



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10215.900380/2013-45
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3302-010.775 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 28 de abril de 2021
Recorrente SERABI MINERACAO S.A.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2008

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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares arguidas. No mérito, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso, nos termos do voto do relator.

(documento assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenburg Filho - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Vinícius Guimarães – Relator

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

Relatório

O processo versa sobre pedido de ressarcimento cumulado com declarações de compensação, transmitidas por PER/DCOMP diversos, no qual o interessado indica créditos de **COFINS não-cumulativa**, vinculados à exportação, atinente ao 3º trimestre de 2008.

Após a análise do pedido de ressarcimento e das declarações de compensação, foi emitido despacho decisório, o qual não reconheceu o direito creditório pleiteado e não homologou as compensações declaradas, tendo em vista a constatação de inexistência do crédito pleiteado.

Em manifestação de inconformidade, o sujeito passivo sustentou a nulidade do despacho decisório, tendo em vista que não seria aplicável ao caso concreto a regra do art. 65, §1º da IN RFB nº. 900/2008, e, ainda, por falta de motivação fática, diante da ausência de diligência prescrita ao final da referida regra, violando, desse modo, o devido processo legal, a verdade material e a legalidade. Sustentou, ainda, que o marco inicial para a contagem da homologação tácita consiste no momento de transmissão do pedido de ressarcimento, sob pena de violação da garantia da igualdade, dos princípios da segurança jurídica e razoabilidade. Nesse contexto, postulou pelo reconhecimento da homologação tácita das compensações declaradas. Requereu, por fim, pela conversão do julgamento em diligência para exame da escrituração contábil-fiscal e verificação do crédito postulado.

O colegiado de primeira instância julgou parcialmente procedente a manifestação de inconformidade, reconhecendo a homologação tácita da declaração de compensação atinente ao PER/DCOMP nº. 40942.09411.080409.1.3.09-9402.

Inconformado, o sujeito passivo interpôs recurso voluntário, no qual reforça os argumentos trazidos na manifestação de inconformidade, sustentando, em síntese, (i) a homologação tácita das compensações declaradas; (ii) a nulidade do despacho decisório, tendo em vista a inaplicabilidade do art. 65, §1º da IN RFB nº. 900/2008.

Voto

Conselheiro Vinícius Guimarães, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os pressupostos e requisitos de admissibilidade para julgamento por esta Turma.

As matérias em discussão podem ser assim sintetizadas:

- (i) homologação tácita das compensações declaradas
- (ii) nulidade do despacho decisório.

Passo à análise de cada matéria.

(i) ocorrência de homologação tácita

No tocante à alegação de homologação tácita, há que se assinalar, antes de tudo, que o caso dos autos não versa sobre constituição do crédito tributário, mas de análise de direito creditório no bojo de pedido de ressarcimento cumulado com diversas declarações de compensação: nesse caso, não há que se falar no prazo decadencial previsto no art. 150, caput e § 4º - como quer a recorrente, ou naquela enunciado no art. 173, ambos do Código Tributário Nacional, uma vez que tais limites temporais se aplicam exclusivamente aos casos de lançamento tributário, procedimento que não se confunde com a análise de pedidos de ressarcimento.

De semelhante modo, não se aplica às análises de pedidos de ressarcimento e restituição o prazo de homologação tácita legalmente previsto. Com efeito, como amplamente sabido, somente nas análises de **declarações de compensação**, o Fisco estará sujeito ao prazo previsto no art. 74, § 5º da Lei nº 9.430/96.

No caso das análises de pedidos de ressarcimento ou restituição, não há que se falar em sujeição ao prazo de homologação de compensação, uma vez que, por óbvio, ressarcimento e restituição não se confundem com declaração de compensação, razão pela qual não se aplica a norma inscrita no parágrafo 5º, art. 74 da Lei nº. 9.430/96: o dispositivo expressamente se refere à declaração de compensação, não se aplicando aos pedidos de restituição ou ressarcimento.

Nesse contexto, importa lembrar que não cabe ao julgador ir além do que o legislador prescreveu. Se houvesse eventual semelhança entre os institutos da compensação e ressarcimento/restituição, caberia ao legislador reconhecer a semelhança e estender a aplicação do prazo de homologação também para os casos de análises de pedidos de ressarcimento/restituição. Não o fez, de maneira que a este colegiado só resta decidir nos limites daquilo que foi legislado.

