



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10980.911543/2012-63  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 3302-011.390 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 28 de julho de 2021  
**Recorrente** MADEIRAS EULIDE LTDA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/07/2008 a 30/09/2008

PER/DCOMP. DIREITO CREDITÓRIO. LIQUIDEZ E CERTEZA.

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

PER/DCOMP. DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA.

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

PER/DCOMP. DIREITO CREDITÓRIO. QUALIDADE DA PROVA.

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

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso, nos termos do voto condutor. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhes aplicado o decidido no Acórdão nº 3302-011.384, de 28 de julho de 2021, prolatado no julgamento do processo 10980.911537/2012-14, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

(assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenberg Filho - Presidente Redator

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

## 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-se de Recurso Voluntário, interposto em face de acórdão de primeira instância que julgou improcedente Manifestação de Inconformidade, cujo objeto era a reforma do Despacho Decisório exarado pela Unidade de Origem, que denegara o Pedido de Ressarcimento apresentado pelo Contribuinte. O pedido é referente a COFINS Não-Cumulativo – Exportação, 3º trimestre de 2008.

Os fundamentos do Despacho Decisório da Unidade de Origem e os argumentos da Manifestação de Inconformidade estão resumidos no relatório do acórdão recorrido. A sua Ementa foi vedada, em cumprimento ao determinado no art. 2º, inciso II, da Portaria SRF nº 2.724, de 27/09/2017.

Cientificado do acórdão recorrido, o Contribuinte interpôs Recurso Voluntário, alegando:

Ao revés do entendimento proferido pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento, o direito creditório da recorrente, pode ser comprovado pelos documentos juntados, por meio físico - CD-ROM, na Delegacia da Receita Federal do Brasil em São José dos Pinhais-PR, vinculando-os ao presente processo administrativo. Referidos documentos foram apresentados em observância ao disposto na Instrução Normativa - IN/SRF n. 86/2001 e compreendem as operações efetuadas no trimestre de apuração pleiteado. Sendo que, por meio deles, é possível sim, confirmar/constatar a existência dos créditos requeridos.

O que ocorre, Senhores Julgadores, é que, conforme explicado na manifestação de inconformidade, por motivos técnicos relacionados ao banco de dados dos arquivos digitais a serem transmitidos na forma exigida pela autoridade administrativa, a recorrente não conseguiu efetivar sua transmissão por meio eletrônico, ou seja, via sistema. Todavia, objetivando cumprir a intimação, buscando uma maneira alternativa, a recorrente realizou a entrega dos arquivos digitais requisitados, em observância ao exigido pela IN/SRF n. 86/2001, por meio físico - CD-ROM -, na Delegacia da Receita Federal do Brasil em São José dos Pinhais - Paraná.

Tal proceder é comprovado pelos Recibos de Entrega de Arquivos Digitais - Sistema de Validação e Autenticação de Arquivos Digitais, apresentados com a manifestação. Neles, é possível visualizar a relação dos arquivos constantes no CD-ROM, os períodos de referência, bem como confirmar o recebimento pela autoridade fazendária.

Desta forma, senhores Julgadores, se pode afirmar que a recorrente, de uma maneira alternativa, já que teve dificuldades em transmitir via sistema, apresentou os documentos exigidos pela autoridade administrativa, a fim de comprovar seu direito creditório, de maneira que

não pode ser penalizada pelo fato de não ter conseguido cumprir um procedimento burocrático.

Com o devido respeito, a autoridade administrativa, não pode simplesmente desconsiderar os documentos apresentados de maneira física - CD-ROM, pela recorrente, apegando-se a formalidade da norma e deixando de lado um dos princípios imprescindíveis do processo administrativo tributário: o da verdade real (ou material, como denominam alguns autores).

Deste modo, importa destacar que a conclusão alcançada no acórdão recorrido não levou em consideração os documentos apresentados pela recorrente, eles não foram nem sequer inadmitidos, diga-se de passagem. Os documentos entregues pela recorrente, foram simplesmente desconsiderados, devido uma interpretação bastante rigorosa da norma que exigia a transmissão via sistema desses documentos.

No entanto, conforme vem sendo sustentado, não parece adequado adotar uma interpretação tão rigorosa ao caso. Prender-se à formalidade relacionada a forma de “entrega/transmissão” dos documentos e deixar a análise efetiva deles de lado, é totalmente desproporcional.

