



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



**Processo nº** 10880.720852/2006-14  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 3401-012.536 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 25 de outubro de 2023  
**Recorrente** SPAL INDÚSTRIA BRASILEIRA DE BEBIDAS S/A  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

### **ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES**

Período de apuração: 01/11/1989 a 31/07/1990

#### **DIREITO CREDITÓRIO. NECESSIDADE DE PROVA**

Incumbe ao sujeito passivo, na forma da legislação em vigor, demonstrar por meio de documentação contábil idônea a existência do direito creditório informado em declaração de compensação.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar parcial provimento para aceitar os DARF's apresentados referentes à filial 003, vencido o Conselheiro Marcos Roberto da Silva (Relator) que negava provimento integralmente o recurso voluntário. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Renan Gomes Rego.

(documento assinado digitalmente)

Marcos Roberto da Silva – Presidente e Relator

(documento assinado digitalmente)

Renan Gomes Rego – Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Renan Gomes Rego, Matheus Schwertner Zicarelli Rodrigues, Joao Jose Schini Norbiato (suplente convocado), Anna Dolores Barros de Oliveira Sa Malta (suplente convocada), Wilson Antonio de Souza Correa (suplente convocado) e Marcos Roberto da Silva (Presidente).

### **Relatório**

Por economia processual e por bem relatar a realidade dos fatos reproduzo o relatório da decisão de piso:

*4. O processo em exame — cujos autos, já digitalizados, se acham reunidos em 7 arquivos “PDF” — deve sua origem à declaração de compensação nº 01746.56501.130204.1.3.548880 (fls. VI – 4/7), transmitida eletronicamente pela empresa em epígrafe em 13/02/2004 com o propósito de compensar débito próprio com*

*créditos de Finsocial amparados em decisão judicial, pertencentes à empresa Refrigerantes de Santos S/A, por ela incorporada.*

5. *Em despacho decisório exarado nas fls. V4 – 181/187, a Divisão de Orientação e Análise Tributária (DIORT) da DERAT/SPO, em face da insuficiência da documentação apresentada pela empresa, reconheceu apenas parte dos créditos reivindicados e homologou a compensação declarada até o limite do direito creditório reconhecido.*

6. *Tomando conhecimento da decisão em 12/02/2009 (fl. V4 188), a contribuinte apresentou em 13/03/2009, tempestivamente portanto, a manifestação de inconformidade anexa às fls. V5 – 3/16, acompanhada de extensa documentação (fls. V5 – 17/205, V6 – 3/210 e V7 – 3/88), na qual alega em síntese que:*

*1. Incorporou em 1994 a empresa **Refrigerantes de Santos S/A** — a qual, nos autos da **ação ordinária n.º 90.00076323**, obteve a declaração de inconstitucionalidade das majorações da alíquota do Finsocial, conforme reconhece a própria Fiscalização, fato que resultou em crédito a favor da impugnante.*

*2. Optando por compensar esse crédito com o débito de Cofins relativo ao mês de janeiro de 2004, apresentou o PERDCOMP n.º 17456.56501.130204.1.3.548880. Ao Analisa-lo a Fiscalização deferiu parte do crédito, homologando parcialmente a compensação, por entender que os documentos apresentados pela empresa eram insuficientes para comprovar a base de cálculo do Finsocial.*

*3. Não procede a afirmação de que "as bases de cálculo referentes aos anos-calandários de **1988 e 1989** não puderam ser verificadas, visto que não foram apresentadas as folhas do Livro Razão em que constam tais lançamentos....". Isso porque o pedido de crédito se refere unicamente aos recolhimentos feitos no período de **outubro de 1989 a julho de 1990**.*

*4. O principal argumento da Fiscalização, no que toca ao indeferimento parcial do crédito de Finsocial relativo ao período de **outubro de 1989 a dezembro de 1989**, consiste na ausência de documentos comprovadores do direito ao crédito.*

*5. No entanto, a impugnante juntou as guias de recolhimento do período de **outubro de 1989 a julho de 1990**, as quais foram completamente ignoradas pela Fiscalização, muito embora representem de maneira clara e inequívoca os recolhimentos de Finsocial feitos pela **Refrigerantes de Santos S/A**.*

*6. Apenas para ratificar essa assertiva, junta novamente cópia integral do referido processo n.º **90.00076323**, a qual inclui os DARF relativos ao período em questão, sendo que tais recolhimentos foram homologados nos termos do **art. 150, § 4º, do CTN**.*

