



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13884.904912/2012-48
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3302-011.228 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 23 de junho de 2021
Recorrente ELEB EQUIPAMENTOS LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Exercício: 2019

PEDIDOS DE RESSARCIMENTO/RESTITUIÇÃO E DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA. SUJEITO PASSIVO.

Em processos de ressarcimento, restituição e compensação, recai sobre o sujeito passivo o ônus de comprovar nos autos, tempestivamente, a natureza, a certeza e a liquidez do crédito pretendido. Não há como reconhecer crédito cuja natureza, certeza e liquidez não restaram comprovadas por meio de escrituração contábil-fiscal e documentos que a suportem.

Não há que se falar em violação a princípios jurídicos, entre os quais, aqueles da verdade material, contraditório e ampla defesa, quando o tribunal administrativo, ancorado na correta premissa de que sobre o sujeito passivo recai o ônus da prova e na constatação de insuficiência de provas do direito alegado, conclui pelo indeferimento da compensação declarada e afasta pedido de diligência.

PEDIDO DE DILIGÊNCIA OU PERÍCIA. DESNECESSIDADE. INDEFERIMENTO.

Descabe a realização de diligência ou perícia relativamente à matéria cuja prova deveria ter sido apresentada já em manifestação de inconformidade. Procedimentos de diligência e perícia não se afiguram como remédio processual destinado a suprir injustificada omissão probatória daquele sobre o qual recai o ônus da prova.

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. Votou pelas conclusões o conselheiro Jorge Lima Abud

(documento assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenburg Filho - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Walker Araujo - Relator

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

Relatório

Por bem retratar os fatos adoto o relatório da decisão de piso:

Trata-se de pedido de ressarcimento de créditos do PIS não cumulativo do 3º trimestre de 2007, vinculados a receitas de vendas no mercado interno efetuadas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência, no importe de R\$ 36.053,56, formalizado por meio do PER nº 19385.12224.071107.1.1.10-1870, ao qual a interessada vinculou declaração de compensação. Conforme o Despacho Decisório de fl. 14, o direito creditório não foi reconhecido e a compensação não foi homologada, sob o fundamento abaixo transcrito:

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

Cientificada em 13/11/2012 (fl. 17), no dia 13/12/2012 a contribuinte apresentou a Manifestação de Inconformidade de fls. 18/30.

Inicialmente, no tópico "I - DOS FATOS", após transcrever parcialmente o Despacho Decisório, diz que “prontamente (...) refuta” o fundamento apontado na decisão para o indeferimento de seu pedido, qual seja, a não apresentação de “Arquivos Digitais previstos na Instrução Normativa SRF nº 86, de 22/10/2001, em estrita conformidade com o ADE Cofis 15/01”, pois na verdade fora intimada a “transmitir os arquivos digitais com as informações compreendendo as operações efetuadas no período de apuração indicado, transmissão esta a ser feita nos parâmetros fixados pelo ADE Cofis 25, de 2010, e não simplesmente pelos parâmetros do ADE Cofis 15, de 2001”.

Salienta que na época de apresentação das declarações de compensação o ADE Cofis nº 15, de 2001, vigorava com sua redação original, sem as alterações promovidas pelo ADE Cofis nº 25, de 07 de junho de 2010. Acrescenta ter apresentado à DRF de sua jurisdição petição informando que não teria sido possível a transmissão dos arquivos digitais nos moldes da intimação e, ainda, que “foram fornecidas à Autoridade Fiscal, em mídia física, as informações que amplamente comprovam as operações efetuadas pela Recorrente no período de apuração dos créditos objeto dos pedidos de ressarcimento ora em análise”, os quais “foram devidamente fornecidos ao Fisco respeitando os parâmetros fixados pelo ADE Cofis 15/01, nos exatos termos da legislação tributária vigente à época da sua geração”. Conclui:

Em apreciação imediata e desarrazoada da Autoridade receptora, esta manifestou peremptoriamente na própria folha inicial da manifestação da Recorrente que a entrega do material em mídia física não surtiria os efeitos necessários para a análise do ressarcimento pretendido, (doc. anexo) Confirmando tal prenúncio, adveio o r. despacho decisório ora impugnado não homologando as compensações objetos das elencadas PER/DCOMP's.