Neste diapasão, os documentos - arquivos digitais requisitados pela autoridade administrativa -, entregues pela recorrente por meio físico - CD- ROM -, na Delegacia da Receita Federal do Brasil em São José dos Pinhais - Paraná, com mais razão devem ser considerados e analisados. Afinal, por mais que tenha sido utilizado uma via alternativa - CD-ROM -, visto a impossibilidade de transmissão por intermédio do sistema, eles tiveram sua juntada comprovada no momento da apresentação da manifestação/impugnação.

Destarte, restando possível a comprovação do direito creditório pleiteado pela recorrente, mediante os arquivos digitais entregues por meio físico - CD-ROM - na Delegacia da Receita Federal do Brasil em São José dos Pinhais - PR, torna-se medida necessária e correta o reconhecimento do direito creditório e, conseqüentemente, a homologação integral das compensações declaradas, quando não, o que se admite no caso de permanecer alguma dúvida aos senhores julgadores, requer seja determinada a baixa do processo em diligência, para adequada conferência dos documentos apresentados pela recorrente.

#### DO PEDIDO

Isto posto, requer o recebimento e a apreciação do presente RECURSO VOLUNTÁRIO, para o efeito de reconhecer a integralidade dos créditos pleiteados pela recorrente e a, conseqüente, homologação das compensações informadas, quando não, seja determinada a baixa do processo em diligência, para adequada conferência dos documentos apresentados pela recorrente.

Ao final, pugna pelo provimento do recurso.

É o relatório.

Fl. 4 do Acórdão n.º 3302-011.390 - 3ª Sejl/3ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo nº 10980.911543/2012-63

## 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:

### - Da admissibilidade.

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

O contribuinte foi intimado do Acórdão, por via eletrônica, em 25 de junho de 2020, às e-folhas 147.

O Secretário Especial da Receita Federal do Brasil, através da Portaria RFB n. 543, de 20 de março de 2020, estabeleceu, em caráter temporário, regras para o atendimento presencial nas unidades de atendimento, e suspendeu o prazo para prática de atos processuais e os procedimentos administrativos que especifica, no âmbito da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB), como medida de proteção para enfrentamento da emergência de saúde pública decorrente do coronavírus (Covid-19).

De início, os prazos para prática de atos processuais no âmbito da RFB ficaram suspensos até 29 de maio de 2020, conforme disposto no art. 6º, da referida portaria (543/2020).

Todavia, como a situação de insegurança decorrente do coronavírus (Covid-19), perdurou, motivando o Senhor Secretário Especial da Receita Federal do Brasil, através das portarias Portaria RFB n. 936, de 29 de maio de 2020; Portaria RFB n. 1087, de 30 de junho de 2020 e Portaria RFB n. 4105, de 30 de julho de 2020, prorrogar a suspensão, permanecendo suspensos os prazos para prática de atos processuais no âmbito da RFB até 31 de agosto de 2020.

O contribuinte ingressou com Recurso Voluntário, em 30 de setembro de 2020, e-folhas 148.

O Recurso Voluntário é tempestivo.

### Da Controvérsia.

- A comprovação do direito creditório da recorrente, mediante a apresentação de documentos por meio físico - CD-ROM, na Delegacia da Receita Federal do Brasil em São José dos Pinhais-PR.

Passa-se à análise.

Trata-se o presente processo de Pedido de Ressarcimento (PER), de 14/08/2008, relativo a PIS/Pasep Não-Cumulativo - Exportação, 1º trimestre de 2008, transmitido por meio do PER/DCOMP nº 29177.33833.140808.1.1.08-2083, às fls. 22/25.

Aduz o Despacho Decisório, que as informações prestadas em PER/DCOMP, não confirmaram a existência do crédito utilizado para a compensação pretendida, pois o contribuinte intimado a apresentar os Arquivos Magnéticos previstos na Instrução Normativa SRF n. 86, de 22/10/2001, em conformidade com o ADE Cofins 15/01, compreendendo as operações efetuadas no período de apuração do crédito - 1º Trimestre de 2008, assim não procedeu.

Por conseguinte a compensação declarada não foi homologada.

O Acórdão de Manifestação de Inconformidade acompanhou o Despacho Decisório.

