



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



**Processo nº** 13884.904918/2012-15  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 3302-011.234 – 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.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso, nos termos do voto condutor. Votou pelas conclusões o conselheiro Jorge Lima Abud. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhes aplicado o decidido no Acórdão nº 3302-011.228, de 23 de junho de 2021, prolatado no julgamento do processo 13884.904912/2012-48, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

(documento assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenburg Filho – Presidente Redator

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

Fl. 2 do Acórdão n.º 3302-011.234 - 3ª Sejul/3ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo n.º 13884.904918/2012-15

## Relatório

O presente julgamento submete-se à sistemática dos recursos repetitivos prevista no art. 47, §§ 1º e 2º, Anexo II, do Regulamento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015. Dessa forma, adota-se neste relatório o relatado no acórdão paradigma.

Trata-se de Recurso Voluntário, interposto em face de acórdão de primeira instância que julgou improcedente Manifestação de Inconformidade, cujo objeto era a reforma do Despacho Decisório exarado pela Unidade de Origem, que denegara o Pedido de Ressarcimento apresentado pelo Contribuinte. O pedido é referente a crédito de CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP não cumulativa do 2º trimestre de 2008, no importe de R\$64.247,27.

Os fundamentos do Despacho Decisório da Unidade de Origem e os argumentos da Manifestação de Inconformidade estão resumidos no relatório do acórdão recorrido e no voto estão detalhados os fundamentos desta decisão.

A decisão da Manifestação de Inconformidade considerou incabível a realização de diligência ou perícia em se tratando de matéria passível de prova documental, inclusive mediante arquivos digitais, a ser apresentada no momento da impugnação.

Cientificado do acórdão recorrido, o Contribuinte interpôs Recurso Voluntário, reiterando a existência do direito creditório postulado e requerendo o integral ressarcimento, aduzindo, em síntese, que 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.

Ao final, pugna pelo provimento do recurso.

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 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 n.º 86, de 22/10/2001, conforme o determinado no ADE Cofis n.º 15/01:

*Instrução Normativa RFB n.º 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 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 pela Instrução Normativa RFB n.º 981, de 18 de dezembro de 2009 ) ( Vide art. 3º da IN RFB n.º 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 n.º 981, de 18 de dezembro de 2009 ) ( Vide art. 3º da IN RFB n.º 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 n.º 981, de 18 de dezembro de 2009 ) ( Vide art. 3º da IN RFB n.º 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 n.º 981, de 18 de dezembro de 2009 ) ( Vide art. 3º da IN RFB n.º 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 n.º 981, de 18 de dezembro de 2009 ) ( Vide art. 3º da IN RFB n.º 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 n.º 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 N.º 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 n.º 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 n.º 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 n.º 2158-35, de 2001) (Vide Mpv n.º 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 n.º 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 n.º 9.317, de 5 de dezembro de 1996. (Redação dada pela Medida Provisória n.º 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 n.º 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 n.º 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 n.º 86, de 22/10/2001, para tratar da matéria (antes cuidada em outros atos, tais como a Instrução Normativa SRF n.º 65, de 15/07/1993, e a Instrução Normativa SRF n.º 68, de 27/12/1995).

*Instrução Normativa SRF n.º 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 n.º 259, de 24 de agosto de 2001, e tendo em vista o disposto no art. 11 da Lei n.º 8.218, de 29 de agosto de 1991, alterado pela Lei n.º 8.383, de 30 de dezembro de 1991, com a redação dada pelo art. 72 da Medida Provisória n.º 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, resolve:*

**Art. 1º As pessoas jurídicas que utilizarem sistemas de processamento eletrônico de dados para registrar negócios e atividades econômicas ou financeiras, escriturar livros ou elaborar documentos de natureza contábil ou fiscal, ficam obrigadas a manter, à disposição da Secretaria da Receita Federal (SRF), os respectivos arquivos digitais e sistemas, pelo prazo decadencial previsto na legislação tributária.**

*Parágrafo único. As empresas optantes pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte (Simples), de que trata a Lei n.º 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 n.º 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 n.º 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 N.º 259, de 24 de agosto de 2001, e tendo em vista o disposto no art. 3º da Instrução Normativa SRF N.º 86, de 22 de outubro de 2001, declara:*

**Art. 1º As pessoas jurídicas de que trata o art. 1º da Instrução Normativa SRF N.º 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 n.º 210, de 30 de setembro de 2002:*

*“Art. 4.º 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 n.º 460, de 18 de outubro de 2004:*

*“Art. 4.º 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 N.º 600, de 28 de dezembro de 2005:*

*“Art. 4.º 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 n.º 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 n.º 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 n.º 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 carreou 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.

## CONCLUSÃO

Importa registrar que, nos autos em exame, a situação fática e jurídica encontra correspondência com a verificada na decisão paradigma, de sorte que as razões de decidir nela consignadas são aqui adotadas.

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

(documento assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenberg Filho – Presidente Redator