Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 10845.902798/2012-90

Processo nº	10845.902798/2012-90
Recurso	Voluntário
Acórdão nº	**3302-011.254 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Sessão de	23 de junho de 2021
Recorrente	ULTRAFERTIL SA
Interessado	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Exercício: 2019
PEDIDOS DE RESSARCIMENTO/RESTITUIÇÃO E DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA. SUJEITO PASSIVO.
Em processos de ressarcimento, restituição e compensação, recai sobre o sujeito passivo o ônus de comprovar nos autos, tempestivamente, a natureza, a certeza e a liquidez do crédito pretendido. Não há como reconhecer crédito cuja natureza, certeza e liquidez não restaram comprovadas por meio de escrituração contábil-fiscal e documentos que a suportem.
Não há que se falar em violação a princípios jurídicos, entre os quais, aqueles da verdade material, contraditório e ampla defesa, quando o tribunal administrativo, ancorado na correta premissa de que sobre o sujeito passivo recai o ônus da prova e na constatação de insuficiência de provas do direito alegado, conclui pelo indeferimento da compensação declarada e afasta pedido de diligência.
PEDIDO DE DILIGÊNCIA OU PERÍCIA. DESNECESSIDADE. INDEFERIMENTO.
Descabe a realização de diligência ou perícia relativamente à matéria cuja prova deveria ter sido apresentada já em manifestação de inconformidade. Procedimentos de diligência e perícia não se afiguram como remédio processual destinado a suprir injustificada omissão probatória daquele sobre o qual recai o ônus da prova.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário, nos termos do voto condutor. Votou pelas conclusões o conselheiro Jorge Lima Abud. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhes aplicado o decidido no Acórdão nº 3302-011.253, de 23 de junho de 2021, prolatado no julgamento do processo 10845.902797/2012-45, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

(documento assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenburg Filho – Presidente Redator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Gilson Macedo Rosenburg Filho (Presidente), Larissa Nunes Girard, Jorge Lima Abud, Vinicius Guimarães, Raphael Madeira Abad, Walker Araujo, José Renato Pereira de Deus e Denise Madalena Green.

Relatório

O presente julgamento submete-se à sistemática dos recursos repetitivos prevista no art. 47, §§ 1º e 2º, Anexo II, do Regulamento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015. Dessa forma, adota-se neste relatório o relatado no acórdão paradigma.

Trata o presente processo de Pedido de Ressarcimento e de Declaração de Compensação Eletrônicos com a utilização de crédito de CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS), apurado na sistemática não cumulativa, decorrente de operações no mercado interno no 2º trimestre/2008.

Conforme Despacho Decisório Eletrônico (DDE), o direito creditório foi indeferido, com a não homologação das compensações, sob fundamento de que "não foi possível confirmar a existência do crédito indicado, pois o contribuinte, mesmo intimado, não apresentou Arquivos Digitais previstos na Instrução Normativa SRF nº 86, de 22/10/2001, em estrita conformidade com o ADE Cofins 15/01, compreendendo as operações efetuadas no período de apuração acima indicado".

A interessada foi cientificada do DDE, por via posta. Irresignada, a contribuinte apresentou manifestação de inconformidade, acompanhada de documentos.

Após breve resumo dos fatos, argumenta que não seria lícito negar o direito à compensação com espeque na falta de entrega de documentos e/ou informações digitais, diante da ausência de amparo legal.

Entende não ser possível se exigir a mesma conduta quanto a fatos e atos anteriores à ciência desta obrigação, pois comprometeria a estabilidade das relações jurídicas, sobretudo ante o custo que é gerado até mesmo com o cumprimento de obrigações acessórias.

Destaca que a própria exigência do art. 65 da IN RFB nº 900, de 2008, ainda que não entendida como verdadeira obrigação acessória, não pode ser validamente imposta, pois visa condicionar o direito a uma compensação já formalizada no instante da transmissão do PER/DCOMP, ainda que sujeita a posterior homologação (art. 74 da Lei nº 9.430/96), sob a égide de legislação que, à época, não estipulava tal requisito.

E continua:

Ora, o ato (transmissão da PER/DCOMP) foi consumado tanto antes da instituição da obrigação de manutenção de arquivos eletrônicos específicos (a que se refere o § 1o, art. 65, da IN RF 900, em conjunto com o ADE COFIS 55) quanto da própria veiculação da regra que determina a não recepção ou indeferimento do pleito de restituição ou compensação (§§ 3o e 4o, IN RFB 900, introduzidos pela IN RFB n.° 981, de dezembro de 2009), razão pela qual o ato deve ser examinado pela administração à luz das regras vigentes àquela ocasião, aplicando-se inteiramente o brocado tempus regis actum.

De maneira que a mera ausência de entrega de arquivos eletrônicos, por si só, não poderia ensejar o indeferimento do pedido da Suplicante, por não consistir norma aplicável à época da compensação, em si considerada (o encontro de contas).

Documento nato-digital

12. Ainda sobre este prisma, é possível afirmar que a criação de uma nova condicionante para a compensação está para o respectivo pedido tal qual a modificação de critério jurídico dos auditores fiscais está para o correspondente lançamento do crédito tributário.

