



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



<b>Processo nº</b>	10215.900545/2012-06
<b>Recurso</b>	Voluntário
<b>Acórdão nº</b>	<b>3302-010.768 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária</b>
<b>Sessão de</b>	28 de abril de 2021
<b>Recorrente</b>	SERABI MINERACAO S.A.
<b>Interessado</b>	FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Ano-calendário: 2007

**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 N.º 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.

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. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhes aplicado o decidido no Acórdão nº 3302-010.764, de 28 de abril de 2021, prolatado no julgamento do processo 10215.900541/2012-10, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

(documento assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenburg Filho – Presidente Redator

Participaram da sessão de 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 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 paradigmático.

O processo versa sobre pedido de ressarcimento cumulado com declarações de compensação, transmitidas por PER/DCOMP diversos, no qual o interessado indica créditos de **CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS) não-cumulativo**, vinculados à exportação, atinente ao **1º Trimestre de 2007**.

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, pois o sujeito passivo, mesmo intimado, não apresentou e 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 indicado.

Em manifestação de inconformidade, o sujeito passivo contestou o despacho decisório, sustentando, em síntese, 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. Sustentou, ainda, que a exigência de apresentação de arquivos digitais na forma do ADE nº. 25/2010 não tem previsão legal para períodos anteriores a sua vigência – observância da anterioridade e irretroatividade -, de maneira que o despacho decisório se mostra nulo ao se basear no referido ato. Por fim, requereu a conversão do julgamento em diligência para exame da escrituração contábil-fiscal e verificação do crédito postulado.

O colegiado de primeira instância julgou improcedente a manifestação de inconformidade.

Inconformado, o sujeito passivo interpôs recurso voluntário, no qual reforça os argumentos trazidos na manifestação de inconformidade, sustentando, em síntese,

- (i) preliminarmente: (a) a homologação tácita das compensações declaradas; (b) a nulidade do despacho decisório, tendo em vista a inaplicabilidade do art. 65, §1º da IN RFB nº. 900/2008;
- (ii) no mérito: a suficiência dos créditos postulados, fato que deveria ter sido verificado pela fiscalização através de diligência da escrituração contábil-fiscal e da análise do DACON transmitido. Nesse contexto, assinala que a fiscalização tem o dever de proceder à realização de diligência a fim de verificar, pelo exame da escrituração da recorrente, 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. Postula, então, pelo reconhecimento da anulação integral do despacho decisório, tendo em vista a falta de motivação fática, baseando-se, exclusivamente, na inobservância, pelo contribuinte, da entrega dos arquivos digitais, sem promover as diligências necessárias. Junta, ao recurso, documentação contendo notas fiscais de entrada e saída, bem como os DACON. Postula, eventualmente, pela conversão do julgamento em diligência, para a confirmação dos créditos postulados.

## 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 paradigmático como razões de decidir:

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) Em preliminar: homologação tácita das compensações declaradas e nulidade do despacho decisório.
- (ii) Quanto ao mérito: a suficiência dos créditos postulados.

Passo à análise de cada matéria.

### **PRELIMINARES**

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 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.

Dante 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.

Dante 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.

\*\*\*

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):

Quanto à motivação do Despacho Decisório, evidencia-se da análise do caso, fundada na legislação que rege a matéria, que a empresa não atendeu à intimação, na sua totalidade, para apresentação dos dados necessários à apreciação do seu suposto crédito, não havendo como a contribuinte ter sucesso em sua pretensão creditória sob pena de ser violada a moralidade administrativa já que o alegado crédito não foi comprovado.

Veja-se a motivação do ato administrativo:

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. (grifos nossos)

O litígio se estabeleceu na obrigatoriedade de a interessada apresentar os documentos em meio digital, em estrita conformidade com o ADE Cofis 15/2001, e a existência de normas que possibilitariam tal exigência e obrigaria a contribuinte à entrega nos estritos termos contidos na intimação da autoridade fiscal.

Inicialmente 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. Repare-se:

**LEI nº 8.218, DE 29 DE AGOSTO DE 1991**

Art. 11. As pessoas jurídicas que utilizarem sistemas de processamento eletrônico de dados para registrar negócios e atividades econômicas ou financeiras, escriturar livros ou elaborar documentos de natureza contábil ou fiscal, ficam obrigadas a manter, à disposição da Secretaria da Receita Federal, os respectivos arquivos digitais e sistemas, pelo prazo decadencial previsto na legislação tributária. (Redação dada pela Medida Provisória nº 2158-35, de 2001) (Vide Mpv nº 303, de 2006)

§ 1º A Secretaria da Receita Federal poderá estabelecer prazo inferior ao previsto no caput deste artigo, que poderá ser diferenciado segundo o porte da pessoa jurídica. (Redação dada pela Medida Provisória nº 2158-35, de 2001)

§ 2º Ficam dispensadas do cumprimento da obrigação de que trata este artigo as empresas optantes pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES, de que trata a Lei nº 9.317, de 5 de dezembro de 1996. (Redação dada pela Medida Provisória nº 2158-35, de 2001)

§ 3º A Secretaria da Receita Federal expedirá os atos necessários para estabelecer a forma e o prazo em que os arquivos digitais e sistemas deverão ser apresentados. (Incluído pela Medida Provisória nº 2158-35, de 2001)

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

Importa frisar, que os arquivos digitais prestam-se a exames, provas e conferências relativas a tributos e contribuições em geral.

