto que a Interessada foi intimada para comprovar a legitimidade quanto ao pedido da restituição. Confira-se:

O contribuinte foi intimado a, por meio do Termo de Intimação nº (...), justificar a redução do IOF (código 7893) apurado em (...), bem como apresentar a apuração da base de cálculo que determinou o valor inicialmente pago com os ajustes correspondentes, apresentar os documentos fiscais e contábeis que serviram de base para o procedimento, e também apontar a base legal que permitiu a redução do IOF.

Da análise dos documentos apresentados na Intimação: (...)

Encaminhou em anexo os seguintes documentos comprobatórios:

1) planilha em formato Excel contendo todos os lançamentos contábeis de estorno constituída por 3.587 registros, perfazendo o valor total de R\$ 491.634,91, denominado Anexo I (termo de anexação de arquivo não-paginável contido às fls.16 do presente Edossiê); 2) arquivos zipados, no formato "Bloco de Notas", relativos aos Razões completos da subconta 4.9.1.10.10.02-5 (IOF - Operações de Crédito), dos meses de janeiro de 2014 a março de 2015; (grifamos)

É de se observar que a Intimação citada abrangeu o período compreendido de janeiro de 2014 a março de 2015, conforme grifos.

Note-se que a Contribuinte alega que "a autoridade fiscal não se desincumbiu de fiscalizar e analisar com acuidade as situações que compõem o valor referente a DCOMP em comento, ao contrário, de forma arbitrária conclui que tal redução teria se dado pelos mesmos motivos que embasaram retificação de IOF vinculada a compensação diversa." e cita parte do Relatório Fiscal:

Por economia processual, os apontamentos pertinentes à análise do PER/DCOMP 03336.01997.040315.1.3.04-3980, bem como as dúvidas lá dirimidas e principalmente os casos amostralmente lá analisados, são suficientes para embasar as considerações e conclusões feitas à análise do presente PER/DCOMP, afastando a necessidade de novas intimações.

Verifica-se que, no âmbito do Processo nº 10166.908334/2019-11, que tratou do PER/Dcomp nº 03336.01997.040315.1.3.04-3980, a Interessada foi intimada duas

vezes para apresentar a documentação necessária para análise do pleito, conforme segue:

O contribuinte foi reintimado por meio do Termo de Intimação nº. 135 de 30 de abril de 2019, a apresentar elementos identificadores do beneficiário - nome e CPF - e a espécie de seis operações amostral e aleatoriamente destacadas da planilha Excel anteriormente apresentada; a esclarecer e comprovar se a Caixa Econômica Federal assumiu inteiramente o ônus do imposto ou estava expressamente autorizada a solicitar a compensação; e a apresentar explicação detalhada de como ocorreu na prática o erro formal/contábil alegado, apresentando documentação comprobatória hábil a demonstrar tais erros. (grifamos)

Da mesma forma, a intimação alcançou o período deste PER/Dcomp e os documentos comprobatórios apresentados fariam prova neste processo.

Especificamente quanto ao aproveitamento da Intimação contida no processo acima citado, a Interessada não comprovou que tem a legitimidade para pleitear a restituição que ora se aprecia. Além disso, não foram juntados os contratos de empréstimos que deram origem ao IOF, em atendimento à intimação.

Tratando-se de operações de crédito, como é o caso, o contribuinte do IOF é a pessoa física ou jurídica tomadora do crédito (art. 3º, inciso I, da Lei nº 8.894, de 21 de junho de 1994).

Nestes termos, confira-se a legislação de regência própria:

DECRETO Nº 6.306, DE 14 DE DEZEMBRO DE 2007.

Regulamenta o Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro, ou relativas a Títulos ou Valores Mobiliários - IOF TÍTULO II DA INCIDÊNCIA SOBRE OPERAÇÕES DE CRÉDITO (...)