A analogia é pertinente haja vista que, ao não homologar uma compensação declarada na forma do artigo 74 da Lei n.° 9.430, o Fisco ratifica o lançamento do débito cuja compensação se pretendeu (em regra confessado pelo contribuinte) e, como corolário, formaliza a sua cobrança, o que consiste em verdadeiro lançamento, ao final.

E, em se tratando de novo critério jurídico é vedada sua aplicação retroativa, de forma a alcançar fatos geradores ocorridos após sua divulgação ou oficialização, a teor do que dispõe o artigo 146 do CTN, cuja redação é a seguinte:

...

Ressalta que em situações análogas envolvendo a suplicante (pedidos transmitidos antes da alteração do art. 65 da IN RFB nº 900/08 e do ADE Cofis nº 15/01, relativos a créditos também anteriores), já objeto de decisões homologando parcialmente os créditos, o Fisco efetuou tratamento manual e instaurou procedimento fiscal, apurando, analiticamente, com base em documentos fornecidos, a materialidade de tais créditos. Desse modo, entende que ao adotar procedimento diverso no presente caso, inclusive notificando previamente a empresa a apresentar arquivos eletrônicos, a RFB afronta o art. 146 do CTN, impedindo que tal critério seja aplicado.

Assim, tendo em conta o princípio da segurança jurídica - e os seus consectários princípios da não surpresa e da proteção à confiança, bem como por força do que prevê o artigo 146 do CTN, requer o afastamento do indeferimento do pedido de compensação e restituição com fulcro em critério jurídico (v.g., manutenção e prévia disponibilização de arquivos eletrônicos) posterior ao surgimento do crédito e, em especial, à apresentação do requerimento.

E, uma vez reconhecida a ilegitimidade do Despacho Decisório, requer o reconhecimento da compensação intentada, com base nos dados contidos nas declarações fiscais prestadas pela contribuinte, especialmente o DACON, que corporificam o autolançamento da contribuição, válido e eficaz à míngua de lançamento de ofício supletivo, a seu respeito.

Cita jurisprudência que julga corroborar sua tese.

Encerra com os seguintes pedidos:

14. Isto posto, é a presente para requerer a essa Delegacia de Julgamento a reforma do r. despacho decisório ora combatido, homologando-se integralmente, em consequência, a Declaração de Compensação (...), bem como deferindo o Pedido de Ressarcimento (...).

Sucessivamente, requer-se seja anulado o sobredito despacho decisório, bem como que seja determinado à autoridade competente para exame do pedido supra a instauração de procedimento de fiscalização formal para aferir a materialidade do direito creditório, com a prolação de novo despacho, observado o prazo de que cuida o artigo 74, § 5o, da Lei n° 9.430/96.

A DRJ julgou improcedente a manifestação de inconformidade, mantendo o despacho decisório e não reconhecendo o direito creditório apurado pela Recorrente,

Documento nato-digital

considerando a inércia do contribuinte em atender as intimações para apresentar os arquivos nos moldes solicitados.

Não se conformando com a decisão recorrida, a Recorrente interpôs recurso voluntário, reproduzindo, em síntese apertada, suas razões de defesa. Adicionalmente, pleiteou a nulidade da decisão recorrida por inobservância ao princípio da verdade material.

É o relatório.

Voto

Tratando-se de julgamento submetido à sistemática de recursos repetitivos na forma do Regimento Interno deste Conselho, reproduz-se o voto consignado no acórdão paradigma como razões de decidir:

> O recurso voluntário é tempestivo e atender aos demais requisitos de admissibilidade, dele tomo conhecimento.
>
> **Preliminarmente**, a Recorrente pleiteou a nulidade da decisão recorrida nos seguintes termos:
>
> > *8. Conforme se infere da decisão recorrida, a Secretaria da Receita Federal do Brasil houve por bem negar o pedido de compensação e, por corolário, de restituição de créditos da contribuição social em tela, em razão da suposta impossibilidade de confirmação do crédito indicado decorrente da alegada falta de apresentação de Arquivos Digitais previstos na Instrução Normativa SRF n º 86, de 22/10/2001, em estrita conformidade com o ADE Cofis 15/01.*
> >
> > *No entanto, em flagrante contradição ao referido fundamento (suposta ausência de provas) a Autoridade Administrativa indeferiu, sumariamente, a instauração de procedimento fiscal pleiteado pela Recorrente, tendente a certificar a legitimidade do direito creditório em análise.*
> >
> > *Evidentemente, o raciocínio esposado na decisão recorrida não merece prevalecer.*
> >
> > *9. Com efeito, ao indeferir a plena dilação probatória pela Recorrente, a decisão recorrida adotou posicionamento que não se coaduna com o princípio da verdade material, inerente a todo e qualquer processo administrativo, o qual é informado e guiado pelas garantias constitucionais da **ampla defesa** e do **contraditório**, asseguradas pelo artigo 5º, LIV e LV, da CR/88*
>
> Sem razão a Recorrente. Isto porque, correta a decisão recorrida quando afirma que a não apresentação dos arquivos digitais solicitados pela autoridade fiscal impossibilita a análise da certeza e liquidez do crédito pleiteado, ficando prejudicada a própria aplicação da verdade material no procedimento de verificação do crédito.
>
> De fato, não há qualquer sentido em se falar em ofensa à verdade material, ampla defesa e contraditório, como pretende a recorrente, quando ela mesma se exime de seu ônus de apresentar, no tempo e modo oportunos, os elementos de prova que possam demonstrar a certeza e a liquidez do direito creditório que almeja ver reconhecido.
>
> É de se lembrar que, no âmbito de pedidos de restituição, ressarcimento e declarações de compensação, a demonstração da certeza e liquidez do crédito postulado se revela fundamental, recaindo sobre o sujeito passivo o ônus da prova, a teor do que dispõe o art. 373 do Código de Processo Civil.
>
> Assim, não apenas no curso do procedimento fiscal, mas, sobretudo, em sua manifestação perante o colegiado *a quo*, a Recorrente deveria ter reunido todos os documentos suficientes e necessários para a demonstração da certeza e liquidez do crédito pretendido, sob pena de preclusão do direito de produção de provas documentais