Do enredo narrado, denota-se que a Autoridade Fiscal sequer analisou as informações fiscais e arquivos digitais inequivocamente apresentados pela

Recorrente, tendo se limitado a negar o direito pleiteado por não ter conseguido confirmar a existência do crédito em razão do suposto descumprimento de arbitrário requisito formal consubstanciado na não apresentação de arquivos digitais nos termos estabelecidos em normativos posteriores aos fatos apreciados, quando seria sua esperada função pública buscar e aceitar os meios possíveis para a constatação do suporte fático-contábil do crédito cujo reconhecimento se pleiteia.

Assim, cabe à Recorrente demonstrar e comprovar que o r. despacho decisório atacado carece de reforma total por esta E. Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento - DRJ, porquanto são indubitáveis a existência do saldo credor pleiteado e o acerto dos procedimentos adotados, consoante detalhadamente exposto a seguir.

Inicia o tópico “II – DO DIREITO”, em cujo primeiro sub-tópico, “II.a) DA IMPOSSIBILIDADE DE IMPOSIÇÃO RETROATIVA DAS OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS”, sustenta, inicialmente, que:

Feitas as considerações preliminares cumpre a Recorrente afastar a ilegal e inconstitucional atuação da Autoridade Fazendária ao não homologar os pedidos de compensação em análise com base na suposta não apresentação das informações necessárias para a validação dos procedimentos através dos arquivos digitais nos parâmetros fixados pelo ADE Cofis 25/2010.

A exigência de cumprimento de obrigação acessória estabelecida no referido ADE Cofis 25, publicado no Diário Oficial da União em 09/06/2010, aos procedimentos de compensação efetivados no transcorrer do ano de 2009, representa incontestemente tentativa da Autoridade Fiscal em fazer retroagir os efeitos de um dispositivo da legislação tributária para que alcance situação já concretizada, pendente somente de homologação administrativa.

Conforme destacado, vigorava à época dos pedidos de compensação o ADE Cofis 15/2001 em seu teor original, sem as alterações implementadas pelo ADE Cofis 55/2009 e pelo ADE Cofis 25/2010, que inovaram ao estabelecer outros parâmetros para os arquivos digitais a serem apresentados.

Para concretamente demonstrar a irregularidade da exigência de apresentação de arquivos digitais nos parâmetros da ADE Cofis 25/2010, aponta-se que à época do envio à Receita Federal do Brasil dos pedidos de ressarcimento e compensação ora tratados, o layout do arquivo estabelecido pela ADE Cofis 15/01 não contemplava os registros 4.3.8. 4.3.9. 4.3.10. 4.3.11. 4.10.1, 4.10.2, 4.10.3, 4.10.4. 4.10.5, 4.10.6, 4.10.7, adicionados pela alteração perpetrada pela indigitada ADE Cofis 25/2010.

*Desse modo, é latente que jamais poderia exigir-se da Recorrente o cumprimento dessas novas obrigações acessórias em comento, **vez que não podem ser aplicadas exigências legais ou infralegais instituídas em legislação superveniente às compensações que já tenham sido efetivadas perante a Autoridade Administrativa competente**, sob pena de aplicação retroativa da legislação tributária, o que é vedado pelo Código Tributário Nacional (CTN) e, inclusive, pelo artigo 5º, inciso XXXVI, da Constituição Federal, que protege expressamente o ato jurídico perfeito.*

Como se depreende dos dispositivos do CTN a seguir transcritos, o ADE Cofis 25/2010 integra a legislação tributária e somente pode produzir efeitos para os fatos ocorridos a partir de sua publicação:

“Art. 96. A expressão “legislação tributária” compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes.”

“Art 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas; (...)
Parágrafo único. A observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo.”

“Art. 103. Salvo disposição em contrário, entram em vigor:

I - os atos administrativos a que se refere o inciso I do artigo 100, na data da sua publicação; (...)” (grifos nossos)

A impossibilidade de exigência dos requisitos e parâmetros às situações pretéritas à sua edição é inclusive reiterada pelo próprio artigo 4º, do ADE Cofis 25/2010, in verbis:

“Art. 4º Este Ato Declaratório entra em vigor na data de sua publicação.”