*7. “Com efeito, a partir do momento em que os recolhimentos foram efetuados, iniciou-se o prazo quinquenal para homologação, tácita ou formal, dos mesmos. Homologados os recolhimentos estes se tornam imutáveis não cabendo nenhum tipo de questionamento sobre sua validade. Assim, considerando que não houve manifestação expressa da Fazenda Nacional em relação aos recolhimentos efetuados, houve a homologação tácita de todos os valores levados aos cofres públicos, razão pela qual presume-se que os mesmos foram recolhidos de maneira correta seguindo as legislações vigentes à época dos recolhimentos no que pertine às alíquotas e bases de cálculo” (fl. V58).*

*8. “Portanto, considerando a homologação tácita dos recolhimentos e conseqüentemente a presunção de legitimidade e legalidade dos mesmos, torna-se desnecessária a apresentação de Livros Contábeis/Fiscais por parte da Impugnante, uma vez que as DARF's fazem prova inequívoca do crédito da empresa” (fl. V58).*

9. Os julgados do Conselho de Contribuintes que transcreve nas fls. V58/11 demonstram de maneira clara e inequívoca que os DARFs são documentos hábeis à comprovação de seu crédito, razão pela qual requer sejam analisados segundo a legislação de regência, ou seja, considerando-se a alíquota de 0,5% e o excedente como recolhimento indevido.

10. “Na planilha constante no despacho decisório verifica-se que os valores referentes aos meses competência **março, junho e julho de 1990** da filial CNPJ **58.128.273/000368** não foram considerados no valor do crédito, pois «os Darfs assinalados com asterisco não foram confirmados por microfichas» e, portanto, não computados na base de cálculo do crédito” (fl. V512). Os negritos são meus.

11. No entanto, “em nenhum momento do processo a Fiscalização da DRF/SP fez prova de que os valores não foram recolhidos ou de que as guias tinham algum tipo de vício que resultaria na ausência de recolhimento” (fl. V513)

12. A Fiscalização se limitou a negar o direito ao crédito devido à ausência de microfichas dos recolhimentos, quando na verdade caberia a ela — se não concordasse com os valores ou não os encontrasse em seus arquivos — trazer aos autos elementos que comprovassem tal afirmação.

13. As palavras do relator de um acórdão do Conselho de Contribuintes transcritas nas fls. V513/14 evidenciam que “as guias DARF's juntadas no processo fazem prova de recolhimento de tributos, cabendo à Fiscalização, caso entenda que os recolhimentos são inválidos, a prova da ocorrência do vício, o que não aconteceu no presente caso” (fl. V514).

14. Quanto aos recolhimentos feitos pela filial inscrita no CNPJ sob o n.º **58.128.273/000953**, verifica-se que — embora o despacho decisório reconheça o recolhimento do tributo (janeiro/julho de 1990) — os valores relativos aos meses de **março, abril, maio e julho de 1990**, a despeito de constarem na planilha de recolhimentos, não foram lançados na planilha de crédito, sem que haja justificativa para tanto.

15. “Ao contrário do ocorrido na filial inscrita no CNPJ 58.128.273/000953, onde constou que os DARF's assinalados cm (sic) asterisco não foram contemplados no cálculo do crédito, não houve qualquer justificativa ou fundamentação para a não inclusão dos recolhimentos na planilha de crédito.” (fl. V515)

16. “Assim, considerando a completa ausência de justificativa da não inclusão dos valores recolhidos na planilha de crédito e considerando que restou comprovados as bases de cálculo (DIPJ) e respectivos recolhimentos (DARF's), requer a Impugnante seja refeita a planilha de créditos na qual sejam contemplados os recolhimentos da filial inscrita no CNPJ 58.128.273/000953.” (fl. V515)

17. “Ante o exposto, vem a Impugnante requerer seja conhecida e provida sua Impugnação para:

- Serem considerados os recolhimentos efetuados pela empresa REFRIGERANTES DE SANTOS S/A no ano de 1989, uma vez que as guias DARF's apresentadas são consideradas documentos hábeis à comprovação dos recolhimentos e, conseqüentemente, dos créditos;
- Serem considerados os recolhimentos efetuados pela filial inscrita no CNPJ 58.128.273/000368, uma vez que não restou comprovado por parte da Fiscalização da DRF/DERAT/SP qualquer tipo de vício que retirasse a validade dos DARF's dos meses de março, junho e julho de 1990;

- Ser refeita a planilha de créditos relativa aos recolhimentos efetuados pela filial inscrita no CNPJ 58.128.273/000953, uma vez que restou comprovado tanto o recolhimento quanto as bases de cálculo.