Esclarece, a Recorrente, que por motivos técnicos relacionados ao banco de dados dos arquivos digitais a serem transmitidos na forma da intimação, não conseguiu transmitir no prazo, tendo efetuado consulta verbal junto ao Plantão Fiscal da Delegacia da Receita Federal do Brasil, manifestando a intenção de pedir a prorrogação do prazo de atendimento da referida intimação.

Foi informada que por se tratar de intimação eletrônica, não existe previsão legal ou normativa para a autorização das tais prorrogações.

Outrossim esclarece, que intempestivamente em 27/07/2012, os referidos arquivos digitais por meio físico CD-ROM, foram entregues na Delegacia da Receita Federal do Brasil em São José dos Pinhais – Paraná, de acordo com os extratos, às fls. 4/13.

A Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991, conferiu à antiga Secretaria da Receita Federal 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.

- LEI nº 8.218, DE 29 DE AGOSTO DE 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) (Vide Mpv nº303, de 2006)

§ 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. (Incluída pela Medida Provisória nº2158-35, 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)

Com base no dispositivo acima destacado, a Secretária da Receita Federal expediu a Instrução Normativa SRF nº 86, de 22.10.2001, para tratar da matéria (antes cuidada 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), conforme abaixo se vê:

Instrução Normativa SRF nº 86, de 22 de Outubro de 2001

DOU de 23.10.2001

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.

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.

Em consequência, foram especificadas as regras para apresentação dos arquivos por meio do Ato Declaratório Executivo (ADE) Cofis nº 15, de 2001, o qual foi sendo alterado ao longo do tempo, no qual estão estabelecidas: a forma de apresentação; a documentação de acompanhamento; e as especificações técnicas dos arquivos digitais e sistemas de que trata IN SRF nº 86/2001.

O art 1º, do referido Ato Declaratório, determina que é obrigação das pessoas jurídicas de que trata a IN apresentar, a partir de 1º de janeiro de 2002, os arquivos digitais e sistemas relativos a negócios, atividades econômicas e financeiras quando intimadas, conforme abaixo destacado:

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. (grifou-se)

Portanto, desde 1993, pelo menos, a Receita Federal vem tratando sistematicamente da questão. Destarte, o que se extrai dos dispositivos acima transcritos é que a utilização de sistemas de processamento eletrônico de dados para registrar negócios e atividades econômicas ou financeiras, escriturar livros ou elaborar documentos de natureza

contábil ou fiscal implica em submissão às exigências previstas no art. 11 da Lei nº 8.212, de 1991, e atos correlatos.

Em paralelo, pela Instrução Normativa RFB nº 900, de 30 de dezembro de 2008, a autoridade da RFB, de que trata o *caput* de seu art. 65, poderá condicionar o reconhecimento do direito creditório à apresentação do arquivo digital (matéria posteriormente regulamentada pela Instrução Normativa RFB nº 1.300, de 20 de novembro de 2012, art. 76). Repare-se:

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

DOU de 31/12/2008

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 INRFB nº 981/2009)

§ 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)(g.n.)

Além da disciplina do caput do art. 65 da instrução normativa retrocitada, o § 3º do mesmo ato estabelece, especificamente no que tange aos pedidos de ressarcimento e às declarações de compensação de créditos de duas contribuições - PIS/Pasep e Cofins -, apresentados até uma data determinada - 31 de janeiro de 2010 -, 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 mais, o § 4º, acima transcrito **tem um comando de cumprimento obrigatório dirigido aos contribuintes e à autoridade administrativa, de que será indeferido o pedido de ressarcimento ou não homologada a compensação, quando o sujeito passivo não observar o disposto nos §§ 1º e 3º.**

Conforme admitido pela Interessada, *a priori*, não apresentou os arquivos digitais, apesar de regularmente intimado, às fls. 125, entretanto, extemporaneamente, entregou-os, em meio físico, através de CD-ROM, na Agência da Receita Federal do Brasil em São José dos Pinhais-PR, quer dizer, em ambos momentos em desacordo com o disposto nos §§ 1º a 3º, do art. 65, da IN RFB nº 900/2008. Ademais, quando da apresentação da Manifestação de Inconformidade, salvo os recibos de entrega dos arquivos digitais em CD-ROM na sobredita unidade da RFB, a Interessada não carrou aos autos nenhum documento/alegação que pudesse alterar o feito fiscal combatido.