Acrescente-se, ademais, que não existe semelhança entre os institutos da restituição/ressarcimento e aquele da compensação que justifique a aplicação, por analogia, do prazo de homologação tácita previsto no art. 74 da Lei nº. 9.430/96. Explico.

Na compensação, o sujeito passivo promove o encontro de contas que caracteriza a compensação, requerendo a sua homologação pela Administração Tributária. No caso em que o encontro de contas não é homologado, os valores compensados são imediatamente exigidos nos termos do artigo 74 da Lei nº 9.430/1996. Tal análise do procedimento adotado pelo sujeito passivo está, naturalmente, sujeita a prazo, uma vez que envolve a cobrança de um débito que o interessado pretende extinguir. Logo, é de se esperar que a lei que regulamenta o pedido de compensação também preveja um prazo para o Fisco decidir sobre o direito pleiteado - assim como existe prazo para lançamento (decadência) ou cobrança (prescrição) de um tributo.

No caso de ressarcimento e restituição, o sujeito passivo requer que seja declarada a existência de um crédito. Não existe procedimento anterior a ser objeto de homologação. O indeferimento do pedido de restituição/ressarcimento, mesmo que ocorrido após o decurso do prazo decadencial, não atinge a segurança jurídica, pois não implicará a cobrança de débitos confessados.

Também não merecem prosperar os argumentos da recorrente no que tange ao marco inicial para a contagem do prazo para a homologação das compensações. Nesse ponto, há que se lembrar que o art. 74 da Lei nº. 9.430/1996 expressamente estabelece que o prazo para a homologação será contado da data da entrega da declaração de compensação.

Diante de tal cenário, não cabe a este Colegiado afastar regra legal válida e vigente, estabelecendo o marco inicial para a contagem da homologação tácita - §5º do 74 da Lei nº. 9.430/1996 -, sob o argumento de que representaria ofensa a este ou aquele princípio constitucional ou jurídico - como, por exemplo, garantia da igualdade, razoabilidade ou segurança jurídica.

O afastamento da regra legalmente imposta, mesmo sob o argumento de que representaria afronta a princípios constitucionais quaisquer, significaria nítida declaração, *incidenter tantum*, de inconstitucionalidade de norma jurídica válida e vigente. Nesse caso, há que se lembrar que tal atribuição de controle de constitucionalidade não é dada a este Colegiado, como prescreve a consagrada Súmula CARF nº. 2:

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Lembre-se, ademais, aquilo que prescreve o art. 62, ANEXO II do Regimento Interno do CARF (RICARF):

Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

Diante do exposto, afasto o argumento de ocorrência de homologação tácita, visto que todas as compensações foram analisadas dentro do prazo de cinco anos de sua transmissão.

(ii) nulidade do despacho decisório

Com relação à **nulidade do despacho decisório**, a recorrente assinala que a análise fiscal foi fundamentada no art. 65, §1º da IN RFB nº. 900/2008, inaplicável, em sua ótica, ao caso concreto, tendo em vista os princípios da irretroatividade, devido processo legal e verdade material, e, ainda, do art. 24 da Lei de Introdução às normas do Direito Brasileiro – LINDB.

Os argumentos trazidos em sede recursal são, em essência, os mesmos que aqueles trazidos em manifestação de inconformidade. O colegiado de primeira instância apreciou, de forma minuciosa, as alegações do sujeito passivo, tendo trazido os fundamentos a seguir transcritos para afastá-las (destaquei partes):

Compulsando os autos depreende-se que a fundamentação e o enquadramento legal foram perfeitamente demonstrados no Despacho Decisório, conforme mostra o conteúdo do quadro 3 da decisão:

3-FUNDAMENTAÇÃO, DECISÃO E ENQUADRAMENTO LEGAL

Tipo de Crédito: COFINS NÃO CUMULATIVA - EXPORTAÇÃO
Valor do Pedido de Ressarcimento: R\$ 317.585,94
Analisadas as informações relacionadas ao documento acima identificado, constatou-se que não há direito ao crédito pleiteado.
Informações complementares da análise do crédito estão disponíveis na página internet da Receita Federal, e integram este despacho.

Diante do exposto:

NÃO HOMOLOGO a compensação declarada no(s) seguinte(s) PER/DCOMP:
40942.09411.080409.1.3.09-9402 14194.82371.070114.1.7.09-1829 42836.71780.070114.1.7.09-5020
INDEFIRO o pedido de restituição/ressarcimento apresentado no(s) PER/DCOMP:

30450.09936.070409.1.1.09-5757

Valor devedor consolidado, correspondente aos débitos indevidamente compensados, para pagamento até 30/05/2014.

