



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10215.900280/2013-19
ACÓRDÃO	3003-002.585 – 3ª SEÇÃO/3ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	12 de setembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	SERABI MINERACAO S.A.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2008

COMPENSAÇÃO. DIREITO CREDITÓRIO. PROVA DOCUMENTAL. MOMENTO OPORTUNO. PRECLUSÃO.

Compete ao contribuinte comprovar, no momento adequado, o direito creditório alegado em compensação. A apresentação tardia de provas, apenas em sede recursal, não supre a deficiência probatória, salvo hipóteses excepcionais do §4º do art. 16 do Decreto nº 70.235/72.

DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA. DILIGÊNCIA

Não se presta a diligência a substituir a obrigação do contribuinte de instruir devidamente o processo.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar suscitada e, no mérito, em negar provimento ao Recurso Voluntário.

Sala de Sessões, em 12 de setembro de 2025.

Assinado Digitalmente

Alexandre Freitas Costa – Relator

Assinado Digitalmente

Regis Xavier Holanda – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Alexandre Freitas Costa, Denise Madalena Green, Vinicius Guimaraes, Regis Xavier Holanda (Presidente)

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário contra acórdão proferido pela 4ª Turma da Delegacia Regional de Julgamento em Brasília que julgou improcedente a impugnação do sujeito passivo.

O Acórdão n.º 03-92.435 (fls. 95/102) apresenta a seguinte ementa:

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA Ano-calendário: 2008
PEDIDO DE RESSARCIMENTO. DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. PER/DCOMP.

Acórdão sem ementa, conforme art. 2º da Portaria RFB nº 2.724, de 27 de setembro de 2017.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Por bem resumir os fatos, sirvo-me do Relatório do Acórdão *a quo*:

Trata-se de Pedido de Ressarcimento – PER nº 38876.41271.200709.1.1.09-3005, transmitido em 01/07/2009 por meio eletrônico, referente a suposto crédito oriundo de COFINS Não Cumulativa – Exportação, referente ao 4º trimestre de 2008, com fundamento no §1º do art. 6º da Lei nº 10.833/2003, no valor de R\$ 167.559,90, fls. 2/4 e 20/21.

A autoridade fiscal da DRF Santarém – PA, por meio do Despacho Decisório Eletrônico emitido em 03/05/2013, indeferiu o pleito pela impossibilidade de “confirmar o 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”. Em consequência, não foi homologada a compensação declarada nas DCOMP nºs 21459.13501.210809.1.3.09-2770, 27244.60973.110909.1.3.09-6736 e 41720.58896.151009.1.3.09-2140.

Cientificada da decisão em 11/06/2013, a Contribuinte apresenta manifestação de inconformidade e documentos comprobatórios às fls. 22/80. Esclarece que transmitiu o pedido de ressarcimento em julho de 2009 e, posteriormente, postulou compensação do crédito com os débitos informados nas DCOMP nºs 21459.13501.210809.1.3.09-2770, 27244.60973.110909.1.3.09-6736 e 41720.58896.151009.1.3.09-2140.

Suscita nulidade do Despacho Decisório por entender que a regra do artigo 65, §1º, da IN RFB nº 900/2008 não se aplica ao caso, tendo em vista que o preceito, incluído pela IN RFB nº 981/2009, somente gerou efeitos a partir de 1º de fevereiro de 2012.

Acrescenta que a nulidade se caracteriza, ainda, por violação ao devido processo legal e ao princípio da verdade material e da legalidade, uma vez que a fundamentação da decisão exclusivamente pelo desatendimento das disposições do §1º do artigo 65 da IN RFB nº 900/2008, “sem se promover a diligência descrita na parte final deste mesmo preceptivo normativo, a autoridade fiscal terminou por eivar, de nulidade, o próprio despacho decisório, por falta de motivação fática devidamente comprovada”.

Recorre aos artigos 5º e 150 da Constituição Federal/1988, ao artigo 106 do Código Tributário Nacional e a posições doutrinárias para justificar o argumento de nulidade exposto.

Assevera que, com base nas informações registrados em DICON e DCTF, “seria possível à Autoridade Administrativa inferir a existência ou não do crédito pretendido através dos pedidos de ressarcimento e das declarações de compensação”, conforme disposições do artigo 6º da IN RFB nº 900/2005. Pontua que “o trabalho da fiscalização seria, em verdade, uma diligência fiscal”, pois, “em princípio, os pressupostos fáticos desta manifestação não dependeriam de qualquer prova adicional”.

A defesa anota que, para evitar preclusão, requer a realização de perícia técnica sobre sua documentação contábil e fiscal para verificar a existência e o valor dos créditos.