Da aplicação dos dispositivos constitucionais e legais atinente à matéria, conjuntamente com as normas infralegais, não resta dúvida acerca do equívoco perpetrado pela Autoridade Fiscal ao desconsiderar os arquivos digitais apresentados pela Recorrente em razão de seu intento de aplicar a legislação tributária e obrigações acessórias fixadas pelo ADE Cofis 25/2010, que somente produzem efeitos a partir de junho/2010, ou seja jamais poderiam atingir os procedimentos efetivados no transcorrer do ano de 2009, como foram as compensações apresentadas pela Recorrente. (todos os destaques são do original) Cita jurisprudência administrativa e judicial no sentido da irretroatividade da lei tributária e conclui:

Deste modo, resta imperioso o reconhecimento de que a imposição de cumprimento de obrigações acessórias não existentes à época das compensações efetivadas pela Recorrente não pode retroagir para alcançar fatos pretéritos, sob pena de ofensa aos princípios da irretroatividade das leis, da segurança jurídica e do ato jurídico perfeito, devendo ser integralmente reformado o r. despacho decisório neste ponto.

No sub-tópico seguinte, “II.b) DA EFETIVA EXISTÊNCIA DO DIREITO CREDITÓRIO E DA NECESSIDADE DE DILIGÊNCIAS PARA VALIDAÇÃO DAS INFORMAÇÕES DECLARADAS PELA RECORRENTE”, como o próprio título diz, alega a existência do direito creditório pleiteado e requer a realização de diligência para sua comprovação. Afirma:

Sem prejuízo da arbitrária retroatividade de obrigações abordada no tópico anterior revela-se necessário salientar que, no processo administrativo, a Autoridade Fiscal tem o dever legal de colher as provas necessárias para validar os atos do contribuinte e dar sustentação à sua pretensão arrecadatória de modo que a não consideração das informações apresentadas pela Recorrente à Autoridade Fiscal, inclusive por mídia física, configura-se atuação a ser rechaçada, vez que não busca refletir, no presente procedimento administrativo, a realidade fática que verdadeiramente dá suporte à apuração do crédito indicado na PER/DCOMP em pauta.

Isto porque, muito embora a Recorrente tenha indubitavelmente o saldo de crédito de Pis/Pasep Não-Cumulativa decorrente das suas operações no mercado interno, a Autoridade Fiscal atuou irregularmente ao não aceitar a documentação comprobatória do direito creditório pleiteado, como também ao não prosseguir com as diligências fiscalizatórias necessárias para a validação dos procedimentos de compensação a serem homologados.

Cita jurisprudência administrativa que entende corroborar seus argumentos e prossegue: Neste momento, não se pode olvidar que a Autoridade Fiscal buscando otimizar o processamento dos milhares de pedidos de compensação que recebe diariamente incorreu em grave equívoco porquanto se pautou somente nas circunstâncias simplórias que julgava necessárias para análise e não homologação da compensação pretendida.

No presente caso, não se trata de situação de inexistência do crédito utilizado para compensação, mas sim ausência de atuação da Autoridade Fazendária que descumpriu seu ônus público de apurar e fiscalizar, ausência esta que não pode se sobrepor à necessidade de apurar a realidade apontada na documentação financeira e contábil da Recorrente.

Conforme leciona Marçal Justen Filho a Autoridade Fiscal representante da Administração Pública, não pode deixar de cumprir as prescrições que a ordem jurídica estabelece relativamente a seu modo de atuação, nem para elidir o cumprimento de regras elementares do devido processo, não sendo cabível a instituição de barreiras formais ao curso do procedimento administrativo sob o pretexto de agilizá-lo, uma vez que não se pode admitir que a obtenção de decisões mais rápidas faça-se através do sacrifício do interesse do particular, sob pena de se configurar o argumento do interesse público como instrumento de arbitrariedade ou opressão (in Considerações sobre o processo administrativo fiscal. Revista Dialética de Direito Tributário, n.33, jun.98, São Paulo, Dialética, p. 129).

Cita doutrina relativa ao princípio da verdade material, acrescenta que a autoridade fiscal deve “perquirir exaustivamente se o direito creditório alegado pelo contribuinte existe de fato e, em caso de impugnação do contribuinte, verificar efetivamente os registros da operação respectiva constantes em seu banco de dados e declarações fiscais apresentadas seja em formato eletrônico seja através de documentos e livros contábeis”, transcreve o caput do art. 65 da Instrução Normativa RFB nº 900, de 30 de dezembro de 2008, e reitera:

*A Receita Federal do Brasil possui o **dever** de averiguar materialmente os fatos ocorridos, não podendo se amparar em circunstâncias formais ou fatores alheios e especulativos para determinar a inexistência do direito de recuperar o crédito declarado em PER/DCOMP, quiçá impor obrigações acessórias e requisitos formais retroativamente. (destaque no original)*