Dos Contribuintes Art. 4º Contribuintes do IOF são as pessoas físicas ou jurídicas tomadoras de crédito (Lei nº 8.894, de 1994, art. 3º, inciso I, e Lei nº 9.532, de 1997, art. 58). (grifamos)

Dos Responsáveis Art. 5º São responsáveis pela cobrança do IOF e pelo seu recolhimento ao Tesouro Nacional:

I - as instituições financeiras que efetuarem operações de crédito (Decreto-Lei nº 1.783, de 1980, art. 3º, inciso I); DAS OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS Manutenção de Informações Art. 41. As pessoas jurídicas que efetuarem operações sujeitas à incidência do IOF devem manter à disposição da fiscalização, pelo prazo prescricional, as seguintes informações:

I - relação diária das operações tributadas, com elementos identificadores da operação (beneficiário, espécie, valor e prazo) e o somatório diário do tributo; (...)

III - relação mensal dos empréstimos em conta, inclusive excessos de limite, de prazo de até trezentos e sessenta e quatro dias, tributados com base no

somatório dos saldos devedores diários, apurado no último dia de cada mês, contendo nome do beneficiário, somatório e valor do IOF cobrado; Registro Contábil do Imposto Art. 43. Nas pessoas jurídicas responsáveis pela cobrança e pelo recolhimento, o IOF cobrado é creditado em título contábil próprio e subtítulos adequados à natureza de cada incidência do imposto.

Art. 44. A conta que registra a cobrança do IOF é debitada somente:

I- no estabelecimento cobrador, pela transferência para o estabelecimento centralizador do recolhimento do imposto; II- no estabelecimento centralizador do imposto, pelo recolhimento ao Tesouro Nacional do valor arrecadado, observados os prazos regulamentares; III- por estorno, até a data do recolhimento ao Tesouro Nacional, de registro de qualquer natureza feito indevidamente no período, ficando a documentação comprobatória arquivada no estabelecimento que o processar, à disposição da fiscalização.

(...)

DA FISCALIZAÇÃO DO IOF Art. 59. Compete à Secretaria da Receita Federal do Brasil a administração do IOF, incluídas as atividades de arrecadação, tributação e fiscalização (Decreto-Lei no 2.471, de 1988, art. 3º).

§1º No exercício de suas atribuições, a Secretaria da Receita Federal do Brasil, por intermédio de seus agentes fiscais, poderá proceder ao exame de documentos, livros e registros dos contribuintes do IOF e dos responsáveis pela sua cobrança e recolhimento, independentemente de instauração de processo (Decreto-Lei nº 2.471, de 1988, art. 3º, § (...))

§ 4º As informações obtidas com base neste artigo somente poderão ser utilizadas para efeito de verificação do cumprimento de obrigações tributárias (Lei nº 8.021, de 1990, art. 7º, § 2º).

§ 5º As informações, fornecidas de acordo com as normas regulamentares expedidas pelo Ministério da Fazenda, deverão ser prestadas no prazo máximo de dez dias úteis contados da data da ciência da solicitação, aplicando-se, no caso de descumprimento desse prazo, a penalidade prevista no art. 55 deste Decreto.

DA COMPENSAÇÃO E DA RESTITUIÇÃO Art. 61. Nos casos de pagamento indevido ou a maior do imposto, mesmo quando resultante de reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória, o contribuinte ou o responsável tributário, quando este assumir o ônus do imposto ou estiver expressamente autorizado, poderá requerer a restituição desse valor, observadas as instruções expedidas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (Lei nº 5.172, de 1966, art. 165). (grifamos)

Art. 62. O sujeito passivo que apurar crédito de IOF, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, passível de restituição, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (Lei nº 9.430, de 1996, art. 74, Lei nº

10.637, de 30 de dezembro de 2002, art. 49, Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, art 17, e Lei nº 11.051, de 29 de dezembro de 2004, art. 4º). (...)

E, na forma do artigo 166, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, Código Tributário Nacional (CTN), a restituição do IOF só pode ser feita a quem suportou tal encargo, ou a quem este houver autorizado.

Para fazer jus à restituição deve, ainda, o requerente atender aos seguintes requisitos: ter pago o tributo; e ser esse pagamento sem causa, em razão das hipóteses contidas nos incisos I, II e III do art. 165 do CTN.