A Manifestante, portanto, formula os seguintes pedidos ao final de sua peça de defesa:

1. que seja declarada a nulidade do Despacho Decisório pelos motivos declinados;
2. na hipótese de ultrapassado o pedido anterior, que seja reconhecido o direito creditório postulado e a homologação das compensações declaradas;
3. caso entenda necessário, que seja deferida a realização de diligência com os quesitos apresentados no tópico II.2.1 da peça de defesa.

A Recorrente apresentou Recurso Voluntário (fls. 108/125) reiterando os argumentos apresentados na Manifestação de Inconformidade e alegando, quanto ao mérito, que:

- há inaplicabilidade do art. 65, § 1º, da IN. ° 900/08 – princípio da irretroatividade das normas, violação ao devido processo legal e ao princípio da verdade material - aplicação do art. 24 da LINDB;
- existem créditos suficientes para liquidar as compensações – documentação comprobatória à disposição da fiscalização;
- ser necessária a conversão do julgamento em diligência – apresentação de documentos que comprovam a existência do crédito – DACONS e escrituração contábil.

Ao final requer *“seja julgado procedente o presente Recurso Voluntário, para que seja reformada integralmente a decisão recorrida e, conseqüentemente, declarando a nulidade do despacho decisório que não homologou os PER/DCOMPS”* ou, alternativamente, *“que o julgamento deste processo seja convertido em diligência, para que a autoridade fiscal verifique a documentação apresentada pela Requerente e comprove a existência do crédito tributário não homologado”*.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Alexandre Freitas Costa**, Relator

I - TEMPESTIVIDADE

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche as demais condições de admissibilidade, por isso dele tomo conhecimento.

II – PRELIMINAR

Do pedido de diligência

Requer a recorrente que o processo seja convertido em diligência para que a fiscalização analise a documentação anexada ao Recurso Voluntário (DAConS e livro de registro de entrada e saída) e, se necessário, realize diligência *in loco*.

Invoca o Art. 24 do Decreto-Lei n.º 4.657/1942 (LINDB), alterado pela Lei nº 13.655/2018, para reforçar que revisões de atos administrativos devem considerar as orientações gerais da época e que mudanças posteriores de orientação não devem invalidar situações plenamente constituídas.

A decisão recorrida explicitou, com clareza hialina, a responsabilidade do contribuinte na comprovação do seu direito creditório:

No caso em discussão, antes de preferir a decisão relativa ao crédito oriundo de COFINS Não Cumulativa – Exportação, referente ao 4º trimestre de 2008, com fundamento no §1º do art. 6º da Lei nº 10.833/2003, a autoridade fiscal emitiu duas intimações, fls. 18 e 94, orientando à Contribuinte a retificar as informações constantes do PER/DCOMP ou do DACon para sanar divergências encontradas em relação ao crédito. Além disso, para subsidiar a análise e comprovar o direito pretendido, a Manifestante foi instada a apresentar documentos em arquivos (ADE nº 15/2001e IN SRF nº 86/2001).

Enfatiza-se que o sujeito passivo é o responsável pela produção de provas acerca do direito creditório pretendido e informado na declaração de compensação apresentada à RFB – artigo 373 do Código de Processo Civil, artigos 967 a 969 do Decreto 9.580/2018 e artigos 15 e 16 do Decreto nº 70.235/1972.

A Manifestante deixou de assumir sua responsabilidade no sentido de comprovar o direito ao crédito informado no PER/DCOMP, pois não apresentou os documentos solicitados por meio das intimações da autoridade fiscal. Ainda assim, depois da ciência dos motivos do indeferimento do pleito, documentação alguma foi apresentada mediante a manifestação de incoformidade, outro momento oportuno e imprescindível ao oferecimento de provas para infirmar os motivos que embasaram a decisão denegatória.

Este Tribunal Administrativo tem consolidado posicionamento quanto a caber o ônus probatório àquele que pleiteia seu direito. Sendo a hipótese de pleito de direito creditório, cabia à contribuinte a obrigação de comprovar, de plano, de forma robusta a certeza e liquidez do seu direito.

Ao analisar as provas trazidas aos autos pela recorrente, a instância recorrida entendeu não se encontrar suficientemente provado o direito creditório pleiteado.