Documento nato-digital

em outro momento processual, em face do que dispõe o §4º do art. 16 do Decreto nº. 70.235/72:

> *Art. 16. A impugnação mencionará:*
>
> *(...)III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir; (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)(...)*
>
> *§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que: (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)*
>
> *a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)*
>
> *b) refira-se a fato ou a direito superveniente; (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)*
>
> *c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos. (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)*

Analisando o caso concreto, observa-se que o sujeito passivo se restringe a fazer alegações, sem trazer, quer durante o procedimento fiscal, quer em sua manifestação de inconformidade, documentos suficientes e necessários para sustentar seus argumentos.

Portanto, correta a decisão recorrida que assim se pronunciou:

> *Por fim, acerca do pedido de instauração de procedimento fiscal tendente a certificar/investigar o direito creditório, indefere-se (art. 18 do Decreto nº 70.235/72), pois se entende incabível a diligência em se tratando de prova a ser apresentada no momento da defesa, não logrando a contribuinte demonstrar ter cumprido as condições para apresentação da prova em outro momento processual (art. 16, III, e §§ 4º e 5º, do Decreto nº 70.235/72).*

Assim, afasta-se o pedido de nulidade da decisão recorrida.

Meritoriamente melhor sorte não resta a Recorrente. Conforme a fundamentação do Despacho Decisório, o direito creditório não foi reconhecido porque a interessada não atendeu à intimação para apresentação dos dados necessários à apreciação do seu suposto crédito. Veja-se a motivação do ato administrativo:

> *Analisadas as informações prestadas no documento acima identificado, não foi possível confirmar a existência do crédito indicado, pois o contribuinte, mesmo intimado, não apresentou Arquivos Digitais previstos na Instrução Normativa SRF nº 86, de 22/10/2001, em estrita conformidade com o ADE Cofis 15/01, compreendendo as operações efetuadas no período de apuração acima indicado.*

Segundo a contribuinte, a falta de apresentação dos arquivos digitais não configura razão hábil a simples negativa do pleito. Acusa que, por ocasião da transmissão dos PER/DCOMP, o Anexo Único do ADE Cofis nº 15/01 não fez referência à organização e formatação de arquivos digitais que tivessem qualquer relação com a apuração do saldo credor da contribuição.

Mas o Ato Declaratório Executivo Cofis nº 25, de 2010, não revogou nem substituiu o ADE Cofis nº 15, de 2001, mas alterou sua redação. Assim, o não atendimento ao disposto no ADE Cofis nº 15, de 2001, com a redação que lhe foi dada pelo ADE Cofis nº 25, de 2010, já em vigor na data da intimação, consiste, sim, em não apresentação de *"Arquivos Digitais previstos na Instrução Normativa SRF nº 86, de 22/10/2001, em estrita conformidade com o ADE Cofis 15/01"*, conforme constou no Despacho Decisório.

Feita esta observação inicial, salientamos que, da leitura do Despacho Decisório e da Manifestação de Inconformidade, verifica-se que o litígio se resume à obrigatoriedade ou não de a interessada transmitir os arquivos digitais em estrita conformidade com o

Documento nato-digital

ADE Cofis nº 15, de 2001, com a redação dada pelo ADE Cofis nº 25, de 2010, conforme determinado pela intimação.

Para dirimir a controvérsia faz-se necessário o exame da legislação que rege a matéria.

A Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991, conferiu à Secretaria da Receita Federal do Brasil a incumbência de estabelecer a forma de apresentação dos arquivos magnéticos pelas pessoas jurídicas que utilizam sistemas de processamento eletrônico de dados para registrar negócios e atividades econômicas ou financeiras, escriturar livros ou elaborar documentos de natureza contábil ou fiscal. Confira-se:

> *Lei nº 8.218, de 29 de agosto 1991:*
>
> *Art. 11. As pessoas jurídicas que utilizarem sistemas de processamento eletrônico de dados para registrar negócios e atividades econômicas ou financeiras, escriturar livros ou elaborar documentos de natureza contábil ou fiscal, ficam obrigadas a manter, à disposição da Secretaria da Receita Federal, os respectivos arquivos digitais e sistemas, pelo prazo decadencial previsto na legislação tributária. (Redação dada pela Medida Provisória nº 2158-35, de 2001)*
>
> *§ 1º A Secretaria da Receita Federal poderá estabelecer prazo inferior ao previsto no caput deste artigo, que poderá ser diferenciado segundo o porte da pessoa jurídica. (Redação dada pela Medida Provisória nº 2158-35, de 2001)*
>
> *§ 2º Ficam dispensadas do cumprimento da obrigação de que trata este artigo as empresas optantes pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES, de que trata a Lei nº 9.317, de 5 de dezembro de 1996. (Redação dada pela Medida Provisória nº 2158-35, de 2001)*
>
> *§ 3º A Secretaria da Receita Federal expedirá os atos necessários para estabelecer a forma e o prazo em que os arquivos digitais e sistemas deverão ser apresentados. (Incluído pela Medida Provisória nº 2158-35, de 2001)*
>
> *§ 4º Os atos a que se refere o § 3º poderão ser expedidos por autoridade designada pelo Secretário da Receita Federal. (Incluído pela Medida Provisória nº 2158-35, de 2001) (destacamos)*