18. A homologação da compensação efetuada.” (fl. V515)

7. Segundo informações contidas no despacho anexo à fl. V7 92, antes de encaminhar os autos a esta DRJ, a autoridade preparadora — atendo-se ao decidido no despacho decisório — procedeu ao cálculo da compensação no sistema SIEF (fls. V7 89/90) e incluiu o resultado assim obtido no sistema PROFISC, cujo extrato se acha na fl. V7 91.

8. De acordo com esse último documento, o débito inicial de R\$394.103,91 ficou reduzido — após a compensação — à importância de R\$ 13.212,09.

9. É o relatório.

A DRJ em São Paulo I/SP julgou improcedente a manifestação de inconformidade, não reconhecendo o direito creditório conforme **Acórdão n.º 16-36.981** a seguir transcrito:

**ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES**

Ano-calendário: 1989, 1990

**DIREITO CREDITÓRIO. NECESSIDADE DE PROVA**

*Incumbe ao sujeito passivo, na forma da legislação em vigor, demonstrar por meio de documentação contábil idônea a existência do direito creditório informado em declaração de compensação.*

**PAGAMENTOS NÃO CONFIRMADOS**

*As informações contidas nas bases de dados da Receita Federal do Brasil gozam da presunção de legitimidade própria dos atos administrativos, não podendo ser aceitos para fins de restituição DARF's cuja validade elas não tenham confirmado.*

Inconformada com a decisão da DRJ, a Recorrente apresenta **Recurso Voluntário** contra a decisão de primeira instância apresentando, quase que *ipsis litteris*, os mesmos argumentos apresentados em sede de Manifestação de Inconformidade.

Dando-se prosseguimento ao feito o presente processo foi objeto de sorteio e distribuição à minha relatoria.

É o relatório.

## Voto Vencido

Conselheiro Marcos Roberto da Silva, Relator.

## Conhecimento

O recurso voluntário atende aos requisitos formais de admissibilidade, portanto, dele tomo conhecimento.

**Mérito**

A discussão objeto da presente demanda versa sobre declaração de compensação com suposto crédito da contribuição para o Fundo de Investimento Social (Finsocial), relativos aos valores pagos superiores à alíquota de 0,5% (meio por cento), com base na inconstitucionalidade das majorações de alíquotas preconizadas pelas Leis n.ºs 7.787/89, de 30 de junho de 1989; 7.894/89, de 24 de novembro de 1989 e 8.147/90, de 28 de dezembro de 1990, por meio da DCOMP n.º 01746.56501.130204.1.3.548880.

O Despacho Decisório deferiu parte dos créditos vindicados e homologou a compensação declarada até o limite do direito creditório reconhecido em virtude da insuficiência da documentação apresentada.

As questões controvertidas deste processo encontra-se basicamente no que concerne a elementos de prova do direito creditório. Nenhuma questão de interpretação legislativa ou mesmo relacionada com o que ficou decidido na ação judicial transitada em julgado e que ocasionou o presente pedido de compensação não foram aventadas.

Destaque-se que a decisão recorrida enfrentou todos os argumentos apresentados em sede de manifestação de inconformidade no que se refere aos pleitos da então manifestante sobre os documentos apresentados à fiscalização.

A interessada, por sua vez apresenta, em sede de Recurso Voluntário, basicamente os mesmos argumentos (*ipsis litteris*) que utilizou na Manifestação de Inconformidade, acrescentando apenas a reprodução de alguns trechos do voto da decisão recorrida. Considerando a ausência de novos argumentos ou razões de defesa perante esta segunda instância administrativa, passível a confirmação ou reversão da decisão recorrida, com fundamento no §3º do art. 57 do RICARF, adoto os fundamentos constantes da decisão de primeira instância, por concordar, como minhas razões de decidir. Neste sentido, peço vênias para reproduzir, a seguir, trechos do voto de lavra do I. Relator Marco Aurélio Calvão Monnerat Prado:

*10. Tendo a autoridade preparadora encaminhado os autos para prosseguimento, passo a decidir.*

*11. A argumentação da interessada — acima resumida em ligeira síntese — refere-se a três matérias distintas:*

