



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



**Processo nº** 10983.905719/2008-31  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 3302-008.797 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 28 de julho de 2020  
**Recorrente** MINAMEL AGROINDÚSTRIA LTDA.  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)**

Período de apuração: 01/04/2003 a 30/06/2003

PER/DCOMP. DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA. 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. Em se tratando de pedido de compensação, o contribuinte possui o ônus de prova do seu direito aos créditos pleiteados.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso, nos termos do voto do relator.

(assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenburg Filho - Presidente

(assinado digitalmente)

Jorge Lima Abud - Relator

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

**Relatório**

Último Mês com Apuração Mensal:	
Saldo Credor RAIFI:	235.939,64
Créditos Passíveis de Ressarcimento:	235.939,64
Menor Saldo Credor:	235.939,64
Valor Utilizado nesta Declaração de Compensação:	27.551,21

### Aproveita-se o Relatório do Acórdão de Manifestação de Inconformidade.

Em 18/02/2009, foi emitido o Despacho Decisório eletrônico à fl. 09 que, do montante do crédito solicitado/utilizado de R\$ 235.939,64 referente ao 2º trimestre- calendário de 2003, nada reconheceu, ou seja, indeferiu o pedido de ressarcimento apresentado no PER/DCOMP n.º 02312.88179.211204.1.3.01-8344 e não homologou as compensações declaradas em diversos PER/DCOMPs indicados no Despacho Decisório.

Motivos do não reconhecimento do valor pleiteado: a) constatação de que o saldo credor passível de ressarcimento é inferior ao valor pleiteado; b) ocorrência de glosa de crédito presumido considerado indevido, em procedimento fiscal.

Os detalhamentos da análise do crédito estão disponíveis para consulta no sítio da internet da Receita Federal do Brasil e, sem cópia nos autos, foram transcritos no voto deste Acórdão.

A requerente, inconformada com a decisão administrativa fundamentada por AR (“histórico do objeto”, à fl. 51) em 10/03/2009, apresentou, em 26/03/2009, a manifestação de inconformidade às fls. 02/08, subscrita pelo representante legal da empresa (alteração de contrato social às fls. 10/18), em que, em síntese, sustenta que é incompreensível o despacho exarado pela Receita Federal, sendo falha a notificação por ser desprovida da justificação expressa (fundamentação ou motivação) que considerou indevido o pleito, sendo baseada a compensação de impostos federais no “crédito prêmio de IPI”; a empresa, com fim específico de exportação, comercializa os produtos relativos à apicultura para o mercado externo e tem o direito de ressarcimento ou compensação dos créditos do PIS/PASEP e da COFINS; a empresa tem o direito ao crédito presumido de que trata a Lei n.º 9.363/1996 e a Lei n.º 10.276/2001, sendo permitida a compensação dos créditos com débitos; conforme a Lei n.º 9.784/99, art. 2º, uma decisão administrativa válida deve ter a indicação dos pressupostos de fato e de direito (motivação), inclusive conforme doutrina, e, no caso, houve o não reconhecimento do pedido. Por fim, requer que seja conhecida e provida a manifestação de inconformidade e declarado nulo o Despacho Decisório conforme a Lei n.º 9.784/99; a decisão deve ser reformada, com a homologação integral dos valores compensados, sendo cancelado o débito apontado.

Em 29 de setembro de 2014, através do Acórdão n.º 14-53.872, a 12ª Turma da Delegacia Regional de Julgamento em Ribeirão Preto/SP, por unanimidade de votos, julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade.

A empresa foi intimada do Acórdão, por via eletrônica, em 22 de novembro de 2014, às e-folhas 88.

A empresa ingressou com Recurso Voluntário, em 09 de dezembro de 2014, de e-folhas 89 à 93.

Foi alegado:

É claro o direito creditório da recorrente, não pode pelo fato da não apresentação dos documentos o fisco simplesmente deduzir e afirmar a glosa de crédito presumido indevido.

No próprio acórdão relata-se a “impossibilidade da confirmação do crédito”, ou seja, não pode afirmar que a recorrente não possui direito ao crédito presumido e tão logo não pode ser considerado não homologada as compensações já que não resta devidamente comprovado que a recorrente não possui direito ao crédito.