Importa frisar que os arquivos digitais se prestam a exames, provas e conferências relativas a impostos e contribuições em geral.

Em cumprimento ao dispositivo acima destacado, a então Secretaria da Receita Federal expediu a Instrução Normativa SRF nº 86, de 22 de outubro de 2001, para disciplinar a matéria (antes tratada em outros atos, tais como a Instrução Normativa SRF nº 65, de 15/07/1993, e a Instrução Normativa SRF nº 68, de 27/12/1995), nos seguintes termos:

> *Instrução Normativa SRF nº 86, de 2001:*
>
> *Dispõe sobre informações, formas e prazos para apresentação dos arquivos digitais e sistemas utilizados por pessoas jurídicas.*
>
> *O SECRETÁRIO DA RECEITA FEDERAL no uso da atribuição que lhe confere o inciso III do art. 209 do Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal, aprovado pela Portaria MF nº 259, de 24 de agosto de 2001, e tendo em vista o disposto no art. 11 da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991, alterado pela Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991, com a redação dada pelo art. 72 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, resolve:*
>
> *Art. 1º As pessoas jurídicas que utilizarem sistemas de processamento eletrônico de dados para registrar negócios e atividades econômicas ou financeiras, escriturar livros ou elaborar documentos de natureza contábil ou fiscal, ficam obrigadas a manter, à disposição da Secretaria da Receita Federal (SRF), os respectivos arquivos digitais e sistemas, pelo prazo decadencial previsto na legislação tributária.*

Documento nato-digital

Parágrafo único. As empresas optantes pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte (Simples), de que trata a Lei nº 9.317, de 5 de dezembro de 1996, ficam dispensadas do cumprimento da obrigação de que trata este artigo.

Art. 2º As pessoas jurídicas especificadas no art. 1º, quando intimadas pelos Auditores-Fiscais da Receita Federal, apresentarão, no prazo de vinte dias, os arquivos digitais e sistemas contendo informações relativas aos seus negócios e atividades econômicas ou financeiras.

Art. 3º Incumbe ao Coordenador-Geral de Fiscalização, mediante Ato Declaratório Executivo (ADE), estabelecer a forma de apresentação, documentação de acompanhamento e especificações técnicas dos arquivos digitais e sistemas de que trata o art. 2º.

§ 1º Os arquivos digitais referentes a períodos anteriores a 1º de janeiro de 2002 poderão, por opção da pessoa jurídica, ser apresentados na forma estabelecida no caput.

§ 2º A critério da autoridade requisitante, os arquivos digitais poderão ser recebidos em forma diferente da estabelecida pelo Coordenador-Geral de Fiscalização, inclusive em decorrência de exigência de outros órgãos públicos.

§ 3º Fica a critério da pessoa jurídica a opção pela forma de armazenamento das informações.

Art. 4º Fica formalmente revogada, sem interrupção de sua força normativa, a partir de 1º de janeiro de 2002, a Instrução Normativa SRF nº 68, de 27 de dezembro de 1995.

Art. 5º Esta Instrução Normativa entra em vigor na data da sua publicação, produzindo efeitos a partir de 1º de janeiro de 2002. (destacamos)

Em decorrência do disposto no art. 3º da IN SRF nº 86, de 2001, destacado na transcrição acima, a forma de apresentação, os documentos de acompanhamento e as especificações técnicas dos arquivos digitais e sistemas referidos no art. 2º da mesma instrução normativa foram estabelecidos por meio do Ato Declaratório Executivo (ADE) Cofis nº 15, de 2001, a seguir transcrito:

Ato Declaratório Executivo COFIS nº 15, de 23 de Outubro de 2001 (Alterado pelo Ato Declaratório Cofis nº 55, de 11 de dezembro de 2009, e pelo Ato Declaratório Executivo Cofis nº 25, de 7 de junho de 2010)

Art. 1º As pessoas jurídicas de que trata o art. 1º da Instrução Normativa SRF nº 86, de 2001, quando intimadas por Auditor-Fiscal da Receita Federal (AFRF), deverão apresentar, a partir de 1º de janeiro de 2002, os arquivos digitais e sistemas contendo informações relativas aos seus negócios e atividades econômicas ou financeiras, observadas as orientações contidas no Anexo único.

§ 1º As informações de que trata o caput deverão ser apresentadas em arquivos padronizados, no que se refere a:

I – registros contábeis;

II – fornecedores e clientes;

III - documentos fiscais;

IV - comércio exterior;

V - controle de estoque e registro de inventário;

VI - relação insumo/produto;

VII - controle patrimonial;

VIII - folha de pagamento.