**Nessa linha intelectual, é importante registrar que cabe ao contribuinte, no momento da apresentação da manifestação de inconformidade, trazer ao julgado todos os dados que entende comprovadores dos fatos que alega e que entende como suficientes para reformar o despacho decisório, o que, repisamos, não ocorreu no presente caso.**

O Acórdão de Manifestação de Inconformidade assim se manifesta, às folhas 07 daquele documento:

Conforme admitido pela Interessada, *a priori*, não apresentou os arquivos digitais, apesar de regularmente intimado, às fls. 125, entretanto, extemporaneamente, entregou-os, em meio físico, através de CD-ROM, na Agência da Receita Federal do Brasil em São José dos Pinhais-PR, quer dizer, em ambos momentos em desacordo com o disposto nos §§ 1º a 3º, do art. 65, da IN RFB nº 900/2008. Ademais, quando da apresentação da Manifestação de Inconformidade, salvo os recibos de entrega dos arquivos digitais em CD-ROM na sobredita unidade da RFB, a Interessada não carrou aos autos nenhum documento/alegação que pudesse alterar o feito fiscal combatido.

Nessa linha intelectual, é importante registrar que cabe ao contribuinte, no momento da apresentação da manifestação de inconformidade, trazer ao julgado todos os dados que entende comprovadores dos fatos que alega e que entende como suficientes para reformar o despacho decisório, o que, repisamos, não ocorreu no presente caso.

As provas deverão ser apresentadas na manifestação de inconformidade, precluindo o direito de a interessada fazê-lo em outro momento processual, a menos que demonstre, com fundamentos, a impossibilidade de apresentação por motivo de força maior; refira-se a fato ou direito superveniente ou destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos, exceções não vislumbradas neste julgamento.

Ressalte-se ainda que não está o Fisco obrigado a produzir qualquer prova a favor da contribuinte, eis que é dessa o ônus de acostar aos autos todos os documentos que comprovem o alegado, cabendo citar o art. 373, do CPC, que a seguir se transcreve:

*Art. 373 - O ônus da prova incumbe:*

*I - ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito;*

*II - ao réu, quanto a existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.*

*(...)*

Pelo exposto, restando inconteste que os arquivos digitais não foram apresentados quando da intimação, às fls. 125, tampouco foram transmitidos, consoante determinado no § 2º, da IN RFB nº 900/2008, correto o indeferimento do pedido de ressarcimento sob julgo e a consequente não homologação da compensação requisitados, em respeito ao preconizado no § 4º, da apontada norma infralegal.

- A demonstração da certeza e liquidez do crédito tributário

A comprovação da existência de direito creditório líquido e certo é inerente à certificação da legítima e correta compensação, conforme se depreende do art. 170 da Lei nº 5.172, de 26 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional – CTN):

Art. 170. A lei pode, nas condições e sob as garantias que estipular, ou cuja estipulação em cada caso atribuir à autoridade administrativa, autorizar a compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda pública.

O CTN remete à lei ordinária e, nos casos em que ela atribuir à autoridade administrativa, a função de estabelecer condições para que as compensações possam vir a ser realizadas.

Neste sentido, a regra replicada no inciso VII, §3º do art. 74 da Lei 9.430/1996:

Art. 74. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão.

(...)

§ 3º Além das hipóteses previstas nas leis específicas de cada tributo ou contribuição, não poderão ser objeto de compensação mediante entrega, pelo sujeito passivo, da declaração referida no § 1º:

(...)

VII - o crédito objeto de pedido de restituição ou ressarcimento e o crédito informado em declaração de compensação cuja confirmação de liquidez e certeza esteja sob procedimento fiscal;

(Grifo e negrito nossos)

De clareza cristalina a regra para compensação de créditos tributários por apresentação de Declaração de Compensação (DCOMP): demonstração da certeza e liquidez.

Nesta toada, a demonstração da certeza e liquidez do crédito tributário que se almeja compensar é condição sine qua non para que a Autoridade Fiscal possa apurar a existência do crédito, sua extensão e, por óbvio, a certeza e liquidez que o torna exigível.

Ausentes os elementos probatórios que evidenciem o direito pleiteado pela Recorrente, não há outro caminho que não seja seu não reconhecimento.

- Do Ônus da Prova.

Coloque-se, inicialmente, que no que se refere à repartição do ônus da prova nas questões litigiosas, a legislação processual administrativo-tributária inclui disposições que, em regra, reproduzem aquele que é, por assim dizer, o princípio fundamental do direito probatório, qual seja o de que quem acusa e/ou alega deve provar.