Além do mais o próprio Fisco tem acesso as informações da recorrente através de Diversas Declarações que são transmitidas a Receita Federal, não tendo a necessidade de apresentar documentos na qual o fisco tem as devidas informações.

- PIS/Pasep e Cofins - Compensação - Empresa Exportadora

A Instrução Normativa SRF n.º 460/2004, publicada no D.O.U, consolidou as normas relativas à compensação, à restituição e ao ressarcimento de créditos do contribuinte, relativos a tributos e contribuições federais.

O Ato normativo, destaca o ressarcimento ou compensação de créditos da contribuição para PIS/Pasep e da Cofins a que fazem jus os exportadores.

Os Créditos da contribuição para PIS/Pasep e da Cofins referentes a custos, despesas e encargos vinculados às receitas decorrentes das operações de exportação de mercadorias para o exterior, prestação de serviço a pessoa física ou jurídica domiciliada no exterior, com pagamento em moeda conversível, e vendas a empresa comercial exportadora, com o fim específico de exportação, que não puderem ser deduzidas na sistemática da “não — cumulatividade” poderão ser compensados, conforme disposto no art.21 da IN 460/2004, que diz:

(...)

O exportador, incluído na sistemática da não-cumulatividade do PIS/Pasep e da Cofins tem direito à utilização do crédito na compensação ou no ressarcimento.

A recorrente efetuou apresentação perante a Receita Federal da Declaração de Compensação gerada a partir do Progema Per/dcomp, conforme o art 26 da IN 460/2004:

(...)

A Lei n.º 9.363/1996, decorrente da conversação da Mp n.º 1.484-27/1996, trata do chamado crédito presumido de IPI para o ressarcimento da Pis/ Cofins agregada ao valor dos produtos nas sucessivas etapas que antecedem a operação de exportação.

Este benefício fiscal, que ficou suspenso apenas no Iº de abril a 31 de dezembro de 1999 , é disciplinado pela Portaria n.º 38/1997 do MF e pela n.º 23/1997 da SRF, com as alterações que lhes forma posteriormente introduzidas.

A partir do quarto trimestre de 2001, com a edição da Lei n.º 10.276/2001, o crédito presumido de IPI na exportação passou a contar com regime alternativa de apuração, mediante opção do contribuinte.

Portanto, tem o direito a crédito presumido de IPI na exportação a empresa que produz mercadorias nacionais e as exporta diretamente ou através de empresa comercial exportadora.

Desta forma, a compensação efetivada pela recorrente, está consolidada com as normas relativas à compensação, somente o exportador, incluído na sistemática da não cumulatividade do Pis/Pasep e da Cofins tem direito à utilização do crédito na compensação ou no ressarcimento.

Assim, fica comprovado que a recorrente detém de saldo credor dessas contribuições, na qual é permitido a compensação do saldo credor com outros débitos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil — RFB.

#### Do Pedido.

Pelo exposto, invocando os suplementos jurídicos sábios e justos do Eminentes Conselheiros, requer seja conhecido e provido o presente Recurso Voluntário, determinando a homologação dos valores compensados, cancelando os débitos apontados, eis que os mesmos são indevido.

É o relatório.

### Voto

Conselheiro Jorge Lima Abud

#### 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.

A empresa foi intimada do Acórdão, por via eletrônica, em 22 de novembro de 2014, às e-folhas 88.

A empresa ingressou com Recurso Voluntário, em 09 de dezembro de 2014, de e-folhas 89.

O Recurso Voluntário é tempestivo.

#### Da Controvérsia.

- O direito creditório ao crédito presumido.

Passa-se à análise.

A Recorrente tem como atividade econômica principal a apicultura, atua no segmento de fabricação de produtos alimentícios, na qual a maioria dos produtos comercializados são para o mercado externo.

A empresa com fim específico de exportação, possui o direito de compensação ou ressarcimento dos créditos do Pis/Pasep e da Cofins, na qual são decorrentes de encargos vinculados a receita decorrente da operação de exportação da mercadoria para o exterior.

Os créditos abrangidos da decorrência das operações de exportação de mercadoria, poderão ser objeto de compensação, o saldo credor possibilita a apresentação da compensação perante a Secretaria da Receita Federal do Brasil.

A empresa efetuou compensação de créditos derivados da exportação com débitos administrados pela Secretaria da Receita Federal, informando-as através Per/Dcomp 02312.88179.211204.1.3.01-8344.