Documento nato-digital

§ 2º As informações que não se enquadrarem no parágrafo anterior deverão ser apresentadas pelas pessoas jurídicas, atendido o disposto nos itens "Especificações Técnicas dos Sistemas e Arquivos" e "Documentação de Acompanhamento" do Anexo único.

Art. 2º A critério da autoridade requisitante, os arquivos digitais de que trata § 1º do artigo anterior poderão ser apresentados em forma diferente da estabelecida neste Ato, inclusive em decorrência de exigência de outros órgãos públicos.

O Anexo Único do ADE nº 15, de 2001, intitulado *"Especificações Técnicas dos Sistemas e Arquivos"* foi alterado pelo ADE Cofis nº 55, de 11 de dezembro de 2009 e, posteriormente, pelo ADE Cofis nº 25, de 2010.

As especificações quanto à Codificação de Dados e Organização dos Arquivos (item 1.1) e quanto às Regras de Formatação (item 1.2) permaneceram inalteradas. Compare-se:

Redação original:

1.1 Codificação de Dados e Organização dos Arquivos

Codificação	Texto codificado em ASCII - ISO 8859-1 (Latin-1). Não se aceitam campos compactados (packed decimal), zonados, binários, ponto flutuante (float point), etc., ou quaisquer outras codificações de texto, tais como EBCDIC.
Organização	Seqüencial.
Tipo de registro	LINHA terminando com os caracteres especiais CR/LF (carriage return / line feed = retorno do carro / alimentação de linha = hexa 0D0A).

Redação dada pelo ADE Cofis nº 25, de 2010:

1.1 Codificação de Dados e Organização dos Arquivos

Codificação	Texto codificado em ASCII - ISO 8859-1 (Latin-1). Não se aceitam campos compactados (packed decimal), zonados, binários, ponto flutuante (float point), etc., ou quaisquer outras codificações de texto, tais como EBCDIC.
Organização	Seqüencial.
Tipo de registro	LINHA terminando com os caracteres especiais CR/LF (carriage return / line feed = retorno do carro / alimentação de linha = hexa 0D0A).

Redação original:

1.2 Regras de Formatação

Cada registro deve estar contido em uma linha e todas as linhas devem ter o mesmo tamanho.

TIPO DE CAMPO	CONTEÚDO	FORMATO	OBSERVAÇÕES
Numérico	Alinhado à direita, suprimidos vírgulas e pontos, com posições não significativas zeradas. Se comportar sinal, este deve estar em campo próprio e preenchido com "+" (hexa 2B) ou "-" (hexa 2D) .	**N**	Na ausência de informação, os campos deverão ser preenchidos com zeros (hexa 30).
Alfanumérico	Alinhado à esquerda, com posições não utilizadas preenchidas com brancos .	**C**	Na ausência de informação, os campos deverão ser preenchidos com brancos (hexa 20).

Redação dada pelo ADE Cofis nº 25, de 2010:

1.2 Regras de Formatação
Cada registro deve estar contido em uma linha e todas as linhas devem ter o mesmo tamanho.

TIPO DE CAMPO	CONTEUDO	FORMATO	OBSERVAÇÕES
Numérico	Alinhado à direita, suprimidos vírgulas e pontos, com posições não significativas zeradas. Se comportar sinal, este deve estar em campo próprio e preenchido com "+" (hexa 2B) ou "-" (hexa 2D) .	N	Na ausência de informação, os campos deverão ser preenchidos com zeros (hexa 30).
Alfanumérico	Alinhado à esquerda, com posições não utilizadas preenchidas com brancos .	C	Na ausência de informação, os campos deverão ser preenchidos com brancos (hexa 20).

Já o item 1.3, que estabelece os meios físicos de entrega dos arquivos digitais, sofreu alterações. Em sua redação original, assim dispunha:

1.3 Meios Físicos de Entrega

Os arquivos digitais poderão ser entregues nos seguintes meios:

Documento nato-digital

a. Disquete de 3½", padrão PC-IBM, FAT-12, (1,44 MB);

b. CD, padrão de gravação ISO-9660, (600 MB);

c. Conexão em rede local (LAN): desde que haja compatibilidade de protocolos, utilitários e recursos tecnológicos.

d. Transmissão direta entre computadores: desde que haja compatibilidade de protocolos, utilitários e recursos tecnológicos.

e. Em outro meio físico, desde que aceito pelo AFRF.

Com a redação dada pelo ADE Cofis nº 55, de 2009, que foi mantida pelo ADE Cofis nº 25, de 2010, passou a dispor:

1.3 Meios Físicos de Entrega

Os arquivos digitais poderão ser entregues nos seguintes meios:

a. CD não regravável, padrão de gravação ISO-9660;

b. DVD não regravável, padrão de gravação UDF;

c. Conexão em rede local (LAN): desde que haja compatibilidade de protocolos, utilitários e recursos tecnológicos.

d. Transmissão direta entre computadores: desde que haja compatibilidade de protocolos, utilitários e recursos tecnológicos.

e. Em outro meio físico, desde que aceito pelo AFRFB.

Observe-se que não ocorreu nenhuma mudança que pudesse impedir a transmissão das informações necessárias à análise do pleito da Recorrente. A mudança ocorreu pontualmente na exclusão do *"Disquete de 3½", padrão PC-IBM, FAT-12, (1,44 MB)"*, como meio de entrega, e inclusão do *"DVD não regravável, padrão de gravação UDF"*.