Não fora isso, e, ambos, responsável e contribuinte, poderiam utilizar-se do mesmo crédito: aquele, por ter feito retenção de IOF indevida ou a maior; este, porque, de fato, teve o valor da retenção deduzido do empréstimo que tomou.

No caso, embora o interessado tenha recolhido o IOF, quem arcou com o dito encargo foi o tomador do empréstimo e, se existisse restituição devidamente comprovada por documentos, conforme exigência do Fisco, seria desse último a legitimidade para a requerer, ou para autorizar o interessado que assim o fizesse.

Desse modo, ainda que a Interessada tivesse demonstrado que ocorreu erro no pagamento, o que também não restou demonstrado, tal não o aproveitaria, porque não foi autorizado por aqueles que, efetivamente, suportaram o IOF.

Ricardo Lobo Torres, apoiando-se na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, leciona que:

“Não é suficiente, portanto, para legitimar a ação de repetição de indébito, o enriquecimento ilícito do ente público, mas o empobrecimento do contribuinte. Se aquele que recolheu indevidamente o imposto aos cofres públicos não sofreu o desembolso efetivo do numerário, carece de legitimidade ad causam, porque, do contrário, enriqueceria ilícitamente.” (Curso de Direito Financeiro e Tributário. 2ª ed. rev. e atual. Rio de Janeiro, Renovar, 1995, pág. 240)

Dessa forma, a autoridade administrativa competente esbarrou na falta de comprovação da legitimidade “ad causam” da requerente, ora manifestante, isto é, não foi demonstrada a efetiva titularidade do direito creditório apontado.

Assim, diante da falta de comprovação da titularidade da requerente, ora Manifestante, ao exercício do direito creditório em tela, deve-se manter o indeferimento do pleito.

3 - Verdade Material - Provas Inicialmente, deve-se esclarecer que o indeferimento foi realizado, além da falta de comprovação da legitimidade, também por falta de apresentação de documentos comprobatórios, conforme exposto acima.

A Contribuinte alegou que o Fisco, ao exarar o Despacho Decisório, “não se desincumbiu de fiscalizar e analisar com acuidade as situações que compõem o valor referente a DCOMP em comento”. Veja-se:

No presente caso a autoridade fiscal não se desincumbiu de fiscalizar e analisar com acuidade as situações que compõem o valor referente a DCOMP em comento, ao contrário, de forma arbitrária conclui que tal redução teria se dado pelos mesmos motivos que embasaram retificação de IOF vinculada a compensação diversa.

Conforme já se demonstrou acima, a Interessada foi intimada várias vezes para apresentar os documentos necessários para comprovação da restituição e, conseqüentemente, a compensação, se assim entendesse. Entretanto, não apresentou a documentação requerida, pediu dilação do prazo e mesmo após o prazo concedido nada apresentou.

Atenção especial se deve às várias tentativas do Auditor-fiscal em obter os documentos comprobatórios para analisar a restituição objeto do litígio.

Inicialmente, a Contribuinte foi intimada a justificar a redução do IOF (código 7893), bem como apresentar a apuração da base de cálculo que determinou o valor inicialmente pago com os ajustes correspondentes, apresentar os documentos fiscais e contábeis que serviram de base para o procedimento, e também apontar a base legal que permitiu a redução do IOF.

Em atendimento, a Interessada encaminhou os mesmos documentos daqueles entregues em atendimento à intimação do Processo nº 10166.908334/2019-11, que tratou do PER/Dcomp nº 03336.01997.040315.1.3.04-3980, ou seja:

1) planilha em formato Excel contendo todos os lançamentos contábeis de estorno constituída por 3.349 registros, perfazendo o valor total de R\$ 466.828,68, denominado Anexo I (termo de anexação de arquivo não-paginável contido às fls. 16 do presente Edossîê); 2) arquivos zipados, no formato "Bloco de Notas", relativos aos Razões completos da subconta 4.9.1.10.10.02-5 (IOF - Operações de Crédito), dos meses de janeiro de 2014 a março de 2015; À vista da documentação apresentada e notas explicativas, o Agente Fiscal concluiu:

Após análise dos termos que levaram o contribuinte a retificar e reduzir o IOF devido (...) (pleiteado no PER/DCOMP (...) ora em análise), conclui-se que tal redução se deu pelos mesmos motivos que embasaram as retificações do IOF do terceiro decêndio de dezembro de 2013 (Pleiteado no PER/DCOMP 03336.01997.040315.1.3.04-3980, já analisado pelo Fisco).