- 1. Recolhimentos feitos pela empresa no período de outubro a dezembro de 1989;*
- 2. Recolhimentos da filial “0003” relativos aos PA 03/1990, 06/1990 e 07/1990;*
- 3. Recolhimentos da filial “0009” relativos aos PA 03/1990, 04/1990, 05/1990 e 07/1990.*

*12. Passo a examiná-las separadamente.*

***I. DARF's de 1989***

*13. O autor do despacho decisório esclarece nas fls. V4 184/185 que, ao proceder à apuração do direito creditório, não considerou os recolhimentos feitos em 1989 porque se referem a períodos de apuração cuja base de cálculo não foi comprovada pela empresa mediante apresentação do Livro Razão ou qualquer outro livro contábil.*

14. Alega a defendente, por sua vez, não ser necessário apresentar seus livros contábeis e fiscais, visto que, no seu entender, os DARF's fariam, por si sós, prova inequívoca do crédito pleiteado.

15. Trata-se, todavia, de argumento inconsistente, e isso por várias razões.

16. Em primeiro lugar, não cabe ao sujeito passivo determinar quais documentos deverão ser analisados pela autoridade tributária, cujo poder requisitório vem expressamente previsto na própria IN RFB n.º 900/2008, que disciplina os procedimentos de compensação:

#### **IN RFB n.º 900/2008**

*“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.” (Os negritos são meus)*

17. Em segundo lugar, ao contrário do que alega a recorrente, a mera apresentação dos comprovantes de recolhimento não basta para atestar a existência do direito creditório pleiteado.

18. Isso porque a apuração do indébito tributário resulta do confronto entre o valor recolhido e o valor devido. A comprovação do primeiro se faz por meio do comprovante de recolhimento (DARF), desde que confirmado pelos sistemas de controle interno da Receita Federal. Já o segundo somente pode ser apurado pelo exame da base de cálculo, combinada com a alíquota aplicável. Ora, se por um lado esta última — estando fixada em lei e na própria decisão judicial — não precisa ser objeto de prova, por outro lado é mais do que evidente que a base de cálculo deve ser atestada pela escrituração contábil e fiscal da empresa.

19. Por fim é necessário observar que — como assinalou o próprio autor do despacho decisório — o art. 264 do Decreto n.º 3.000, de 26/03/1999, prevê expressamente a obrigatoriedade de os contribuintes conservarem sua escrituração:

*“Art. 264. A pessoa jurídica é obrigada a conservar em ordem, enquanto não prescritas eventuais ações que lhes sejam pertinentes, os livros, documentos e papéis relativos a sua atividade, ou que se refiram a atos ou operações que modifiquem ou possam vir a modificar sua situação patrimonial (Decreto-Lei n.º 486, de 1969, art. 4º).”*

20. Em suma, como a empresa não apresentou os livros contábeis em que se acham lançados os valores que compõem as bases de cálculo do Finsocial relativas ao ano de 1989, é impossível apurar os valores devidos nesse período, o que inviabiliza a apuração de eventuais créditos.

21. Nesse sentido, não há dúvida de que a autoridade a quo agiu com acerto ao desconsiderar os pagamentos relativos ao ano-calendário de 1989, não assistindo razão neste ponto à recorrente.

#### **II. DARF's da filial “0003” (PA 03/90, 06/90 e 07/90)**

22. Trata-se de três DARF's da filial inscrita no CNPJ sob o n.º 58.128.273/000368, assinalados com um asterisco no quadro intitulado “Planilha 02 — Pagamentos do Finsocial” (fls. V4 – 184/185), elaborado pelo autor do despacho decisório.

23. *Insurgindo-se contra o fato de a autoridade a quo não tê-los considerado por não constarem em microficha, alega a defendente que caberia ao Fisco comprovar a invalidade dos recolhimentos.*

24. *De fato, compulsando os autos, verifica-se que, em comunicado interno reproduzido na fl. V4 – 179, a chefe do Setor de Arrecadação e Cobrança (SORAC) da Inspeção da Receita Federal de São Sebastião (IRF/SSO) informa que os pagamentos em apreço não foram confirmados nas microfichas em poder desse órgão.*

25. *Ora, não se pode olvidar que as informações contidas nas bases de dados da Receita Federal do Brasil — sejam estas conservadas em meio físico (microfichas), como no caso, ou em meio digital (sistemas eletrônicos) — gozam da presunção de legitimidade própria dos atos administrativos.*