Assim, a questão se resume à decisão de gerar ou não gerar os arquivos digitais com estas informações. E a contribuinte optou por não fazê-lo, alegando que não estaria obrigada, com base nos argumentos já acima mencionados.

Mas as normas que disciplinam o procedimento de análise de crédito pleiteado por contribuinte determinam o indeferimento do pleito na falta dos documentos nos termos acima delineados, conforme estabelecido no § 4º do artigo 65 da Instrução Normativa RFB nº 900, de 30 de dezembro de 2008, então em vigor:

Instrução Normativa RFB nº 900, de 30 de dezembro de 2008:

Art. 65. A autoridade da RFB competente para decidir sobre a restituição, o ressarcimento, o reembolso e a compensação ***poderá condicionar o reconhecimento do direito creditório à apresentação de documentos comprobatórios do referido direito, inclusive arquivos magnéticos****, bem como determinar a realização de diligência fiscal nos estabelecimentos do sujeito passivo a fim de que seja verificada, mediante exame de sua escrituração contábil e fiscal, a exatidão das informações prestadas.*

§ 1º Na hipótese de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins de que tratam os arts. 27 a 29 e 42, o pedido de ressarcimento e a declaração de compensação somente serão recepcionados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) após prévia apresentação de arquivo digital de todos os estabelecimentos da pessoa jurídica, com os documentos fiscais de entradas e saídas relativos ao período de apuração do crédito, conforme previsto na Instrução Normativa SRF Nº 86, de 22 de outubro de 2001, e especificado nos itens "4.3 Documentos Fiscais" e "4.10 Arquivos complementares PIS/COFINS", do Anexo Único do Ato Declaratório Executivo COFIS Nº 15, de 23 de outubro de 2001. (Incluído pela Instrução Normativa RFB nº 981, de 18 de dezembro de 2009) (Vide art. 3º da IN RFB nº 981/2009)

Documento nato-digital

> *§ 2º O arquivo digital de que trata o § 1º deverá ser* ***transmitido*** *por estabelecimento, mediante o Sistema Validador e Autenticador de Arquivos Digitais (SVA), disponível para download no sítio da RFB na Internet, no endereço <http://www.receita.fazenda.gov.br>, e com utilização de certificado digital válido. (Incluído pela Instrução Normativa RFB nº 981, de 18 de dezembro de 2009) (Vide art. 3º da IN RFB nº 981/2009)*
>
> *§ 3º Na apreciação de pedidos de ressarcimento e de declarações de compensação de créditos de PIS/Pasep e da Cofins* ***apresentados até 31 de janeiro de 2010****, a autoridade da RFB de que trata o caput* ***poderá condicionar o reconhecimento do direito creditório à apresentação do arquivo digital de que trata o § 1º, transmitido na forma do § 2º****. (Incluído pela Instrução Normativa RFB nº 981, de 18 de dezembro de 2009) (Vide art. 3º da IN RFB nº 981/2009)*
>
> *§ 4º* ***Será indeferido o pedido de ressarcimento ou não homologada a compensação, quando o sujeito passivo não observar o disposto nos §§ 1º e 3º****. (Incluído pela Instrução Normativa RFB nº 981, de 18 de dezembro de 2009) (Vide art. 3º da IN RFB nº 981/2009)*
>
> *§ 5º Fica dispensado da apresentação do arquivo digital de que trata o § 1º, o estabelecimento da pessoa jurídica que, no período de apuração do crédito, esteja obrigado à Escrituração Fiscal Digital (EFD). (Incluído pela Instrução Normativa RFB nº 981, de 18 de dezembro de 2009) (Vide art. 3º da IN RFB nº 981/2009) (destaques acrescidos)*

A matéria foi posteriormente regulamentada, nos mesmos termos, pelo art. 76 da Instrução Normativa RFB nº 1.300, de 20 de novembro de 2012. As disposições específicas relacionadas aos pedidos de ressarcimento e declarações de compensação anteriores a 31/01/2010 foram revogadas pela Instrução Normativa nº 1.616, de 29 de setembro de 2016.

E a Instrução Normativa RFB nº 1.717, de 17 de julho de 2017, dispõe:

> *Art. 161. O Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil competente para decidir sobre a restituição, o ressarcimento, o reembolso e a compensação poderá condicionar o reconhecimento do direito creditório:*
>
> *I - à apresentação de documentos comprobatórios do referido direito, inclusive arquivos magnéticos; e*
>
> *II - à verificação da exatidão das informações prestadas, mediante exame da escrituração contábil e fiscal do interessado.*

Note-se que a revogação das disposições específicas relativas aos pedidos de restituição e declarações de compensação anteriores a 31/01/2010 ocorreu quando estes dispositivos já não tinham mais razão de ser, uma vez que é de 5 anos o prazo de que dispõe a administração tributária para a homologação ou não da declaração de compensação. E está mantida na legislação atualmente em vigor a determinação de que a autoridade competente poderá condicionar o reconhecimento do direito creditório à apresentação de documentos comprobatórios do referido direito, inclusive arquivos magnéticos.