Cita jurisprudência administrativa e conclui (destaque no original):

Saliente-se, ainda, que a prova de existência do crédito decorrente da apuração da Pis/Pasep Não-Cumulativa nas suas operações no mercado interno é inequívoca, bastando à Autoridade Fiscal considerar as informações prestadas anteriormente pela Recorrente para validar as compensações efetuadas, devendo o entendimento preconizado no r. despacho decisório ser completamente afastado, sob pena de se incorrer em nulidade absoluta do procedimento administrativo em pauta por desconsideração infundada da realidade fática ora exposta e já comprovada.

Ainda, diante de tal quadro, impende à Autoridade Fiscal considerar que a atuação regular da Recorrente na presente busca por seu direito de ressarcir o crédito através do procedimento de compensação não implicou em qualquer prejuízo ao Erário; tanto na consecução do aspecto disciplinador das normas que regem a compensação tributária, que foram e são totalmente respeitadas e implementadas pela Recorrente; como também, e principalmente, no aspecto financeiro da relação entre o Fisco e a Recorrente visto que é incontestável a existência de crédito apontado pela Recorrente na compensação objeto da PER/DCOMP ora em análise.

Portanto, considerando tudo o quanto já exposto e comprovado até o momento, ultrapassados quaisquer questionamentos acerca da existência da integralidade do crédito que se pretende reconhecer, a Recorrente tão somente reitera que o débito tributário apurado e declarado na PER/DCOMP analisada, encontra-se integralmente extinto, nos moldes do artigo 156, inciso II, do Código Tributário Nacional, in verbis:

“Art. 156. Extinguem o crédito tributário:

II - a compensação;”

Por todos estes motivos, a integralidade do procedimento adotado pela Recorrente encontra-se em consonância com a legislação aplicável à época dos procedimentos de compensação ora em análise, não havendo razão material para qualquer lançamento por parte da Autoridade Fiscal, motivo pelo qual deve ser reconhecido **integralmente** o direito à totalidade do crédito inicialmente apontado, bem como ser integralmente homologada a compensação declarada.

Apresenta suas conclusões:

III - DAS CONCLUSÕES

Por todo exposto, pode-se chegar às seguintes conclusões:

(i) são indubitáveis a existência e validade do crédito de Pis/Pasep Não-Cumulativa decorrente das suas operações no mercado interno atinentes ao período de apuração objeto dos pedidos de ressarcimento ora em análise, tendo a Recorrente feito ampla prova do seu direito através dos arquivos digitais fornecidos à Autoridade Fiscal inclusive em mídia física e respeitando os parâmetros fixados pelo ADE Cofis 15/01 nos exatos termos da legislação tributária vigente à época do ingresso dos procedimentos de compensação realizados;

(ii) configura-se ofensa aos princípios da irretroatividade das leis, da segurança jurídica e do ato jurídico perfeito, bem como afronta às disposições do Código Tributário Nacional, a imposição retroativa de cumprimento de obrigações acessórias implementadas pelo ADE Cofis 25/2010, que inovaram ao estabelecer outros parâmetros para os arquivos digitais a serem apresentados, e não eram existentes à época das compensações efetivadas pela Recorrente durante o ano de 2009;

(iii) deve a Autoridade Fiscal buscar a verdade real dos fatos devendo apreciar a documentação comprobatória do direito creditório pleiteado, como também prosseguir com as diligências fiscalizatórias necessárias para a validação dos procedimentos de compensação a serem homologados, restando afastado qualquer dano ao Erário pelo procedimento adotado.

Por fim, apresenta seu pedido:

IV - DO PEDIDO

Diante de todo o exposto, conforme detalhadamente sustentado na presente Manifestação de Inconformidade, sem prejuízo da realização de diligências que se mostrem imperiosas para a correta percepção dos fatos e da verdade material, bem como da juntada da documentação complementar que a Recorrente entenda necessária para comprovar os vícios apontados requer dignem-se Vossas Senhorias reformarem integralmente o r. despacho decisório guerreado, pela necessidade de reconhecimento da totalidade do direito creditório pleiteado e do acerto do procedimento adotado, com a extinção dos débitos declarados, nos moldes do artigo 156, inciso II, do Código Tributário Nacional.