PRINCIPAL	MULTA	JUROS
306.336,03	61.267,16	144.028,68

Para informações complementares da análise de crédito, verificação de valores devedores e emissão de DARF, consultar o endereço www.receita.fazenda.gov.br, menu "Onde Encontrar", opção "PERDCOMP", item "PER/DCOMP- Despacho Decisório".
Base Legal: Lei nº 10.833, de 2003. Art. 74 da Lei 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

A Contribuinte foi regulamente cientificada, caracterizando que o ato administrativo atingiu sua finalidade sem prejuízo do contraditório e do direito à ampla defesa. Ao apresentar a manifestação de inconformidade foi instaurado o litígio no tocante ao crédito não reconhecido.

Portanto, a decisão foi proferida por autoridade competente, com total obediência à norma legal e aos princípios aplicáveis ao direito tributário, não se vislumbrando qualquer hipótese de nulidade.

O Despacho Decisório registra que, analisadas as informações relacionadas ao pedido de ressarcimento, “constatou-se que não há direito ao crédito pleiteado”. A fundamentação do despacho esclarece que “Informações complementares da análise do crédito estão disponíveis na página internet da Receita Federal, e integram este despacho”.

Integra as informações complementares o Relatório Fiscal nº 058/2014 emitido por Auditor-Fiscal da DRF Santarém – PA, fls. 65/72. Neste relatório, foram explicitados os motivos do indeferimento do direito creditório pleiteado, tais como divergências no preenchimento do DACON, ausência de documentos complementares para subsidiar a análise, arquivos digitais não fornecidos.

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. Depois da ciência dos motivos do indeferimento do crédito, documentação alguma foi apresentada mediante a manifestação de inconformidade, sendo este o momento oportuno e imprescindível para o oferecimento de provas no sentido de reverter a decisão denegatória.

Nesse passo, conclui-se que os documentos e as informações constantes dos autos são suficientes para a formação da convicção deste julgador, de acordo com o artigo 29 do Decreto nº 70.235/1972, por isso, indefere-se o pedido de diligência.

Logo, arguição de nulidade rejeitada e pedido de diligência indeferido.(...)

A peça de defesa protesta pelo deferimento do crédito postulado. Ao arguir nulidade da decisão, alegou que a regra do artigo 65, §1º, da IN RFB nº 900/2008 não se aplica ao caso concreto, tendo em vista que o preceito, incluído pela IN RFB nº 981/2009, somente gerou efeitos a partir de 1º de fevereiro de 2012.

Importante transcrever os dispositivos das Instruções Normativas em tela para elucidar a controvérsia pontuada:

IN RFB nº 900/2008

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(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 981, de 18 de dezembro de 2009).

IN RFB nº 981/2009

Art. 3º Esta Instrução Normativa entra em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos, em relação às alterações do art. 65 e ao art. 97-A da Instrução Normativa RFB nº 900, de 2008, a partir de 1º de fevereiro de 2010.

Inexiste nos autos qualquer menção no sentido de que a apresentação prévia de arquivos digitais tenha caracterizado exigência para recepção do pedido de ressarcimento e das declarações de compensação.

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 intimados 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.

As causas do indeferimento (divergência no DICON, ausência de documentos para subsidiar a análise...) foram apontadas no conteúdo da Informação Fiscal nº 058/2014, que compõe as Informações Complementares do Despacho Decisório, fls. 65/72.

Obviamente que os pedidos de ressarcimento recepcionados pela RFB estão sujeitos à comprovação mediante documentação hábil e idônea. São fartas as disposições na legislação tributária no sentido de que a autoridade fiscal poderá condicionar o reconhecimento do direito creditório à apresentação de documentos comprobatórios.

O art. 11 da Lei nº 8.218/1991, com a redação dada pela Medida Provisória nº 2.158-35/2001, estabelece a obrigação acessória de manutenção dos arquivos digitais e sistemas de processamento eletrônico de dados pelo prazo decadencial previsto na legislação tributária.

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. §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.

§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.

§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.

§4º Os atos a que se refere o § 3º poderão ser expedidos por autoridade designada pelo Secretário da Receita Federal.