Por economia processual, os apontamentos pertinentes à análise do PER/DCOMP 03336.01997.040315.1.3.04-3980, bem como as dúvidas lá dirimidas e principalmente os casos amostralmente lá analisados, são suficientes para embasar as considerações e conclusões feitas à análise do presente PER/DCOMP, afastando a necessidade de novas intimações.

Para melhor compreensão, e frise-se que o período contido na intimação e documentos apresentados abrange os meses de janeiro de 2014 a março de 2015, transcreve-se fundamentação do Despacho Decisório:

No âmbito da análise do PER/DCOMP 03336.01997.040315.1.3.04-3980, o contribuinte foi intimado por meio do Termo de Intimação nº. 135, de 30/04/2019, a apresentar elementos identificadores do beneficiário – nome e CPF - e a espécie de seis operações amostral e aleatoriamente destacadas da planilha Excel anteriormente apresentada; a esclarecer e comprovar se a Caixa Econômica Federal assumiu inteiramente o ônus do imposto ou estava expressamente autorizada a solicitar a compensação; e a apresentar explicação detalhada de como ocorreu na prática o erro formal/contábil alegado, apresentando documentação comprobatória hábil a demonstrar tais erros.

Sendo sua resposta insuficiente para comprovação da certeza e liquidez do crédito de IOF ora pleiteado, foi novamente intimado, por meio do Termo de Intimação nº. 156, de 23/05/2019, a apresentar as telas dos sistemas da Caixa que contivessem informações, tais como ficha financeira do contrato, contendo os dados da pessoa física, o valor do empréstimo, o valor creditado na conta corrente e a data da operação) referentes a alguns contratos aleatoriamente selecionado; O contribuinte tinha 20 dias de prazo para atendimento à Intimação 156.

Ao término do prazo estipulado na referida intimação, que se encerrava em 12/06/2019, não foram apresentados quaisquer documentos solicitados. Ao invés disso, o contribuinte solicitou dilação de prazo de 20 dias para “finalização do trâmite administrativo dos documentos solicitados”. Por fim, não encaminhou os documentos solicitados nem ao término da dilação de prazo solicitada, que teria se encerrado em 02/07/2019, não logrando êxito em comprovar a exatidão das informações contidas no PER/DCOMP, prejudicando o reconhecimento do direito creditório.

É de se notar que, mesmo com a segunda intimação, dilação do prazo concedido e, ainda, o prazo transcorrido entre o encerramento do procedimento fiscal e a entrega do recurso que ora se aprecia, a Interessada nada trouxe que pudesse provar o direito à restituição e, ainda, não apresentou a documentação mínima requerida, ou seja, “elementos identificadores do beneficiário – nome e CPF - e a espécie de seis operações amostral e aleatoriamente destacadas da planilha Excel anteriormente apresentada”.

Por silogismo, entende-se que a Interessada não quis cooperar com a Fiscalização, preferindo alegar “nulidade” e, também, alega que sempre cooperou dentro dos prazos concedidos pela Fiscalização:

Ressalte-se que, em nenhuma hipótese, há que se conceber que seja imputada à CAIXA a inobservância de prazo de atendimento fixado em requisição fiscal, posto que a instituição preza - como se preceito fosse - pela manifestação tempestiva, seja em cumprimento da intimação, seja, quando necessário, em pedido de dilação de prazo, em respeito ao adequado tratamento à demandas de tal natureza e ao seu devido respaldo legal.

Obviamente, pelas reiteradas omissões ao atendimento cabal às intimações, verifica-se que a argumentação não se sustenta, mas fortalece a fundamentação que o Auditor-fiscal sedimentou na expedição do Despacho Decisório.