A empresa efetuou Compensação entre tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal, informando-as através do programa de Pedido Eletrônico de Restituição ou Ressarcimento e da Declaração de Compensação - PER/DCOMP, conforme informado no Despacho Decisório processo 10983-905.719/2008-31.

A empresa manifestante utilizou-se da apuração crédito derivado da exportação referente ao 2º trimestre de 2003, para compensar os seguintes débitos:

Tributo	Código da Rceita	Valor compensado
CSLL	2372-1	R\$ 25.601,78
PIS	8109-1	R\$ 1.949,43

A fiscalização não efetuou a homologação da mesma, sob o fundamento de que o saldo credor passível de ressarcimento é inferior ao valor pleiteado, além do fato da glosa de crédito presumido considerado indevido, em procedimento fiscal.

De acordo com despacho decisório, o valor solicitado e utilizado pela empresa Recorrente é R\$ 235.939,64, não sendo este valor reconhecido pela Receita Federal e desta forma não homologada a compensação declarada na Per/dcomp.

No subsistema do SCC, Consulta Emissão de Comunicação PER/DCOMP (SCC-Comunica) há o relatório fiscal com as seguintes providências, cientificado à requerente:

Interessado: MINAMEL IND E COM, IMPORTE EXPORTLTDA

CNPJ n.º:02.246.972/0001-96

Assunto: Declaração de Compensação Utilizando Créditos do IPI

## INFORMAÇÃO FISCAL

No exercício das funções de Auditor Fiscal da Receita Federal, em cumprimento ao Mandado de Procedimento Fiscal-Diligência n.º 09.02.01.00-2008-01113-2, foi feita apreciação de crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, apurado no 2º trimestre-calendário de 2003, no valor de **R\$ 235.939,64** (duzentos e trinta e cinco mil, novecentos e trinta e nove reais e sessenta e quatro centavos), detalhado na Declaração de Compensação Dcomp n.º 02312.88179.211204.1.3.01-8344. Os créditos são utilizados nas Dcomp constantes no quadro 1. As Dcomp são tempestivas (art. 1º do Decreto n.º 20.910, de 6 de janeiro de 1932).

Quadro 1 - Utilização de créditos do IPI apurados no 2º trimestre de 2003					
	Dcomp n.º	débitos		Dcomp n.º	débitos
1	02312.88179.211204.1.3.01-8344	27.551,21	11	25263.96076.170406.1.3.01-5403	26.153,72
2	02911.64256.050805.1.3.01-1871	71.277,70	12	41172.56991.110506.1.3.01-7605	3.029,78
3	34118.73306.150805.1.3.01-0080	2.874,80	13	28077.63840.140606.1.3.01-3299	4.163,61
4	29752.96348.140905.1.3.01-4324	3.282,68	14	13663.05427.120706.1.3.01-0564	13.257,51
5	10489.06909.191005.1.3.01-8638	8.596,12	15	38161.54310.140806.1.3.01-5013	4.474,90
6	08118.13342.141105.1.3.01-0497	3.876,95	16	25395.17268.110906.1.3.01-3104	3.451,74
7	05265.56121.131205.1.3.01-9227	5.132,39	17	11636.77071.111006.1.3.01-0464	23.958,90
8	17795.97357.170106.1.3.01-7607	12.771,29	18	40222.25037.141106.1.3.01-6010	3.837,41
9	30600.45895.140206.1.3.01-0357	2.519,49	19	12866.65105.131206.1.3.01-3534	3.398,60
10	40947.81850.140306.1.3.01-6409	1.498,47	20	39646.79047.150107.1.3.01-1937	10.832,37
<b>Total utilizado</b>					<b>235.939,64</b>

1

## Do Direito Creditório

*Em 24/09/2008, através de Termo de Início de Fiscalização assinado pelo Sr. Agenor Sartori Castagna, CPF n.º 067.357.899-20, diretor proprietário, o contribuinte foi intimado a apresentar, entre outros itens, os documentos listados sob a letra "B" do referido termo. Em 20/10/2008, o contribuinte solicitou prazo adicional de 20 (vinte) dias para atender aos itens não atendidos até aquela data, prazo concedido pela fiscalização. Em 17/12/2008 o contribuinte foi reintimado a apresentar os documentos solicitados no Termo de 24/09/2008, com prazo de 5 (cinco) dias, não tendo até a data de 26/01/2009 atendido aos itens B2, B3, B6, B7, B8, B9, B10, B11, B13, B14 e B15, impossibilitando a confirmação dos créditos utilizados.*