Como se pode verificar, as empresas que utilizam sistema de processo de dados para registrar suas operações estão obrigadas a manter os arquivos à disposição da Receita Federal, pelo prazo decadencial. Neste sentido, foi expedida a Instrução Normativa nº 86/2001, que dispõe sobre informações, formas e prazos para apresentação dos arquivos digitais e sistemas utilizados por pessoas jurídicas:

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 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.

Nesse mesmo ano, o Coordenador-Geral de Fiscalização expediu o Ato Declaratório Executivo COFIS nº 15, de 2001, que assim estabeleceu:

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.

Não se discute que o reconhecimento do direito creditório está sujeito à comprovação por parte do sujeito passivo. É de seu interesse a manutenção da respectiva documentação relativa ao período pleiteado para fazer prova a seu favor.

Enfatiza-se que nenhuma argumentação a respeito da ausência de documentação comprobatória e divergência no DACON foi oferecida pela defesa, tampouco os entregou no momento da apresentação da manifestação de inconformidade, limitando-se a alegar nulidade e requerer a realização de diligência.

Repisa-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, conforme se extrai do 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.

Logo, conclui-se que decisão denegatória manifestada no Despacho Decisório não merece reparo.

São precisos os fundamentos consignados no voto condutor do aresto recorrido, de maneira que os adoto como razões suplementares de decidir no presente voto.

Como se vê dos excertos transcritos, o sujeito passivo, mesmo intimado pela fiscalização, não apresentou elementos para demonstrar a certeza e liquidez dos créditos postulados.

Lembre-se, ademais, que há um arcabouço normativo, construído há décadas, que regula a utilização de sistemas eletrônicos de dados para os registros contábeis-fiscais, de negócios e de atividades dos diversos sujeitos passivos, impondo obrigações variadas aos diversos atores. Nesse contexto que foi editada a Instrução Normativa SRF nº. 86/2001 e, ainda, o Ato Declaratório Executivo (ADE) Cofis nº 15, de 2001, especificando regras para apresentação de arquivos digitais, tendo sido, mais tarde, alterado pelo ADE nº. 25/2010, o qual incluiu, no modelo do anexo único do ADE nº. 15/2001, informações sobre arquivos complementares para a correta apuração de PIS/COFINS.

Na esteira das alterações normativas ocorridas, a Instrução Normativa RFB nº. 900/2008 determinou, através de seu art. 65, que a autoridade tributária poderia condicionar o reconhecimento de direito creditório, no âmbito de pedidos de restituição, ressarcimento, reembolso e compensação, à apresentação de documentos comprobatórios de referido direito, inclusive de arquivos magnéticos, bem como poderia determinar a realização de diligência fiscal nos estabelecimentos do sujeito passivo a fim de verificar, mediante exame de sua escrituração contábil e fiscal, a exatidão das informações prestadas.

Com a IN RFB nº. 981/2009, foram introduzidos os §§ 1º ao 5º no referido art. 65 da IN RFB nº. 900/2008 – reproduzidos na IN RFB nº. 1.300/2012, determinando 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 fiscal poderá condicionar o reconhecimento do direito creditório à apresentação do 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 IN SRF nº. 86/2001, e especificado no Anexo Único do ADE nº. 15/2001, transmitido por SVA.

Segundo o §4º do referido artigo, na recusa, por parte do sujeito passivo, de observar o disposto nos parágrafos precedentes, será indeferido o pedido de ressarcimento ou não homologada a declaração de compensação.

Com base em tal arcabouço normativo, a autoridade fiscal poderia ter indeferido o pedido de ressarcimento e não homologado as compensações declaradas, pelas simples ausência de entrega de arquivos digitais. Nesse caso, não haveria que se falar em ofensa à anterioridade ou irretroatividade. Na verdade, estar-se-ia a aplicar norma já vigente à época da análise do pedido de ressarcimento e declarações de compensação.

Lembre-se, nesse ponto, que as normas constantes do art. 65, §§ 1º ao 4º da IN RFB nº. 900/2008, introduzidas pela IN RFB nº. 981/2009 – também reproduzidas na IN RFB nº. 1300/2012 -, e aquelas trazidas pelo ADE nº. 25/2010, são normas procedimentais que instituem novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, facilitando a investigação e apuração, por parte da autoridade tributária, da certeza e liquidez dos créditos de PIS/COFINS postulados pelo sujeito passivo.