A regra maior que rege a distribuição do ônus da prova encontra amparo no art. 373 do Código de Processo Civil, in verbis:

Art. 373. O ônus da prova incumbe:

I - ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito;

II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

§ 1º Nos casos previstos em lei ou diante de peculiaridades da causa relacionadas à impossibilidade ou à excessiva dificuldade de cumprir o encargo nos termos do caput ou à maior facilidade de obtenção da prova do fato contrário, poderá o juiz atribuir o ônus da prova de modo diverso, desde que o faça por decisão fundamentada, caso em que deverá dar à parte a oportunidade de se desincumbir do ônus que lhe foi atribuído.

§ 2º A decisão prevista no § 1º deste artigo não pode gerar situação em que a desincumbência do encargo pela parte seja impossível ou excessivamente difícil.

§ 3º A distribuição diversa do ônus da prova também pode ocorrer por convenção das partes, salvo quando:

- recair sobre direito indisponível da parte;
- tornar excessivamente difícil a uma parte o exercício do direito.

§ 4º A convenção de que trata o § 3º pode ser celebrada antes ou durante o processo.

O dispositivo transcrito é a tradução do princípio de que o ônus da prova cabe a quem dela se aproveita. E esta formulação também foi, com as devidas adaptações, trazida para o processo administrativo fiscal, vez que a obrigação de provar está expressamente atribuída à Autoridade Fiscal quando realiza o lançamento tributário, para o sujeito passivo, quando formula pedido de repetição de indébito/ressarcimento.

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

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

Sobre ônus da prova em compensação de créditos transcrevo entendimento da 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), em decisão consubstanciada no acórdão de nº 9303-005.226, a qual me curvo para adotá-la neste voto:

...o ônus de comprovar a certeza e liquidez do crédito pretendido compensar é do contribuinte. O papel do julgador é, verificando estar minimamente comprovado nos autos o pleito do Sujeito Passivo, solicitar documentos complementares que possam formar a sua convicção, mas isso, repita-se, de forma subsidiária à atividade probatória já desempenhada pelo contribuinte. Não pode o julgador administrativo atuar na produção de provas no processo, quando o interessado,

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

no caso, a Contribuinte não demonstra sequer indícios de prova documental, mas somente alegações.

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

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

Instrução Normativa SRF nº 210, de 30 de setembro de 2002:

“Art. 4º A autoridade competente para decidir sobre a restituição poderá determinar a realização de diligência fiscal nos estabelecimentos do sujeito passivo, a fim de que seja verificada, mediante exame de sua escrituração contábil e fiscal, a exatidão das informações prestadas.”

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

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

Instrução Normativa SRF 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:

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

- à verificação da exatidão das informações prestadas, mediante exame da escrituração contábil e fiscal do interessado.

A prova requerida em favor da pessoa jurídica consiste nos fatos registrados na escrituração e comprovados por documentos hábeis, conforme art. 923 do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto 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)

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

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

Ressalte-se que o Código Tributário Nacional - CTN, aprovado pela Lei 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 refiram.”

Nesse mesmo diapasão são as disposições constantes do art. 4º do Decreto- lei nº 486, de 3 de março de 1969, tomado como base legal do artigo 264 do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 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.”

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

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

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

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

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

- Momento da apresentação das provas.

Pela luz da legislação processual brasileira, quer judicial ou administrativa, é defeso às partes apresentar prova documental em momento diverso do estabelecido na norma processual.

No do Processo Administrativo Fiscal na data da apresentação da impugnação/manifestação de inconformidade – a menos que (§ 4º do art. 16 do Decreto 70.235/1972):

- a) Fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;
- b) refira-se a fato ou direito superveniente;
- c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidos aos autos.

Neste sentido, a inteligência do art. 17 do Decreto 70.235/1972 toda a matéria de defesa deve ser alegada na impugnação/manifestação de inconformidade, de modo que há preclusão para elencar novos elementos fáticos em sede recursal.

Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante.

#### **Da lição do Conselheiro Gilson Macedo Rosenburg Filho:**

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Os arquivos digitais não foram apresentados quando da intimação. Correto o indeferimento do pedido de ressarcimento sob julgo e a consequente não homologação da compensação requisitados.

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

## 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.

(assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenberg Filho - Presidente Redator