Com efeito, ao caso deve-se aplicar o previsto no §4º do art. 16 do Decreto 70.235/72, uma vez que a recorrente somente inaugurou sua produção probatória no momento da interposição do recurso voluntário, sendo certo que tal procedimento deveria ter sido realizado em atendimento à intimação da Autoridade Fiscal ou, no máximo, no momento da apresentação de sua manifestação de inconformidade:

§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que: (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;(Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

b) refira-se a fato ou a direito superveniente;(Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos. (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

Há de se destacar que a recorrente não apresentou qualquer razão para se considerar que a apresentação tardia das provas do seu direito creditório enquadrava-se nas exceções previstas nas alíneas do §4º do Decreto n.º 70.235/72.

Já tive a oportunidade de me manifestar acerca da aplicação da preclusão em situações deste gênero em julgamentos na 3ª Turma da Câmara Superior do CARF:

COMPENSAÇÃO. PROVA DOCUMENTAL. AUSÊNCIA. NÃO HOMOLOGAÇÃO. REGRAS DO PAF.

No caso de declaração de compensação, é ônus do contribuinte a comprovação do direito creditório alegado. **O Decreto nº 70.235/1972 (que rege o processo administrativo fiscal - PAF), em seu art. 16, § 4º, estabelece casos excepcionais de aceitação de provas documentais após a impugnação. A ausência de provas quanto ao valor retificado, não tem o condão de reverter o ônus da prova, que continua sendo daquele que alega fato constitutivo do seu direito.** (Acórdão n.º 9303-016.379) (destaque nosso)

No mesmo sentido foi o decidido no Acórdão n.º 9303-014.090, da relatoria do Cons. Rosaldo Trevisan:

DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA. MOMENTO DE APRESENTAÇÃO. VERDADE MATERIAL. COLABORAÇÃO.

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

PER/DCOMP. ÔNUS PROBATÓRIO. DILIGENCIA/PERÍCIA.

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

Este também foi o posicionamento no Acórdão n.º 9303-014.160, da relatoria do Cons. Vinícius Guimarães:

FATO CONSTITUTIVO DO DIREITO NO QUAL SE FUNDA O PLEITO. ÔNUS DO SUJEITO PASSIVO. PRECLUSÃO.

Ressalvadas as hipóteses das alíneas “a”, “b” e “c” do § 4º do art. 16 do Decreto nº 70.235/72, as provas da existência do direito creditório, a cargo de quem o alega (art. 36 da Lei nº 9.784/99 e art 333, I, do CPC), devem ser apresentadas até a da interposição da impugnação, precluindo o direito de posterior juntada.

Portanto, face ao conteúdo probatório contido nos autos voto por rejeitar a preliminar.

III – DO MÉRITO

Alega a recorrente que o Art. 65, §1º, da IN RFB nº 900/2008, que condicionava a recepção de pedidos de ressarcimento/compensação de PIS/COFINS à apresentação prévia de arquivos digitais, foi incluído pela IN RFB nº 981/2009 e só gerou efeitos a partir de 1º de fevereiro de 2010.

Afirma que em razão do seu pedido de ressarcimento ter sido transmitido em 01/07/2009, essa regra seria inaplicável devido ao Princípio da Irretroatividade das Normas:

"Entretanto, o preceito do art. 65 da IN/RFB 900 de 2008, notadamente seu parágrafo primeiro, não poderia ser invocado, no presente caso, sob pena de violação ao Princípio da irretroatividade das normas."

Sustenta que o indeferimento baseado exclusivamente na ausência dos arquivos digitais, sem a promoção de diligência fiscal para verificar a exatidão das informações por outros meios (como a escrituração contábil e os DACONs), violou o Art. 65, caput, da IN RFB nº 900/2008:

"Ou seja, ao fundamentar a decisão a partir, exclusivamente, da omissão em relação aos arquivos digitais que não foram apresentados pela Requerente, sem se promover as diligências descritas na parte final do dispositivo normativo (art. § 1º do art. 65), a autoridade fiscal terminou por eivar, de nulidade, o próprio despacho decisório, por falta de motivação fática devidamente comprovada."

Citando doutrinadores como Alberto Xavier e Celso Antônio Bandeira de Melo, a empresa argumenta que a Administração Tributária tem o dever de investigar e apurar a "*verdade material*" dos fatos, não se limitando à "*verdade formal*" ou à ausência de um documento específico.

Afirma que as informações contidas nos Demonstrativos de Apuração de Contribuições Sociais (DACONs) e sua escrituração contábil são suficientes para comprovar a existência do crédito:

"os próprios Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais – Dacon, obrigatoriamente transmitidas pela Requerente (Doc.02), davam subsídios suficientes à autoridade administrativa para inferir a existência dos créditos"

Argumenta que não reconhecer o crédito existente, mesmo com falhas formais na apresentação da documentação, resultaria em enriquecimento ilícito por parte da União.