## Conclusão

*Ante todo o exposto, propomos a não homologação das compensações constantes nas Dcomp listadas no quadro 1.*

Trago a *ratio decidendi* do Acórdão de Manifestação de Inconformidade, folhas 8 daquele documento:

Conforme pode ser compulsado acima, houve, de forma contumaz, a falta de apresentação de documentação indispensável à análise do pleito, sendo da interessada o ônus da prova quanto ao pedido de ressarcimento/compensação de direito creditório submetido administrativamente.

Ademais, a requerente não trouxe aos autos, por ocasião da apresentação da manifestação de inconformidade, a documentação probatória indispensável à aferição da certeza do pleito: principalmente, notas fiscais de aquisição de insumos.

A pessoa jurídica titular de direito creditório deve produzir a prova completa da pretensão deduzida no pleito administrativo, pois a ela incumbe o ônus de provar o fato constitutivo do direito reclamado, ao contrário do que ocorre no tocante ao lançamento de ofício para a constituição de crédito tributário, hipótese em que a autoridade fiscal deve construir todo o arcabouço probatório da denúncia fiscal.

É alegado às folhas 02 do Recurso Voluntário:

É claro o direito creditório da recorrente, não pode pelo fato da não apresentação dos documentos o fisco simplesmente deduzir e afirmar a glosa de crédito presumido indevido.

No próprio acórdão relata-se a “impossibilidade da confirmação do crédito”, ou seja, não pode afirmar que a recorrente não possui direito ao crédito presumido e tão logo não pode ser considerado não homologada as compensações já que não resta devidamente comprovado que a recorrente não possui direito ao crédito.

Além do mais o próprio Fisco tem acesso as informações da recorrente através de Diversas Declarações que são transmitidas a Receita Federal, não tendo a necessidade de apresentar documentos na qual o fisco tem as devidas informações.

O Recurso Voluntário não suprimiu a solicitação.

- 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, pela 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:

I. - recair sobre direito indisponível da parte;

II. - 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.

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

- Das Provas.

As provas devem ser compreendidas como um meio apto a formar convencimento daquele que avalia determinada situação fática. No caso em testilha, o que deve ser compreendido e elevado ao patamar de prova são documentos aptos e idôneos para demonstrar as alegações enunciadas nos autos.

A finalidade da prova é a formação da convicção do julgador quanto à existência dos fatos. Em outras linhas, um dos principais objetivos do direito é fazer prevalecer a justiça. Para que uma decisão seja justa, é relevante que os fatos estejam provados a fim de que o julgador possa estar convencido da sua ocorrência.

O convencimento do julgador forma-se pela aferição dos elementos da ocorrência do fato, que assumem status de certeza. Mas não basta ter certeza, inafastável o efeito psicológico da prova, que promove o convencimento do julgador no intuito de prolatar decisão que representa a verdade.

Como já salientado, nos casos de utilização de direito creditório pela interessada, desconto, restituição, compensação ou ressarcimento de créditos, é atribuição da interessada a demonstração da efetiva existência deste.

Assim, em qualquer dos tipos de repetição é exigida a apresentação dos documentos comprobatórios da existência do direito creditório como pré-requisito ao conhecimento do direito pretendido pelo contribuinte; ausentes os documentos que atestem, de forma inequívoca, a origem e a natureza do crédito, o pedido/declaração fica inarredavelmente prejudicado.

Portanto, para fato constitutivo do direito de crédito o contribuinte deve demonstrar de forma robusta ser detentor do crédito ou, em situações extremas, demonstrar indícios convergentes que levem ao entendimento de que as alegações são verossímeis, inclusive com a apresentação de documentos comprobatórios do referido direito.

Neste sentido já se manifestou esse colegiado por meio do acórdão de n. 3003-000.463 de relatoria do Conselheiro Vinícius Guimarães:

Importa lembrar que os livros contábeis trazem informações que interessam a vários usuários, alguns internos à empresa, como os dirigentes, associados e sócios, e outros externos, como os órgãos públicos administrativos, judiciários e fiscalizadores, fornecedores, entre outros. A validade jurídica desse conjunto de informações incorporado na escrituração contábil requer o devido registro público, no órgão

competente, conferindo-lhe a autenticidade e validade como meio de prova aos diversos interessados, entre os quais a Administração Tributária.