26. *Assim, em face da informação emitida pelo setor competente de que tais recolhimentos não se acham registrados em seus arquivos, não há dúvida de que agiu bem a autoridade a quo ao não considera-los na apuração do indébito tributário.*

### **III. DARF's da filial "0009" (PA 03/90, 04/90, 05/90 e 07/90)**

27. *Trata-se dos seguintes DARF's recolhidos pela filial inscrita no CNPJ sob o n.º 58.128.273/000368:*

1. PA 03/1990 — DARF de R\$ 43.932,96, recolhido em 16/04/1990;

2. PA 04/1990 — DARF de R\$ 64.540,27, recolhido em 15/05/1990;

3. PA 05/1990 — DARF de R\$ 52.340,71, recolhido em 15/06/1990

4. PA 07/1990 — DARF de R\$ 56.984,50, recolhido em 15/08/1990;

28. *Tais recolhimentos se acham relacionados, juntamente com outros, no quadro das fls. V4 – 184/185, a que aludi há pouco e — ao contrário do que alega a recorrente — foram considerados pela autoridade a quo na apuração do indébito tributário.*

29. *Prova disso é que figuram tanto no "Demonstrativo de Pagamentos" (fls. V4 – 167/168) quanto no "Demonstrativo de Vinculações Auditadas de Pagamentos" (fl. V4 – 171), que apresentam um resumo dos cálculos realizados pelo autor do despacho decisório no sistema CTSJ. A referida autoridade, por sinal, explana com minúcias na fl. V4 – 185 a forma como efetuou a apuração do saldo a restituir.*

### **CONCLUSÃO**

30. *Finalmente, convém assinalar que, por ausência de lei que lhe atribua eficácia normativa, não constitui norma geral de direito tributário a decisão em processo fiscal proferida pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (antigo Conselho de Contribuintes), cuja eficácia se limita ao caso julgado e às partes litigantes.*

31. *No julgamento de primeira instância, portanto, a autoridade administrativa observará apenas a legislação de regência, assim como o entendimento da Receita Federal do Brasil (RFB), expresso em atos normativos de observância obrigatória, não estando vinculada ao entendimento firmado pelo órgão julgador de segunda instância.*

32. *À vista do exposto, voto por **negar provimento** à manifestação de inconformidade.*

Frise-se que, em termos de direito creditório e de demonstração da sua certeza e liquidez, **o contribuinte possui o ônus de prova** do direito invocado, inclusive mediante a apresentação de documentação hábil e idônea (escrita contábil e fiscal), o que, no presente caso, não foi apresentado em relação ao período de outubro a dezembro de 1989.

Já em relação aos DARFs de 1990 da filial “0003” houve uma verificação por parte da fiscalização da efetiva existência dos referidos recolhimento. Entretanto, não foi possível identifica-los na base de dados da Receita Federal (microfichas). Neste sentido, improcedentes as alegações da Recorrente.

Por derradeiro, confirmo que a fiscalização considerou os DARFs da filial “0009” tanto na planilha constante do relatório do despacho decisório quanto no demonstrativo de pagamento (e-fls. 802 e 803). Portanto, novamente improcedentes as alegações da Recorrente neste sentido.

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

*(documento assinado digitalmente)*

Marcos Roberto da Silva

### **Voto Vencedor**

Conselheiro Renan Gomes Rego, Redator designado.

Em que pese, como de praxe, as perfeitas razões de decidir do eminente relator, ousa discordar **somente** quanto aos DARFs do ano de 1990 da filial de CNPJ n.º 58.128.273/0003-68.

O Despacho Decisório consignou que os valores referentes aos meses de competência março, junho e julho de 1990 da *filial 0003* não foram considerados no valor do crédito, já que os DARFs não foram confirmados por microfichas e, portanto, não computados na base de cálculo do crédito.

Por outro lado, às **folhas 159 a 182 do Volume 05**, a Recorrente comprova o pagamento dos valores da *filial 0003*, com a juntada dos DARFs com a efetiva autenticação mecânica.

Assim, as guias DARF's juntadas no processo fazem prova de recolhimento de tributos, cabendo à Fiscalização, caso entenda que os recolhimentos são inválidos, a prova da ocorrência do vício, o que não aconteceu no presente caso.

Diante do exposto, voto por dar provimento parcial ao recurso voluntário para aceitar os valores dos DARF's do ano de 1990 da filial de CNPJ n.º 58.128.273/0003-68.

*(documento assinado digitalmente)*

Renan Gomes Rego