Impende esclarecer, também, que a Interessada faz uma tentativa de dar à Intimação a ela encaminhada no Processo nº 10166.908334/2019-11 (que tratou do PER/Dcomp nº 03336.01997.040315.1.3.04-3980) de exclusividade, quando os termos abrangeram período maior, sendo de conhecimento pela Contribuinte, tendo em vista que apresentou a documentação em “arquivos zipados, no formato "Bloco de Notas", relativos aos Razões completos da subconta 4.9.1.10.10.02-5 (IOF - Operações de Crédito), dos meses de janeiro de 2014 a março de 2015”.

Nestes termos o Auditor-fiscal da Receita Federal do Brasil indeferiu o crédito, à vista do não atendimento à intimação e ausência de documentos comprobatórios.

Repita-se: os documentos comprobatórios e necessários não foram trazidos pela Interessada na peça recursal, preferindo alegar nulidade do Ato.

Assim, na falta de atendimento à intimação e não apresentação de documentos comprobatórios, conclui-se correto o indeferimento do pleito.

Ademais disso, à vista das alegações de defesa apresentadas, não se olvida que na busca da verdade material é indispensável à análise das provas. Porém, a legislação tributária define a competência quanto à formação probatória nas relações jurídico-tributárias existentes entre o Fisco e a contribuinte. É, inclusive, o que aponta a doutrina trazida abaixo:

“Deflui, também da máxima oficialidade o preceito do timbre instrutório que há de acompanhar o procedimento administrativo, entendendo-se por isso a circunstância de que a produção de provas e todas as demais providências para a averiguação dos fatos subjacentes cabem tanto ao Poder Público quanto à parte interessada. Por evidência que no plexo das disposições normativas é que vamos encontrar a quem compete realizar esta ou aquela prova; tomar esta ou aquela providência no sentido de atestar os acontecimentos. Alguns expedientes são, por natureza, privativos da Administração, enquanto outros só ao administrado quadra produzir. No feixe de tais contribuições reside o caráter instrutório do procedimento administrativo tributário e, com ele, a forma encontrada pelo Direito para o esclarecimento dos fatos e subsequente controle da legalidade dos atos.

De corolário, aparece o postulado sobranceiro da verdade material, como inspiração constante do procedimento administrativo, em geral, e tributário, em particular. Mais uma vez, nos defrontamos com traço singular ao procedimento administrativo, em cotejo com o judicial. Neste último, prepondera a norma da verdade formal, havendo o juiz de ater-se às provas trazidas ao processo civil. No que atina à discussão que se opera perante os órgãos administrativos, há de sobrepor-se a verdade material, a autenticidade fática, mesmo em detrimento

dos requisitos formais que as provas requeridas ou produzidas venham a revestir.” (negrejou-se e grifou-se) (Carvalho, Paulo de Barros. Processo Administrativo Tributário – in Revista de Direito Tributário – p. 284)

Particularmente acerca da restituição/compensação, o ônus da formação da prova do direito creditório foi atribuído legalmente à contribuinte, a fim de demonstrar a certeza e liquidez do pleito, nos termos do art. 170, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional - CTN). Nesse sentido, veja-se a jurisprudência:

“RESTITUIÇÃO/COMPENSAÇÃO - Nos pedidos de repetição de indébitos e de compensação é do contribuinte o ônus de demonstrar de forma cabal e específica seu direito creditório.” [Acórdão 107-07684, de 16/06/2004](negrejou-se)

Necessário destacar que cabe aos contribuintes zelarem pelo cumprimento de suas obrigações acessórias bem como pelo correto preenchimento e encaminhamento de seus pleitos, de forma a prestarem informações coerentes à Administração Tributária.

A prova requerida em favor da pessoa jurídica, nesse caso, consiste nos fatos registrados na escrituração e comprovados por documentos hábeis, conforme art. 923 do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 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 nº 1.598, de 1977, art. 9º, § 1º).” (destaques acrescidos)

Consoante o Decreto nº 6.022, de 22 de janeiro de 2007, que institui o Sistema Público de Escrituração Digital (SPED), a adoção de tal sistemática não dispensa a pessoa jurídica de manter sob sua guarda e responsabilidade os livros e documentos na forma e prazos previstos na legislação aplicável:

“Art. 2º O Sped é instrumento que unifica as atividades de recepção, validação, armazenamento e autenticação de livros e documentos que integram a escrituração contábil e fiscal dos empresários e das pessoas jurídicas, inclusive imunes ou isentas, mediante fluxo único, computadorizado, de informações. (Redação dada pelo Decreto nº 7.979, de 8 de abril de 2013)

§1º Os livros e documentos de que trata o caput serão emitidos em forma eletrônica, observado o disposto na Medida Provisória nº 2.200-2, de 24 de agosto de 2001.

