



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



**Processo nº** 13502.902109/2012-16  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 3402-010.537 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 27 de junho de 2023  
**Recorrente** BRACELL BAHIA FLORESTAL LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Período de apuração: 01/04/2007 a 30/06/2007

ÔNUS DA PROVA. REQUISITOS DE ADMISSIBILIDADE DE PEDIDOS DE COMPENSAÇÃO E RESTITUIÇÃO. REGULAMENTAÇÃO DE PROCESSOS ADMINISTRATIVOS POR NORMA INFRALEGAL.

Nos processos de reconhecimento de créditos do contribuinte contra a Fazenda Nacional, o ônus da prova cabe ao requerente, e deve ser apresentado o pedido de compensação ou restituição nos termos da legislação aplicável, mesmo tratando-se de norma infralegal. A Lei nº 9.430/1996 delega competência à RFB para regular o tema específico. Não cabe afastar os requisitos administrativos de admissibilidade dos pedidos de compensação ou restituição com base meramente no Princípio da Verdade Material, dado que o ônus da prova deve ser suportado pelo contribuinte.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhe aplicado o decidido no Acórdão nº 3402-010.535, de 27 de junho de 2023, prolatado no julgamento do processo 13502.902112/2012-30, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

(documento assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo – Presidente Redator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Jorge Luis Cabral, Carlos Frederico Schwochow de Miranda, Renata da Silveira Bilhim, Marina Righi Rodrigues Lara, Cynthia Elena de Campos, Alexandre Freitas Costa, Pedro Sousa Bispo (Presidente), a fim de ser realizada a presente Sessão Ordinária. Ausente o conselheiro Lazaro Antonio Souza Soares.

**Relatório**

O presente julgamento submete-se à sistemática dos recursos repetitivos prevista no art. 47, §§ 1º, 2º e 3º, Anexo II, do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela

Portaria MF n.º 343, de 9 de junho de 2015. Dessa forma, adota-se neste relatório substancialmente o relatado no acórdão paradigma.

Trata-se de inconformidade em face de Despacho Decisório através do qual restou indeferido pedido de ressarcimento a título de contribuições para o PIS/Pasep ou para a Cofins, referentes ao ano de 2007 e/ou 2008 (1º, 2º ou 3º trimestre), não tendo sido homologadas as respectivas compensações levadas a efeito nas declarações mencionadas.

Relata a autoridade fiscal que, analisadas as informações prestadas no respectivo documento, não foi possível confirmar a existência do crédito indicado, pois o contribuinte, mesmo intimado diversas vezes, não apresentou os arquivos digitais previstos na Instrução Normativa SRF n.º 86/2001, em conformidade com o ADE Cofis n.º 15/2001, compreendendo as operações efetuadas no período de apuração acima indicado.

Inconformado, apresenta o interessado manifestação em que pleiteia:

- a) a reunião do presente processo com outros referentes a PER/DCOMP's que tratam da mesma matéria e período, com o fim de afastar o risco de decisões conflitantes;
- b) o exame dos documentos acostados aos autos e o deferimento da realização de diligência, de acordo com o Decreto n.º 70.235/72, artigo 16, inciso IV;
- c) por fim, a reforma do Despacho Decisório recorrido, com o reconhecimento integral do crédito pleiteado e a homologação das respectivas compensações.

Alega que a não disponibilização dos arquivos magnéticos exigidos pela autoridade fiscal teria sido motivada pela suposta impossibilidade, decorrente da mudança de sistema operacional de dados, no sentido de extrair informações necessárias à produção de arquivos magnéticos nos moldes da IN SRF n.º 86/2001.

Defende que a apresentação de toda a documentação possível, a despeito da ausência dos mencionados arquivos digitais, não apenas evidenciaria a boa-fé do contribuinte, mas também comprovaria a existência do direito creditório pleiteado. Assevera que a autoridade fiscal, no uso de exagerado formalismo, teria desconsiderado as provas acostadas, sequer tendo analisado o mérito da questão ora discutida.

Segundo a recorrente, a legítima avaliação acerca da validade das compensações levadas a efeito deveria, em vista do princípio da verdade material, basear-se na existência dos créditos. Corolário do princípio da legalidade tributária, o princípio da verdade material obrigaria a autoridade administrativa, detentora de amplo poder investigativo, a buscar incessantemente a realidade que permearia a exigência do cumprimento da obrigação tributária.

Aduz que o direito ao crédito existiria pelo fato de: o contribuinte ser pessoa jurídica tributada com base no lucro real; os bens e serviços terem sido adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no país; os custos e despesas incorridos, foram pagos ou creditados a pessoa jurídica domiciliada no país; tudo isto a partir da aplicação da legislação específica para as ditas contribuições, diplomas legais estes que abrigariam o direito invocado.

Em decisão de primeira instância proferida pela respectiva DRJ, os membros da Turma de Julgamento, por unanimidade de votos, decidiram julgar improcedente a manifestação de inconformidade, nos termos do relatório e do voto correspondente.

Inconformada, a recorrente interpôs recurso voluntário, no qual reproduz, na essência, as razões apresentadas por ocasião da manifestação de inconformidade quanto ao mérito do seu direito creditório.