Sobre as disposições dos §§ 3º e 4º do art. 65 da Instrução Normativa RFB nº 900, de 2008, é oportuno ainda registrar que, segundo o § 1º do art. 144 do CTN, *"aplica-se ao lançamento a legislação que, posteriormente à ocorrência do fato gerador da obrigação, tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliado os poderes de investigação das autoridades administrativas"*.

Embora aqui não se trate de lançamento, a regra é perfeitamente aplicável ao caso. Observando o velho jargão de que *"quem pode o mais pode o menos"*, é oportuno registrar que, sendo aplicável a legislação posterior que institui *"novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliando os poderes de investigação das autoridades administrativas"*, até mesmo para o lançamento, que terá como

Documento nato-digital

consequência a cobrança de tributo, não há como pretender afastar os novos processos de fiscalização da análise de pedido de ressarcimento, cuja consequência será a transferência de recursos da Fazenda Pública para os cofres do particular.

Além da disciplina do *caput* do art. 65 da instrução normativa retrocitada, o § 3º do mesmo artigo estabelece, especificamente no que tange aos pedidos de ressarcimento e às declarações de compensação de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, apresentados até 31 de janeiro de 2010, como é o caso ora em exame, que a autoridade competente poderá condicionar o reconhecimento do direito creditório à apresentação do arquivo digital de que trata o § 1º, transmitido na forma do § 2º, ou seja, transmitido mediante o Sistema Validador e Autenticador de Arquivos Digitais (SVA).

E o § 4º expressamente determina que *"será indeferido o pedido de ressarcimento ou não homologada a compensação, quando o sujeito passivo não observar o disposto nos §§ 1º e 3º"*. Assim, o Despacho Decisório foi proferido em estrita conformidade com a legislação em vigor, e não comporta reformas.

Essas questões anteriormente tratadas, já foram objeto de análise por esta Turma de Julgamento, nos autos do PA 10215.900541/2012-10, acórdão 3302-010.764, de relatoria do i. Conselheiro Vinicius Guimarães, proferido em 28.04.2021, nos termos da ementa abaixo:

> *ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL*
>
> *Ano-calendário: 2006*
>
> *PEDIDOS DE RESSARCIMENTO/RESTITUIÇÃO E DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA. SUJEITO PASSIVO.*
>
> *Em processos de ressarcimento, restituição e compensação, recai sobre o sujeito passivo o ônus de comprovar nos autos, tempestivamente, a natureza, a certeza e a liquidez do crédito pretendido. Não há como reconhecer crédito cuja natureza, certeza e liquidez não restaram comprovadas por meio de escrituração contábil-fiscal e documentos que a suportem.*
>
> *Não há que se falar em violação a princípios jurídicos, entre os quais, aqueles da verdade material, contraditório e ampla defesa, quando o tribunal administrativo, ancorado na correta premissa de que sobre o sujeito passivo recai o ônus da prova e na constatação de insuficiência de provas do direito alegado, conclui pelo indeferimento da compensação declarada e afasta pedido de diligência.*
>
> *PEDIDO DE DILIGÊNCIA OU PERÍCIA. DESNECESSIDADE. INDEFERIMENTO.*
>
> *Descabe a realização de diligência ou perícia relativamente à matéria cuja prova deveria ter sido apresentada já em manifestação de inconformidade. Procedimentos de diligência e perícia não se afiguram como remédio processual destinado a suprir injustificada omissão probatória daquele sobre o qual recai o ônus da prova.*
>
> *PEDIDO DE RESSARCIMENTO E RESTITUIÇÃO. DECADÊNCIA. HOMOLOGAÇÃO TÁCITA. PRAZOS INAPLICÁVEIS.*
>
> *Nos pedidos de ressarcimento e restituição não se aplicam os prazos decadenciais para lançamento nem o prazo de homologação de compensações. A análise de pedidos de ressarcimento e restituição não se confunde com o procedimento de constituição do crédito tributário - daí não se falar em prazo decadencial para a apreciação da restituição, nem com o procedimento de análise de declarações de compensação - ao qual se aplica, de forma exclusiva,*

Documento nato-digital

o prazo de cinco anos para a apreciação da compensação, sob pena de homologação tácita.

Inexiste norma legal que preveja a homologação tácita do pedido de restituição no prazo de 5 anos. O artigo 74 da Lei nº 9.430/1996 cuida de prazo para homologação de declaração de compensação, não se aplicando à apreciação de pedidos de restituição.

Por sua vez, o prazo para homologação tácita se inicia, por expressa disposição legal, na data de transmissão da declaração de compensação.

REGRA LEGAL VÁLIDA E VIGENTE. VIOLAÇÃO DE PRINCÍPIOS. ANÁLISE. IMPOSSIBILIDADE. INTELIGÊNCIA DA SÚMULA CARF Nº. 2.

A autoridade fiscal e os órgãos de julgamento não podem, invocando a proporcionalidade, a razoabilidade, a segurança jurídica ou qualquer outro princípio, afastar a aplicação de lei tributária válida e vigente. Inteligência da Súmula CARF nº 2.

NULIDADE DA DECISÃO ADMINISTRATIVA. IMPROCEDÊNCIA.