§ 2º O disposto no caput não dispensa o empresário e as pessoas jurídicas, inclusive imunes ou isentas, de manter sob sua guarda e responsabilidade os livros e documentos na forma e prazos previstos na legislação aplicável. (Redação dada pelo Decreto nº 7.979, de 8 de abril de 2013)”(destaques acrescidos)

E a IN RFB nº 787, de 19 de novembro de 2007, que instituiu, com fundamento no Decreto acima transcrito, a Escrituração Contábil Digital (ECD), estipulou que nela é compreendida a versão digital dos livros Diário e seus auxiliares; Razão e seus auxiliares; e Balancetes Diários, Balanços e fichas de lançamento comprobatórias dos assentamentos neles transcritos; somente dispensando a obrigatoriedade de escriturar o Livro Razão, quando apresentada a versão digital.

“Art. 2º A ECD compreenderá a versão digital dos seguintes livros:

I- livro Diário e seus auxiliares, se houver; II- livro Razão e seus auxiliares, se houver; III- livro Balancetes Diários, Balanços e fichas de lançamento comprobatórias dos assentamentos neles transcritos.

Parágrafo único. Os livros contábeis e documentos de que trata o caput deverão ser assinados digitalmente, utilizando-se de certificado de segurança mínima tipo A3, emitido por entidade credenciada pela Infra-estrutura de Chaves Públicas Brasileira (ICPBrasil), a fim de garantir a autoria, a autenticidade, a integridade e a validade jurídica do documento digital.(Redação dada pela Instrução Normativa RFB nº 926, de 11 de março de 2009 ) (...)

Art. 6º A apresentação dos livros digitais, nos termos desta Instrução Normativa e em relação aos períodos posteriores a 31 de dezembro de 2007, supre: (Redação dada pela Instrução Normativa RFB nº 926, de 11 de março de 2009 )

I- em relação às mesmas informações, a exigência contida na Instrução Normativa SRF nº 86, de 22 de outubro de 2001, e na Instrução Normativa MPS/SRP nº 12 , de 20 de junho de 2006. (Incluído pela Instrução Normativa RFB nº 926, de 11 de março de 2009 )

II- a obrigatoriedade de escriturar o Livro Razão ou fichas utilizados para resumir e totalizar, por conta ou subconta, os lançamentos efetuados no Diário ( Lei nº 8.218, de 1991, art.14, e Lei nº 8.383 , de 1991, art. 62). (Incluído pela Instrução Normativa RFB nº 926, de 11 de março de 2009 )

III- a obrigatoriedade de transcrever no Livro Diário o Balancete ou Balanço de Suspensão ou Redução do Imposto de que trata o art. 35 da Lei nº 8.981, de 1991 (Instrução Normativa SRF nº 93 , de 1997, art. 12, inciso 5, alínea b). (Incluído pela Instrução Normativa RFB nº 926, de 11 de março de 2009 )

Parágrafo único. A adoção da Escrituração Fiscal Digital, nos termos ao Convênio ICMS nº 143 , de 15 de dezembro de 2006, supre: (Incluído pela Instrução Normativa RFB nº 926, de 11 de março de 2009 )

I- a elaboração, registro e autenticação de livros para registro de inventário e registro de entradas, em relação ao mesmo período. (Lei nº 154, de 1947, arts. 2º, caput e § 7º, e 3º, e Lei nº 3.470, de 1958, art. 71 e Lei nº 8.383, de 1991, art. 48). ( Incluído pela Instrução Normativa RFB nº 926, de 11 de março de 2009 )

II- em relação às mesmas informações, da exigência contida na Instrução Normativa SRF nº 86, de 22 de outubro de 2001, e na Instrução Normativa

MPS/SRP nº 12, de 20 de junho de 2006. ( Includido pela Instrução Normativa RFB nº 926, de 11 de março de 2009)” (destaques acrescidos)

Como visto da legislação transcrita, a escrituração ou mero demonstrativo, 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 nº 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 referam.” 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 nº 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.” No que se referente 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.