Nesse sentido, o Conselho Federal de Contabilidade, deliberando sobre as normas técnicas a serem observadas pelos respectivos profissionais no exercício da profissão, aprovou, mediante a Resolução CFC nº 1.330, de 18 de março de 2011, a Norma Técnica ITG 2000 - Escrituração Contábil. Entre outras disposições, a referida resolução estabelece que os livros contábeis obrigatórios, entre os quais o Livro Diário e o Livro Razão, devem revestir-se de formalidades extrínsecas - tais como: a) serem encadernados; b) terem suas folhas numeradas sequencialmente; c) conterem termo de abertura e de encerramento assinados pelo titular ou representante legal da entidade e pelo profissional da contabilidade regularmente habilitado no Conselho Regional de Contabilidade - e também devem ser registrados em órgão competente - autenticação no Registro Público de Empresas Mercantis, *ex vi* do art. 1.181 do Código Civil.

No caso concreto, além de não terem sido apresentados os livros Diário e/ou Razão - com termos de abertura e encerramento devidamente autenticados -, livros hábeis como meio de prova perante a Administração Tributária, o balancete apresentado se revela despido, como visto, de formalidade essencial para sua mínima eficácia perante destinatários externos à própria empresa.

Em outras palavras, em sede de verificação e julgamento das compensações declaradas, importa às autoridades fiscais e, também, aos tribunais administrativos aferir por documentação idônea a existência do crédito alegado.

- 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 nº900, 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 referam.”

Nesse mesmo diapasão são as disposições constantes do art. 4º do Decreto- lei n.º 486, de 3 de março de 1969, tomado como base legal do artigo 264 do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto n.º 3.000, de 26 de março de 1999 (RIR/99):

“Art. 4º. O comerciante é ainda obrigado a conservar em ordem, enquanto não prescritas eventuais ações que lhes sejam pertinentes, a escrituração, correspondência e demais papéis relativos à atividade, ou que se refiram a atos ou operações que modifiquem ou possam vir a modificar sua situação patrimonial.”

E também as disposições do art. 37 da Lei n.º 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.

- O princípio da verdade material

Noutro giro, o princípio da verdade material não é remédio para todos os males processuais. Não pode nem deve servir de salvo conduto para que se desvirtue o caminhar para frente, o ordenamento e a concatenação dos procedimentos processuais - essência de qualquer processo administrativo ou judicial.

Na realidade, a verdade material contrapõe-se ao formalismo exacerbado, presente no Processo civil, mas, de maneira alguma, priva o procedimento administrativo das necessárias formalidades. Daí se dizer que no Processo Administrativo Fiscal convivem harmonicamente os princípios da verdade material e da formalidade moderada. De sorte que se busque a verdade real, mas preservando as normas processuais que asseguram a segurança, a celeridade, a eficiência e o bom andamento do processo.

Ocorre que o julgador sempre tem que decidir, ele deve ter bom senso na busca pela verdade, evitando a obsessão que pode prejudicar a justiça célere.

A empresa permaneceu inerte em seu dever de colaboração, incidindo na carência probatória que implica o não reconhecimento do direito de crédito.

A título de exemplo: Processo n.º 11516.721501/2014-43. Sessão 23/02/2016.  
Relator Rosaldo Trevisan. Acórdão n.º 3401-003.096

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 31/07/2009 a 30/09/2009

**VERDADE MATERIAL. INVESTIGAÇÃO. COLABORAÇÃO.**

A verdade material é composta pelo dever de investigação da Administração somado ao dever de colaboração por parte do particular, unidos na finalidade de propiciar a aproximação da atividade formalizadora com a realidade dos acontecimentos.

**PEDIDOS DE COMPENSAÇÃO / RESSARCIMENTO. ÔNUS PROBATÓRIO. DILIGENCIA/PERÍCIA.**

Nos processos derivados de pedidos de compensação/ressarcimento, a comprovação do direito creditório incumbe ao postulante, que deve carrear aos autos os elementos probatórios correspondentes. Não se presta a diligência, ou perícia, a suprir deficiência probatória, seja do contribuinte ou do fisco. (...)"

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.

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

É como voto.

Jorge Lima Abud - Relator.