O acórdão recorrido, tal qual o Despacho Decisório (fls. 20), deixou de homologar as compensações pleiteadas em razão da ausência de apresentação de provas pela recorrente que comprovassem a existência do crédito alegado.

A decisão recorrida não está a merecer reparos quanto ao tema.

Verifica-se nos autos que a Autoridade Fiscal intimou (fls. 18) a contribuinte solicitando fosse feita a retificação das DACONS correspondentes ou apresentar PER/DCOMP retificador indicando corretamente os valores apurados, haja vista terem sido *“encontradas inconsistências entre os valores informados no PER/DCOMP e os demonstrados no(s) Dacon (Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais)”*.

Em razão da inércia da contribuinte no atendimento da contribuinte no atendimento à intimação, foi o crédito indeferido não por ausência ou exigência de apresentação prévia de arquivos digitais, com lastro no §1º do art. 65 da IN SRF n.º 900/2008, conforme alegado pela recorrente.

O Despacho Decisório deixa explícita a razão do indeferimento das homologações requeridas:

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.

Lê-se na informação quanto ao enquadramento legal da decisão:

Arts. 39 e 40 da Lei 9.784, de 1999, Instrução Normativa SRF nº 86, de 2001, Ato Declaratório Executivo Cofis nº 15, de 2001, e **Art. 65 da Instrução Normativa RFB nº 900, de 2008**. Art. 74 da Lei 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

O *caput* do art. 65 da IN SRF n.º 65/2008 confere poderes à Autoridade Fiscal para *“condicionar o reconhecimento do direito creditório à apresentação de documentos comprobatórios do referido direito, inclusive arquivos magnéticos”*:

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

A DRJ destacou inexistir nos autos qualquer exigência ou condicionamento do reconhecimento do direito creditório à apresentação prévia dos arquivos digitais:

Inexiste nos autos qualquer menção no sentido de que a apresentação prévia de arquivos digitais tenha caracterizado exigência para recepção do pedido de ressarcimento (PER/DCOMP nº 38876.41271.200709.1.1.09-3005) e das declarações de compensação (DCOMP nºs 21459.13501.210809.1.3.09-2770, 27244.60973.110909.1.3.09-6736 e 41720.58896.151009.1.3.09-2140).

É fato que a apresentação prévia dos arquivos digitais apontados pela defesa, como condição para recepção de pedido de ressarcimento/declaração de compensação de créditos de PIS/Cofins (artigos 27 a 29 e 42 da então IN RFB nº 900/2008), passou a ser exigência a partir de 1º/02/2010, conforme artigo 3º da IN RFB nº 981/2009. Mas não é crível inferir que referida disposição tenha liberado o sujeito passivo do ônus de comprovar a veracidade do direito creditório em relação aos pedidos recepcionados pela RFB anteriormente a essa data, especialmente quando intimado pela autoridade fiscal.

Uma simples leitura da fundamentação do Despacho Decisório esclarece que a exigência prévia dos arquivos digitais não caracterizou motivação para o indeferimento. A causa do indeferimento foi a ausência de apresentação de documentos solicitados pela fiscalização por meio das intimações de fls. 18 e 94, conforme item 3 do Despacho Decisório:

(...)

Obviamente que os pedidos de ressarcimento recepcionados pela RFB, antes e depois de 1º de fevereiro de 2010, estão sujeitos à comprovação mediante documentação hábil e idônea. São fartas as disposições na legislação tributária que a autoridade fiscal poderá condicionar o reconhecimento do direito creditório à apresentação de documentos comprobatórios.

Conforme jurisprudência acima colacionada, este Tribunal Administrativo tem consolidado posicionamento quanto a caber o ônus probatório àquele que pleiteia seu direito. Sendo a hipótese de pleito de direito creditório, cabia à contribuinte a obrigação de comprovar, de plano, de forma robusta a certeza e liquidez do seu direito.

Ao analisar as provas trazidas aos autos pela recorrente, a instância recorrida entendeu não se encontrar suficientemente provado o direito creditório pleiteado, razão pela qual houve o indeferimento das homologações.

E, tendo em vista que a razão do indeferimento das homologações foi a ausência de provas da existência do crédito pleiteado, e não a submissão incondicional do reconhecimento de tal crédito à apresentação prévia dos arquivos digitais, há se aplicar ao caso a preclusão prevista no § 4º do art. 16 do Decreto n.º 70.235/72.

Com estes fundamentos voto por negar provimento ao recurso voluntário.

V – DISPOSITIVO

Ante o exposto, voto no sentido de rejeitar as preliminares suscitadas e negar provimento ao recurso voluntário.

Assinado Digitalmente

Alexandre Freitas Costa