Assim é que, nos casos de lançamentos de ofício, não basta a afirmação, por parte da autoridade fiscal, de que ocorreu o ilícito tributário; ao contrário, é fundamental que a infração seja devidamente comprovada, como se depreende da parte final do caput do artigo 9.º do Decreto n.º 70.235/1972, 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”. 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 repetição de indébito, 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, é atribuição do contribuinte a demonstração da efetiva existência deste. Tanto é assim que as instruções da Secretaria da Receita Federal do Brasil trazem em seu bojo a necessidade dos documentos comprobatórios. Confira-se, por exemplo, a Instrução Normativa SRF no 900, de 30 de dezembro de 2008, (revogada pela Normativa RFB Nº 1300, de 20 de novembro de 2012 e atualmente vigente a Instrução Normativa RFB Nº 1717, de 17 de Julho de 2017) que regem os processos de restituição, compensação e ressarcimento de créditos tributários, assim expressa em vários de seus dispositivos:

Art. 3º A restituição a que se refere o art. 2º poderá ser efetuada:

I- a requerimento do sujeito passivo ou da pessoa autorizada a requerer a quantia; ou II- mediante processamento eletrônico da Declaração de Ajuste Anual do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física (DIRPF).

§ 1º A restituição de que trata o inciso I do caput será requerida pelo sujeito passivo mediante utilização do programa Pedido de Restituição, Ressarcimento ou Reembolso e Declaração de Compensação (PER/DCOMP).

§ 2º Na impossibilidade de utilização do programa PER/DCOMP, o requerimento será formalizado por meio do formulário Pedido de Restituição, constante do Anexo I, ou mediante o formulário Pedido de Restituição de Valores Indevidos Relativos a Contribuição Previdenciária, constante do Anexo II, conforme o caso, aos quais deverão ser anexados documentos comprobatórios do direito creditório. (...)

§ 4º Tratando-se de pedido de restituição formulado por representante do sujeito passivo mediante utilização do programa PER/DCOMP, os documentos a que se refere o § 3º serão apresentados à RFB após intimação da autoridade competente para decidir sobre o pedido. (...)

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. (grifou-se)

Verifica-se que, em qualquer dos tipos de repetição é exigida a apresentação dos documentos comprobatórios da existência do direito creditório como pré-

requisito ao conhecimento do pleito. Ausentes os documentos que atestem, de forma inequívoca, a origem e a natureza do crédito, o pedido repetitório fica inarredavelmente prejudicado.

Assim, em entendendo a Autoridade Fiscal que os documentos e informações produzidas pelo contribuinte durante o procedimento fiscal não se mostram suficientes para demonstrar de forma inequívoca o crédito objeto do pleito repetitório, ou entendendo que o crédito inexistente, em razão de as operações demonstradas pela contribuinte não se enquadrarem nas hipóteses de creditamento legalmente previstas, cabe a este indeferi-lo total ou parcialmente, explicitando claramente sua motivação.

Desta feita, cabe a contribuinte, em sua Manifestação de Inconformidade, provar o teor das alegações que contrapõe aos argumentos postos pela Autoridade Fiscal para não acatar, ou acatar apenas parcialmente o pleito repetitório. Decerto, não basta ao contribuinte apenas alegar sem provar; não basta, simplesmente vir aos autos discordando do entendimento do fiscal, afirmando que entende possuir o direito ao crédito; a contribuinte deve ser capaz de comprovar cabalmente o direito ao crédito que pleiteia, demonstrando sua conformidade com os dispositivos legais de regência.