Requer o acolhimento do recurso interposto, de modo que, preliminarmente, seja anulado o Despacho Decisório. Na hipótese de superada a preliminar, no mérito, pede a reforma do Acórdão proferido em primeira instância, para determinar a homologação do crédito pleiteado e, por conseguinte, as compensações pretendidas.

É o relatório.

### **Voto**

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

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos formais de admissibilidade, razão pela qual dele tomo conhecimento.

A recorrente requer preliminarmente a nulidade do despacho decisório por violação ao princípio da legalidade e restrição ao direito de compensar, pois entende que a Instrução Normativa RFB nº 900/2008 extrapola a regulamentação do exercício do direito à compensação do indébito tributário garantido no ordenamento jurídico brasileiro.

Afirma que, em verdade, a IN RFB nº 900/2008 cria um novo requisito à compensação de crédito tributário, sem qualquer base legal, o que é absolutamente inaceitável por ferir inequivocamente o Princípio da Legalidade.

Não assiste razão à recorrente. Explico:

A Lei nº 9.430/96, que entre outros assuntos disciplina o processo de restituição, ressarcimento e compensação de tributos federais, delega competência à Receita Federal do Brasil para regulamentar o tema, nos termos do § 14 do artigo 74 (*in verbis*):

“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.

(...)

**§ 14. A Secretaria da Receita Federal - SRF disciplinará o disposto neste artigo, inclusive quanto à fixação de critérios de prioridade para apreciação de processos de restituição, de ressarcimento e de compensação.”**

Por sua vez, a Receita Federal do Brasil o fez através da IN RFB n.º 900/2008, vigente à época do pedido de compensação e do Despacho Decisório, e que assim determina quanto a apresentação dos arquivos digitais requeridos como condição para análise do direito creditório, nos termos do artigo 65 (*in verbis*):

“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 N.º 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 N.º 15, de 23 de outubro de 2001. (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB n.º 981, de 18 de dezembro de 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.

**§ 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(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB n.º 981, de 18 de dezembro de 2009)”**

Portanto, tanto a IN RFB n.º 900/2008, com suas alterações, quanto a IN SRF n.º 86/2001 e o ADE Cofis n.º 15/2001 (que especifica os arquivos digitais exigidos pela fiscalização), apesar de tratarem-se de normas infralegais, atendem unicamente ao que fora delegado pela Lei n.º 9.430/1996, ou seja, disciplinam os procedimentos e processos relacionados ao ressarcimento, restituição e compensação de tributos federais, sendo perfeitamente válidas e legítimas as exigências administrativas do processo aqui analisado.

Superada a preliminar de nulidade alegada, passo à análise do mérito. Nesse sentido, aproveito voto do Conselheiro Jorge Luis Cabral no

Acórdão n.º 3402-010.191, que muito bem abordou o tema, e peço vênia para transcrever alguns trechos, os quais adoto como razões decidir:

O ônus da prova é matéria tratada no artigo 333, da Lei n.º 5.869, de 11 de janeiro de 1973, o Código de Processo Civil (CPC), revogada pelo novo Código de Processo Civil, Lei n.º 13.105, de 16 de março de 2015, o qual em seu artigo 373, reproduz inteiramente os incisos I e II, da Lei revogada.

*“Art. 333. O ônus da prova incumbe:*

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

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

*Parágrafo único. É nula a convenção que distribui de maneira diversa o ônus da prova quando:*

*I - recair sobre direito indisponível da parte;*

*II - tornar excessivamente difícil a uma parte o exercício do direito.”*

**A questão fundamental para se determinar o ônus da prova é a autoria da proposição da ação. É comum a afirmação de que à parte que acusa cabe a incumbência de provar suas alegações.**

De fato, é o que ocorre no lançamento tributário, quando a autoridade tributária, quer por notificação de lançamento, quer por auto de infração, figura como autor da pretensão de direito e, portanto, precisa incumbir-se do ônus probatório. O Decreto n.º 70.235, de 06 de março de 1972, é bem claro neste sentido, na media em que expressa este conceito no seu artigo 9º, como podemos ver reproduzido a seguir:

*“Art. 9º A exigência de crédito tributário, a retificação de prejuízo fiscal e a aplicação de penalidade isolada serão formalizadas em autos de infração ou notificação de lançamento, distintos para cada imposto, contribuição ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito.”*

O mesmo encontramos no Decreto n.º 7.574, de 29 de dezembro de 2011, que regula a determinação e exigência de créditos tributários da União, nos seus artigos 25 e 26.

*“Art. 25. Os autos de infração ou as notificações de lançamento deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito ( Decreto n.º 70.235, de 1972, art. 9º, com a redação dada pela Lei n.º 11.941, de 2009, art. 25).*

*Art. 26. A escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do sujeito passivo dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais ( Decreto-Lei n.º 1.598, de 26 de dezembro de 1977, art. 9º, § 1º )*

*Parágrafo único. Cabe à autoridade fiscal a prova da inveracidade dos fatos registrados com observância do disposto no caput ( Decreto-Lei n.º 1.598, de 1977, art. 9º, § 2º )”*

Vemos ainda que a escrituração regular faz prova a favor do sujeito passivo, desde que os fatos nela registrados sejam comprovados por documentos hábeis, conforme o caput do artigo 26, acima, e novamente a responsabilidade de provar cabe ao autor da ação, conforme previsto no seu parágrafo único, neste caso a autoridade fiscal, quando assim se configurar.