A DRJ, por unanimidade de votos, julgou improcedente a manifestação de inconformidade, mantendo o despacho decisório e não reconhecendo o direito creditório apurado pela Recorrente, considerando a inércia do contribuinte em atender as intimações para apresentar os arquivos nos moldes solicitados.

Não se conformando com a decisão recorrida, a Recorrente interpôs recurso voluntário, reproduzindo, em síntese apertada, suas razões de defesa.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Walker Araujo, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo e atender aos demais requisitos de admissibilidade, dele tomo conhecimento.

Com vistas ao deferimento do pedido de ressarcimento e homologação da compensação, faz-se necessário verificar o suposto crédito. Assim, no curso do procedimento de verificação do pedido de ressarcimento e da compensação declarada, pode e deve a Autoridade Fiscal requisitar informações ao sujeito passivo a fim de constatar a propriedade ou impropriedade do pedido levado a efeito pela contribuinte.

A Instrução Normativa nº 900, de 30 de dezembro de 2008, vigente na época da análise do direito creditório, determinava, no art. 65, que a autoridade da RFB poderá condicionar o reconhecimento do direito creditório à apresentação de documentos comprobatórios do referido direito, inclusive arquivos magnéticos. Dispôs, ainda, no § 3º do mesmo artigo, que, 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 poderia condicionar o reconhecimento do direito creditório à apresentação do arquivo digital em conformidade com a Instrução Normativa SRF nº 86, de 22/10/2001, conforme o determinado no ADE Cofis nº 15/01:

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 IN RFB 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)

Verifica-se, assim, que no caso de pedidos de restituição, ressarcimento e de declarações de compensação, cumpre à contribuinte demonstrar a existência do crédito especialmente quando demandada pela Fiscalização, sob pena de ter indeferido o pedido de ressarcimento ou não homologada a declaração de compensação, na forma do § 4º do artigo 65, da Instrução Normativa RFB nº 900, de 2008.

O processo administrativo não pode culminar em decisão favorável ao sujeito passivo quando o mesmo se furta a atender às intimações fiscais. Isto é o que se verifica, inclusive, do art. 40 da Lei Nº 9.784/99:

Art. 40. Quando dados, atuações ou documentos solicitados ao interessado forem necessários à apreciação de pedido formulado, o não atendimento no prazo fixado pela Administração para a respectiva apresentação implicará arquivamento do processo.

Cumpra adicionar, paralelamente, que o ato de não homologação de compensação não decorre propriamente de nenhuma solicitação do contribuinte, pois na compensação sob regime declaratório não se trata de pedir compensação mas, isto sim, de declarar compensação, na qual se formaliza a extinção do crédito tributário levado ao encontro de contas, sob condição resolutória da ulterior homologação.

No caso em análise, evidencia-se que a Recorrente não atendeu à intimação, estritamente expedida conforme a legislação que rege a matéria no interesse da fiscalização, para a apresentação dos dados necessários à apreciação do suposto crédito, impossibilitando dessa forma a análise do direito creditório pela autoridade *a quo* em virtude da não apresentação dos arquivos digitais, na forma requerida.

Vale acrescentar que a Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991, conferiu à 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 nº 303, 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. (Incluído pela Medida Provisória nº 2158-35, de 2001)

§ 4º Os atos a que se refere o § 3º poderão ser expedidos por autoridade designada pelo Secretário da Receita Federal. (Incluído pela Medida Provisória nº 2158-35, de 2001)(destaques acrescidos)

Importa frisar, abrindo um parêntese, que os arquivos digitais prestam-se a exames, provas e conferências relativas a tributos e contribuições em geral, não apenas àquela exação objeto destes autos.

Com base no dispositivo acima destacado, a 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).

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,

escrever 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. (destaques acrescidos)

Em consequência, foram especificadas as regras para apresentação dos arquivos mediante o Ato Declaratório Executivo (ADE) Cofis nº 15, de 2001.

O COORDENADOR-GERAL DE FISCALIZAÇÃO, no uso da atribuição que lhe confere o inciso IV do art. 213 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. 3º da Instrução Normativa SRF Nº 86, de 22 de outubro de 2001, declara:

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

Anexo único.

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

I - registros contábeis;

II - fornecedores e clientes;

III - documentos fiscais;

IV - Comércio exterior;

V - controle de estoque e registro de inventário;

VI - relação insumo/produto;

VII - controle patrimonial;

VIII - folha de pagamento.