Em face de tal natureza procedimental, tais normas se aplicam perfeitamente ao caso dos autos, visto que vigentes à época do procedimento fiscalizatório e da emissão do despacho decisório, não tendo ocorrido qualquer violação à anterioridade ou irretroatividade das leis.

Sublinhe-se, por fim, que não há nulidade ou invalidade na decisão administrativa (a) quando o ato preenche os requisitos legais, apresentado motivação e caracterização dos fatos; (b) quando inexistente qualquer indício de violação às determinações contidas no art. 59 do Decreto 70.235/1972; (c) quando, no curso do contencioso administrativo, há clara compreensão, por parte do sujeito passivo, dos fundamentos da decisão administrativa, com plenas condições do exercício do contraditório e do direito de defesa.

No caso concreto, todos esses requisitos foram contemplados, não havendo que se falar em nulidade do despacho decisório.

Veja-se, ademais, que não assiste razão à recorrente quando sustenta que a fiscalização teria o dever de proceder à realização de diligência a fim de verificar, pelo exame da “documentação existente na empresa”, a exatidão das informações prestadas, sob pena de violação dos princípios da verdade material e da legalidade – expresso, no âmbito da legislação infralegal, pela regra inscrita na parte final do art. 65 da IN RFB nº. 900/2008.

Assinale-se, inicialmente, que tem absoluta razão a decisão recorrida quando afirma a ausência de documentação comprobatória e de argumentação quanto às divergências verificadas no DICON.

Nesse ponto, não há qualquer sentido em se falar em ofensa à verdade material, devido processo legal ou à legalidade, como pretende a recorrente, quando ela mesma se exime de seu ônus de apresentar, no tempo e modo oportunos, os elementos de prova que possam demonstrar a certeza e a liquidez do direito creditório que almeja ver reconhecido.

É de se lembrar que, no âmbito de pedidos de restituição, ressarcimento e declarações de compensação, a demonstração da certeza e liquidez do crédito postulado se revela fundamental, recaindo sobre o sujeito passivo o ônus da prova, a teor do que dispõe o art. 373 do Código de Processo Civil.

Assim, não apenas no curso do procedimento fiscal, mas, sobretudo, em sua manifestação perante o colegiado *a quo*, a recorrente deveria ter reunido todos os documentos suficientes e necessários para a demonstração da certeza e liquidez do crédito pretendido, sob pena de preclusão do direito de produção de provas documentais em outro momento processual, em face do que dispõe o §4º do art. 16 do Decreto nº. 70.235/72:

Art. 16. A impugnação mencionará:

(...)III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir; (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)(...)

§ 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)

Analizando o caso concreto, observa-se que o sujeito passivo se restringe a fazer alegações, sem trazer, quer durante o procedimento fiscal, quer em sua manifestação de inconformidade, documentos suficientes e necessários para sustentar seus argumentos.

A recorrente sustenta que seria dever da autoridade fiscal a realização de diligência para apurar a escrituração contábil-fiscal e outros elementos para a análise do crédito postulado. Apega-se, nesse caso, ao princípio da legalidade e ao suposto comando inserido no art. 65 da IN RFB nº. 900/2008.

No entanto, da leitura do referido artigo, depreende-se, claramente, que a autoridade fiscal **poderá** condicionar o reconhecimento do direito creditório à apresentação de documentos comprobatórios, inclusive arquivos magnéticos, e, ainda, **poderá realizar diligências** nos estabelecimentos do sujeito passivo a fim de verificar a exatidão das informações prestadas.

Como se vê, num primeiro momento o art. 65 dispõe, como visto, a possibilidade da fiscalização condicionar o reconhecimento do direito creditório à apresentação de arquivos digitais e outros documentos comprobatórios e, ainda, a possibilidade de ulterior diligência para a averiguação das informações prestadas.

Ora, no caso dos autos, o sujeito passivo eximiu-se de prestar informações, em especial, de apresentar elementos comprobatórios do crédito pleiteado. Diante de tal fato, agiu acertadamente a fiscalização ao denegar o pleito do sujeito passivo, tendo em vista que as informações iniciais fundamentais não foram prestadas.

Possivelmente, se as informações tivessem sido apresentadas pelo sujeito passivo, a partir de uma primeira análise dos elementos iniciais, a autoridade fiscal partiria para um exame mais detido, requerendo outros elementos ou mesmo realizando procedimento de diligência na empresa.