Não há que se cogitar em nulidade da decisão administrativa: (i) quando o ato preenche os requisitos legais, apresentado clara fundamentação, motivação e caracterização dos fatos; (ii) quando inexiste qualquer indício de violação às determinações contidas no art. 59 do Decreto 70.235/1972; (iii) quando, no curso do processo administrativo, há plenas condições do exercício do contraditório e do direito de defesa, com a compreensão plena, por parte do sujeito passivo, dos fundamentos fáticos e normativos da autuação; (iv) quando a decisão aprecia todos os pontos essenciais da contestação.

Por fim, como bem pontuado na decisão recorrida, ainda que superada a necessidade de apresentar o arquivo no formato solicitado pela fiscalização, a Recorrente não demonstrou através de alegações e de provas robustas a origem do crédito apurado, dado que nos casos que envolvem pedido de reconhecimento de crédito o ônus é totalmente do contribuinte. Nesse sentido destaca-se o trecho da decisão recorrida, cujas razões adoto:

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)*

Dessa forma, o procedimento fiscal tendente a verificar a legitimidade do direito creditório é de certificação do quanto informado pelo sujeito passivo, razão pela qual pode se tornar inquisitório, ou não, a critério da autoridade administrativa competente. Nesse contexto, a participação da contribuinte se concentra no fornecimento de informações e documentos, quando e nos termos em que requisitado pela autoridade fiscal responsável pela análise do pleito.

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

Instrução Normativa SRF nº 210, de 30 de setembro de 2002: "Art. 4° A autoridade competente para decidir sobre a restituição poderá determinar a

Documento nato-digital

realização de diligência fiscal nos estabelecimentos do sujeito passivo, a fim de que seja verificada, mediante exame de sua escrituração contábil e fiscal, a exatidão das informações prestadas."

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

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

Instrução Normativa SRF Nº 600, de 28 de dezembro de 2005:

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

Instrução Normativa RFB nº 900, de 30 de dezembro de 2008:

"Art. 65. A autoridade da RFB competente para decidir sobre a restituição, o ressarcimento, o reembolso e a compensação poderá condicionar o reconhecimento do direito creditório à apresentação de documentos comprobatórios do referido direito, inclusive arquivos magnéticos, bem como determinar a realização de diligência fiscal nos estabelecimentos do sujeito passivo a fim de que seja verificada, mediante exame de sua escrituração contábil e fiscal, a exatidão das informações prestadas."

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

"Art. 76. A autoridade da RFB competente para decidir sobre a restituição, o ressarcimento, o reembolso e a compensação poderá condicionar o reconhecimento do direito creditório à apresentação de documentos comprobatórios do referido direito, inclusive arquivos magnéticos, bem como determinar a realização de diligência fiscal nos estabelecimentos do sujeito passivo a fim de que seja verificada, mediante exame de sua escrituração contábil e fiscal, a exatidão das informações prestadas."

Instrução Normativa RFB nº 1.717, de 17 de julho de 2017:

Art. 161. O Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil competente para decidir sobre a restituição, o ressarcimento, o reembolso e a compensação poderá condicionar o reconhecimento do direito creditório:

I - à apresentação de documentos comprobatórios do referido direito, inclusive arquivos magnéticos; e

II - à verificação da exatidão das informações prestadas, mediante exame da escrituração contábil e fiscal do interessado.(destaques acrescidos)

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

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

Assim, provar por meio de documentos não se encerra na apresentação desses, mas exige que sejam apresentados juntamente com uma argumentação que

Documento nato-digital

estabeleça uma relação de implicação entre os documentos e o fato que se pretende provar. A simples juntada de documentos não produz prova, ou seja, não resulta no reconhecimento do fato que se pretende provar.

Portanto, no caso específico dos pedidos de restituição, compensação ou ressarcimento de créditos tributários, à contribuinte cumpre o ônus que a legislação lhe atribui, no sentido de trazer elementos de prova que demonstrem a existência do crédito, nos termos em que requerido pela autoridade fiscal.

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

Desse modo, 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, de modo a permitir o bom andamento da conferência e a celeridade do trabalho fiscal, sob pena de embaraço à fiscalização, mormente quando se trata de conjunto volumoso de documentos; 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.

Assim, o ônus da comprovação do direito creditório cabe à contribuinte.

Cumpria, pois, à interessada atender o quanto solicitado na intimação fiscal expedida, sob pena do indeferimento do crédito.

Como a própria contribuinte reconhece em sua defesa, os arquivos na formatação solicitada tratam de informações essenciais para a apuração dos créditos, sem as quais o Fisco sequer teria como analisar a procedência, ou não, do direito creditório.

Por pertinente, esclareça-se que o DACON não configura instrumento de autolançamento, possuindo efeito meramente informativo, constituindo, apenas, demonstrativo da existência do direito creditório pleiteado, cumprindo à pessoa jurídica, portanto, comprovar a veracidade das informações prestadas em tal documento.

E, na presente manifestação de inconformidade, sequer um início de prova foi trazido pela recorrente, quanto à legitimidade de seu direito creditório.

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

CONCLUSÃO

Importa registrar que, nos autos em exame, a situação fática e jurídica encontra correspondência com a verificada na decisão paradigma, de sorte que as razões de decidir nela consignadas são aqui adotadas.

Dessa forma, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º e 2º do art. 47 do anexo II do RICARF, reproduz-se o decidido no acórdão paradigma, no sentido de negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenburg Filho – Presidente Redator

Documento nato-digital