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

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

O que se extrai dos dispositivos acima descritos 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.

É bem verdade que a Instrução Normativa nº 86, de 22 de outubro de 2001, permitiu à autoridade fiscal receber os arquivos digitais e sistemas, contendo informações relativas aos negócios e atividades econômicas ou financeiras da pessoa jurídica, em forma diferente da estabelecida pelo Coordenador-Geral de Fiscalização. Nesse sentido dispôs o ADE COFIS nº 15, de 23/10/2001 (DOU de 26/10/2001). Porém, tal faculdade resta a critério da autoridade administrativa competente, de acordo com o interesse e conveniência, visando a otimização da análise fiscal.

Ora, se a própria contribuinte se omite quanto à configuração dos seus sistemas informatizados para atendimento ao *layout* solicitado pela fiscalização, de modo a permitir a celeridade na varredura e conferência da vinculação de extensa lista de documentos fiscais, não é plausível e nem moral pretender que a Administração Tributária diligencie no sentido de configurar seus próprios sistemas (fato que, se fosse cabível, implicaria ônus financeiro ao Estado a cada configuração necessária unicamente à conveniência de cada pessoa física e/ou jurídica fiscalizada) e/ou realize a inviável conferência manual, contrariando a própria legislação que instituiu a análise eletrônica justamente no interesse do desenvolvimento da auditoria.

Reitere-se, o *layout* dos arquivos digitais a serem apresentados pela contribuinte é definido de forma a viabilizar e otimizar a análise por parte da autoridade competente. E a Recorrente foi intimada para atender o quanto solicitado pela fiscalização.

Obviamente, a referida intimação para entrega de arquivos digitais se dá, justamente, no âmbito de seleção do PER/DCOMP para análise manual, visando o tratamento dos dados a serem obtidos com os arquivos solicitados.

Pois bem, o fato de haver norma incidindo sobre o passado em nada causa estranheza, pois o referido art. 65 da IN RFB nº 900, de 2008, não é dispositivo de direito material, estando voltado para questões meramente procedimentais, no interesse da fiscalização.

Ademais, analogamente ao que ocorre em hipótese de Lançamento (art. 144, § 1º, do Código Tributário Nacional), aplica-se na verificação da liquidez e certeza do crédito a

legislação que, posteriormente à entrega da Declaração de Compensação, tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização. Repare-se:

Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966

Código Tributário Nacional

Art. 144. O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

§ 1º Aplica-se ao lançamento a legislação que, posteriormente à ocorrência do fato gerador da obrigação, tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliado os poderes de investigação das autoridades administrativas, ou outorgado ao crédito maiores garantias ou privilégios, exceto, neste último caso, para o efeito de atribuir responsabilidade tributária a terceiros.

(...)

Assim sendo, o fato de haver norma posterior à transmissão das declarações de compensação não invalida a exigência feita no âmbito da Unidade de origem.

Não se olvida que na busca da verdade material é indispensável a análise das provas. Porém, a legislação tributária define a competência quanto à formação probatória nas relações jurídico-tributárias existentes entre o Fisco e a contribuinte. É, inclusive, o que aponta a doutrina trazida abaixo:

“Deflui, também da máxima oficialidade o preceito do timbre instrutório que há de acompanhar o procedimento administrativo, entendendo-se por isso a circunstância de que a produção de provas e todas as demais providências para a averiguação dos fatos subjacentes cabem tanto ao Poder Público quanto à parte interessada. Por evidência que no plexo das disposições normativas é que vamos encontrar a quem compete realizar esta ou aquela prova; tomar esta ou aquela providência no sentido de atestar os acontecimentos. Alguns expedientes são, por natureza, privativos da Administração, enquanto outros só ao administrado quadra produzir. No feixe de tais contribuições reside o caráter instrutório do procedimento administrativo tributário e, com ele, a forma encontrada pelo Direito para o esclarecimento dos fatos e subsequente controle da legalidade dos atos.

De corolário, aparece o postulado sobranceiro da verdade material, como inspiração constante do procedimento administrativo, em geral, e tributário, em particular. Mais uma vez, nos defrontamos com traço singular ao procedimento administrativo, em cotejo com o judicial. Neste último, prepondera a norma da verdade formal, havendo o juiz de ater-se às provas trazidas ao processo civil.