Observe-se, nesse contexto, que a realização de diligência é apenas uma faculdade à administração tributária para o adensamento e averiguação de informações anteriormente prestadas, não se revelando um procedimento que tem o condão de suprir a inércia daquele sobre quem recai o ônus de comprovar, com elementos suficientes e necessários, inclusive com arquivos magnéticos, escrituração contábil-fiscal e documentos de suporte, seu eventual direito creditório.

Acrescente-se, ademais, que, ainda que não tenha ocorrido nenhuma das exceções enunciadas no §4º do art. 16 do Decreto nº. 70.235/72 – nem mesmo a recorrente se ocupou em demonstrar que tenha se verificado qualquer uma das hipóteses de juntada posterior de provas -, analisei os elementos apresentados juntos ao recurso voluntário, chegando à conclusão de que não foram acostadas quaisquer provas do direito creditório invocado.

No caso presente, a recorrente deveria ter apresentado, desde a manifestação de inconformidade, elementos para comprovação dos seus créditos, como, por exemplo, os livros Diário e/ou Razão - com termos de abertura e encerramento devidamente autenticados -, suportados por documentação hábil que os lastreiem: a *“escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais”* (RIR/99, art. 923).

A recorrente deveria ter apresentado todos os seus registros contábeis, com a apresentação dos registros no Diário ou Razão dos lançamentos nas contas que controlam os créditos pretendidos, as contribuições devidas e mesmo as compensações pleiteadas, e, ainda, dos documentos fiscais que suportam a escrituração contábil-fiscal.

Em suma, pode-se dizer que não foram apresentados quaisquer elementos para demonstrar a necessária escrituração das operações atinentes (i) aos créditos pretendidos, (ii) sua natureza, liquidez e certeza, (iii) e às próprias compensações litigiosas. O registro dessas operações e os documentos que as suportam (como, por exemplo, notas fiscais) se mostram fundamentais para a própria aferição e controle da certeza, liquidez e disponibilidade do direito creditório pleiteado.

É de se lembrar que não há que se falar em violação de quaisquer princípios jurídicos, entre os quais, aqueles da verdade material, do contraditório e ampla defesa, legalidade ou em ausência de motivação fática, quando a autoridade fiscal ou o órgão julgador, ancorados na correta premissa de que sobre o sujeito passivo recai o ônus da prova e na convicção de que não foram juntadas provas suficientes, concluem pelo indeferimento do pedido de ressarcimento e não homologa as compensações declaradas, afastando, ainda, eventual pedido de diligência.

Naturalmente, as autoridades administrativas e os órgãos julgadores podem, eventualmente, determinar, a seu critério, diligências/perícias para esclarecimentos de questões e fatos que julgar relevantes. Isso não significa, entretanto, que as autoridades fiscais e os órgãos julgadores deverão partir para uma desregrada e inoportuna busca por elementos de provas que deveriam ser trazidos pelo sujeito passivo no momento da impugnação.

Com efeito, existem regras claras que regulam a instrução e a preclusão probatória, não cabendo ao julgador afastar regras postas em face de aplicação indevida, no caso concreto, de eventuais princípios. A aplicação de princípios, como aqueles do formalismo moderado, da verdade material, razoabilidade, legalidade, entre outros, não pode se dar às custas do afastamento de regras postas que servem, em última instância, para a concretização de outros princípios jurídicos valiosos – como, por exemplo, a razoável duração do processo e a segurança jurídica.

Acrescente-se, ademais, que não há que se falar em cerceamento de defesa ou violação do contraditório, verdade material ou legalidade, quando são franqueadas, ao sujeito passivo, diversas oportunidades para apresentar os documentos aptos a comprovar suas alegações.

No caso concreto, mesmo tendo o tribunal *a quo* expressamente consignado que o sujeito passivo havia deixado de apresentar os elementos comprobatórios de seu eventual direito creditório, o sujeito passivo se eximiu, em sede recursal, de apresentar escrituração contábil-fiscal suficiente e necessária com documentos comprobatórios dos lançamentos nela registrados.

Nessa linha, qualquer pedido de perícia ou diligência é descabido, devendo ser rechaçado de plano. Diligência ou perícia não servem para suprir prova documental que o próprio sujeito passivo deveria ter trazido aos autos em ocasião oportuna.

Diante de todas razões acima apresentadas, voto por rejeitar as preliminares suscitadas e, no mérito, negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Vinícius Guimarães