No caso específico dos pedidos de restituição, compensação ou ressarcimento de créditos tributários, 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, por vezes, associada a uma conciliação entre registros contábeis e documentos que respaldem tais registros. Assim, para comprovar a existência de um crédito vinculado a um registro contábil, não basta apresentar o registro, mas também indicar, de forma específica, quais documentos estão associados a que registros; ainda, 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 e legível, sem abreviaturas ou códigos que dificultem ou impossibilitem a perfeita caracterização do negócio.

Verificou-se neste processo e neste Voto que a contribuinte se limitou a alegar que tem direito ao crédito, sem satisfazer a análise com as provas requeridas pertinentemente na intimação fiscal. Tal situação impossibilita a confirmação da efetiva ocorrência da operação alegada e/ou a perfeita e minudente cognição do conteúdo das operações negociais instrumentadas por aqueles registros, listagens e documentos.

Esta imprecisão na comprovação da operação e ou identificação da origem e natureza do crédito atinge de modo generalizado o pedido formulado pelo contribuinte, não permite, em sede de julgamento administrativo, suprir esta omissão do contribuinte, em termos de cumprimento de seus onus probandi.

Na seara das provas, os requisitos estabelecidos na legislação de regência para a realização de compensações devem ser observados sob pena de não ser aceita a

compensação pretendida. É o que prevê o caput do art. 170 do Código Tributário Nacional e art. 74 da Lei nº 9.430/96 (grifei):

Código Tributário Nacional 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. (g.n.)

Lei nº 9.430/96 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.(Redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002) (...)

§ 14. A Secretaria da Receita Federal - SRF disciplinará o disposto neste artigo, inclusive quanto à fixação de critérios de prioridade para apreciação de processos de restituição, de ressarcimento e de compensação. (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)

Ou seja, toda vez que a opção da contribuinte for pela quitação de seus débitos mediante compensação, ao invés do pagamento, deverá observar os procedimentos legalmente estabelecidos, sob pena de não ver suas compensações homologadas.

Assim, cabia-lhe juntar à peça recursal todo o conteúdo probatório, sob pena de não mais poder fazê-lo e, ainda, materialmente, determinar descumprimento à premissa básica do instituto da compensação no Direito Tributário, qual seja, a compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos.

**Da nulidade do Despacho Decisório por ausência de similaridade fático-jurídica entre a DCOMP 03336.01997.040315.1.3.04-3980 e a DCOMP nº 18174.41587.130315.1.3.04-7667**

A Recorrente alega que deveria ser anulado o Despacho Decisório, pois não tem similaridade entre os processos de compensações 03336.01997.040315.1.3.04-3980 e o aqui tratado.

Porém como visto anteriormente a nulidade somente poderia ser decretada com base artigo 59, e também visto acima não foi verificada nenhuma das hipóteses, além disso como já visto nos itens anteriores o Despacho Decisório é fundamentado pela falta de apresentação de provas, portanto não há o que alegar a ausência de similaridade entre os processos, pois em ambos faltaram comprovação dos créditos, não precisando ser exatamente a mesma situação fática dos dois processos.

Além do mais, mesmo com a possibilidade de apresentação de provas e argumentações de mérito, a Recorrente somente alegou a nulidade dos processos sem trazer nenhuma comprovação do crédito requerido.

**Da ausência de fiscalização prévia das DCOMP nº 36826.30994.051217.1.3.04-0911**

A Recorrente alega que não teve uma fiscalização da DCOMP em questão, visto que não existira vinculação entre si das DCOMPs, e a fiscalização foi somente sobre a primeira DCOMP apresentada. Apresenta para tal informação de que o crédito não teria sido informado em PER/DCOMP anterior, informação constantes do sistema da Receita Federal.

Todavia a Recorrente não demonstra em nenhum momento que as DCOMPs seriam provenientes de créditos diferentes, apenas alegando que se não contou a informação de vinculação não existe formalmente a vinculação das mesmas.

Portanto não sendo possível acatar a preliminar suscitada.

**Da conclusão**

Diante do exposto voto por conhecer do Recurso Voluntário para rejeitar as preliminares de nulidade e, por conseguinte, em negar provimento ao Recurso Voluntário.

*Assinado Digitalmente*

**Rodrigo Pinheiro Lucas Ristow**