No que atina à discussão que se opera perante os órgãos administrativos, há de sobrepor-se a verdade material, a autenticidade fática, mesmo em detrimento dos requisitos formais que as provas requeridas ou produzidas venham a revestir.”
(negrejou-se) (Carvalho, Paulo de Barros. Processo Administrativo Tributário – in Revista de Direito Tributário – p. 284)

Particularmente acerca da restituição/compensação, o ônus da formação da prova do direito creditório foi atribuído legalmente à contribuinte, a fim de demonstrar a certeza e liquidez do pleito, nos termos do art. 170, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional - CTN).

Dessa forma, o procedimento fiscal tendente a verificar a legitimidade do direito creditório é de certificação do quanto informado pelo sujeito passivo, razão pela qual pode se

tornar inquisitório, ou não, a critério da autoridade administrativa competente. Nesse contexto, a participação da contribuinte se concentra no fornecimento de informações e documentos, quando e nos termos em que requisitado pela autoridade fiscal responsável pela análise do pleito.

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

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

“Art. 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:

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

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

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

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

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

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

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

Desse modo, para comprovar a existência de um crédito vinculado a um registro contábil, não basta apresentar o registro, mas também indicar, de forma específica, quais documentos estão associados a que registros, de modo a permitir o bom andamento da conferência e a celeridade do trabalho fiscal, sob pena de embaraço à fiscalização, mormente quando se trata de conjunto volumoso de documentos; ainda, quando a natureza da operação escriturada/documentada for importante para a caracterização ou não do direito creditório, que a descrição da operação constante dos registros e documentos seja clara e legível, sem abreviaturas ou códigos que dificultem ou impossibilitem a perfeita caracterização do negócio.

Assim, o ônus da comprovação do direito creditório cabe à contribuinte. Cumpria, pois, à Recorrente atender o quanto solicitado na intimação fiscal expedida, sob pena do indeferimento do crédito.

E, na presente manifestação de inconformidade, sequer um início de prova foi trazido pela recorrente, quanto à legitimidade de seu direito creditório. A Recorrente apenas carrou uma petição onde consta um manifesto para recepção de mídia física contendo supostos documentos que comprovariam seu pretensão direito, contudo, não há em sua defesa argumentos explicitando quais os documentos foram juntados na naquela oportunidade; qual a relação com o crédito apurado; e principalmente, qual é origem do crédito.

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

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2006

PEDIDOS DE RESSARCIMENTO/RESTITUIÇÃO E DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA. SUJEITO PASSIVO.

Em processos de ressarcimento, restituição e compensação, recai sobre o sujeito passivo o ônus de comprovar nos autos, tempestivamente, a natureza, a certeza e a liquidez do crédito pretendido. Não há como reconhecer crédito cuja natureza, certeza e liquidez não restaram comprovadas por meio de escrituração contábil-fiscal e documentos que a suportem.

Não há que se falar em violação a princípios jurídicos, entre os quais, aqueles da verdade material, contraditório e ampla defesa, quando o tribunal administrativo, ancorado na correta premissa de que sobre o sujeito passivo recai o ônus da prova e na constatação de insuficiência de provas do direito alegado, conclui pelo indeferimento da compensação declarada e afasta pedido de diligência.

PEDIDO DE DILIGÊNCIA OU PERÍCIA. DESNECESSIDADE. INDEFERIMENTO.

Descabe a realização de diligência ou perícia relativamente à matéria cuja prova deveria ter sido apresentada já em manifestação de inconformidade. Procedimentos de diligência e perícia não se afiguram como remédio processual destinado a suprir injustificada omissão probatória daquele sobre o qual recai o ônus da prova.

PEDIDO DE RESSARCIMENTO E RESTITUIÇÃO. DECADÊNCIA. HOMOLOGAÇÃO TÁCITA. PRAZOS INAPLICÁVEIS.

Nos pedidos de ressarcimento e restituição não se aplicam os prazos decadenciais para lançamento nem o prazo de homologação de compensações. A análise de pedidos de ressarcimento e restituição não se confunde com o procedimento de constituição do crédito tributário - daí não se falar em prazo decadencial para a apreciação da restituição, nem com o procedimento de análise de declarações de compensação - ao qual se aplica, de forma exclusiva, o prazo de cinco anos para a apreciação da compensação, sob pena de homologação tácita.

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

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

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

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

NULIDADE DA DECISÃO ADMINISTRATIVA. IMPROCEDÊNCIA.

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

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

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

(documento assinado digitalmente)

Walker Araujo