A Lei n.º 9.784, de 29 de janeiro de 1999, que trata do Processo Administrativo no âmbito da Administração Pública Federal, e é de aplicação subsidiária ao

Processo Administrativo Fiscal, reproduz o mesmo conceito, como podemos notar pela reprodução dos seus artigos 36 e 37, a seguir:

*“Art. 36. Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado, sem prejuízo do dever atribuído ao órgão competente para a instrução e do disposto no art. 37 desta Lei.*

*Art. 37. Quando o interessado declarar que fatos e dados estão registrados em documentos existentes na própria Administração responsável pelo processo ou em outro órgão administrativo, o órgão competente para a instrução proverá, de ofício, à obtenção dos documentos ou das respectivas cópias.”*

No entanto, no caso em questão não se trata de fato constitutivo do direito da Fazenda Pública, **mas sim da Recorrente, que pleiteia o ressarcimento de créditos de PIS/COFINS aos quais teria direito, neste caso, ela própria figurando como autora e, portanto, suportando o ônus da prova.**

É necessário também ressaltar que, no que diz respeito a prova a favor do contribuinte, em razão da manutenção de contabilidade regular, que seus registros precisam estar de acordo com os documentos fiscais comprobatórios, o que vale dizer que cabe a autoridade tributária verificar se os registros escriturais refletem adequadamente notas fiscais e outros documentos fiscais, especialmente em relação aos seus montantes, aspectos formais e natureza das operações a que se refiram.

Por fim, caberia à autoridade tributária suprir apenas o que estiver registrado em documentos existentes na própria Administração Tributária da União, quando assim declarados pela autora.

A Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, disciplina o processo de restituição/compensação de tributos federais, especialmente em seu artigo 74, onde delega competência à Receita Federal do Brasil para regulamentar o tema.

(...)

**A RFB por sua vez o fez através da IN RFB nº 900/2008**, com alterações pela IN RFB nº 981/2009, e vigente à época do pedido de compensação e do despacho decisório, e que assim determina quanto a apresentação dos arquivos digitais requeridos no Despacho Decisório como condição para a análise do direito creditório:

*“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(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 981, de 18 de dezembro de 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.*

*§ 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(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 981, de 18 de dezembro de 2009)”*

(...)

Vemos que o § 1º, do artigo 65, acima reproduzido, **determina que para todos os pedidos realizados após o início da vigência da Instrução Normativa, é obrigatória a prévia apresentação dos arquivos digitais, nos termos da IN SRF nº 86/2001**, e que é prerrogativa da Autoridade Tributária exigir estes mesmos arquivos para todos os pedidos apresentados até 31 de janeiro de 2010. **Em decorrência desta prerrogativa que a Recorrente foi intimada a apresentar os referidos arquivos digitais.**

Por outro lado, o artigo 2º, do ADE COFIS nº 15/2001, **estabelece mais uma prerrogativa da Autoridade Tributária**, qual seja: a seu critério, aceitar a apresentação dos arquivos digitais em forma diferente daquela prevista no ADE em questão, **o que não se deve confundir com direito da Recorrente, mas sim avaliação de conveniência e oportunidade da Autoridade Administrativa.**

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

Por tudo o que está exposto, **e mesmo levando em conta o princípio da verdade material, não cabe nem à autoridade preparadora, nem tão pouco à autoridade julgadora, suprir deficiências do autor em provar o seu direito, ou atender aos requisitos normativos para a aceitação do devido pedido de compensação ou ressarcimento.**

**Não tendo sido o mérito do crédito pretendido o objeto do presente processo, que não foi analisado nem pela Autoridade Preparadora, nem pela Autoridade Julgadora de Primeira Instância, mas sim o inadimplemento da Recorrente em atender aos requisitos de admissibilidade de seu pedido de compensação**, não há o que se tratar a respeito da composição e valor do crédito pleiteado, tão pouco de sua legitimidade (grifos nossos).

Por tudo o que foi exposto, não vejo reparo no procedimento conduzido pela autoridade fiscal, corroborado pela decisão de primeira instância administrativa, devendo ser mantido incólume o Acórdão aqui recorrido.

Isto posto, voto por rejeitar a preliminar de nulidade e, no mérito, negar provimento ao Recurso Voluntário.

## Conclusão

Importa registrar que, nos autos em exame, a situação fática e jurídica encontra correspondência com a verificada na decisão paradigma, de sorte que as razões de decidir nela consignadas são aqui adotadas, não obstante os dados específicos do processo paradigma eventualmente citados neste voto.

Dessa forma, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º, 2º e 3º do art. 47 do Anexo II do RICARF, reproduz-se o decidido no acórdão paradigma, no sentido de negar provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo – Presidente Redator