Com base no dispositivo acima destacado, a Receita Federal expediu a Instrução Normativa SRF nº 86, de 22/10/2001, para tratar da matéria (antes cuidada em outros atos, tais como a Instrução Normativa SRF nº 65, de 15/07/1993, e a Instrução Normativa SRF nº 68, de 27/12/1995), conforme abaixo sevê:

**Instrução Normativa SRF nº 86, de 22 de Outubro de 2001**

**DOU de 23/10/2001**

Dispõe sobre informações, formas e prazos para apresentação dos arquivos digitais e sistemas utilizados por pessoas jurídicas.

O SECRETÁRIO DA RECEITA FEDERAL no uso da atribuição que lhe confere o inciso III do art. 209 do Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal, aprovado pela Portaria MF nº 259, de 24 de agosto de 2001, e tendo em vista o disposto no art. 11 da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991, alterado pela Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991, com a redação dada pelo art. 72 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, resolve:

Art. 1º As pessoas jurídicas que utilizarem sistemas de processamento eletrônico de dados para registrar negócios e atividades econômicas ou financeiras, 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.

§ 1º Os arquivos digitais referentes a períodos anteriores a 1º de janeiro de 2002 poderão, por opção da pessoa jurídica, ser apresentados na forma estabelecida no caput.

§ 2º A critério da autoridade requisitante, os arquivos digitais poderão ser recebidos em forma diferente da estabelecida pelo Coordenador-Geral de Fiscalização, inclusive em decorrência de exigência de outros órgãos públicos.

§ 3º Fica a critério da pessoa jurídica a opção pela forma de armazenamento das informações.

Art. 4º Fica formalmente revogada, sem interrupção de sua força normativa, a partir de 1º de janeiro de 2002, a Instrução Normativa SRF nº 68, de 27 de dezembro de 1995.

Art. 5º Esta Instrução Normativa entra em vigor na data da sua publicação, produzindo efeitos a partir de 1º de janeiro de 2002.

Em consequência, foram especificadas as regras para apresentação dos arquivos através do Ato Declaratório Executivo (ADE) Cofis nº 15, de 2001, que segue transscrito:

Ato Declaratório Executivo COFIS nº 15, de 23 de Outubro de 2001  
DOU de 26/10/2001

(Alterado pelo Ato Declaratório Cofis nº 55, de 11 de dezembro de 2009, e pelo Ato Declaratório Executivo Cofis nº 25, de 7 de junho de 2010)

Estabelece a forma de apresentação, a documentação de acompanhamento e as especificações técnicas dos arquivos digitais e sistemas de que trata Instrução Normativa SRF No 86, de 22 de outubro de 2001.

O COORDENADOR-GERAL DE FISCALIZAÇÃO , no uso da atribuição que lhe confere o inciso IV do art. 213 do Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal, aprovado pela Portaria MF Nº 259, de 24 de agosto de 2001, e tendo em vista o disposto no art. 3º da Instrução Normativa SRF Nº 86, de 22 de outubro de 2001, declara:

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

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

I - registros contábeis;

II - fornecedores e clientes;

III - documentos fiscais;

IV - Comércio exterior;

V - controle de estoque e registro de inventário;

VI - relação insumo/produto;

VII - controle patrimonial;

VIII - folha de pagamento.

§ 2º As informações que Não se enquadram 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.

O Ato Declaratório Executivo Cofis nº 25, de 07 de junho de 2010, assim dispõe:

Altera o anexo único do Ato Declaratório Executivo Cofis Nº 15, de 23 de outubro de 2001.

O COORDENADOR-GERAL DE FISCALIZAÇÃO, no uso da atribuição que lhe confere o inciso III do art. 290 do Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal do Brasil, aprovado pela Portaria MF nº 125, de 04 de março de 2009, e tendo em vista o disposto no art. 3º da Instrução Normativa SRF nº 86, de 22 de outubro de 2001, declara:

Art. 1º O Anexo Único do Ato Declaratório Executivo Cofis Nº 15, de 23 de outubro de 2001, passará a vigorar com a nova redação constante no Anexo Único deste Ato.

Art. 2º Permanecem inalteradas as demais disposições contidas no Ato Declaratório Executivo Cofis nº 15, de 23 de outubro de 2001.

Art. 3º Fica revogado o Ato Declaratório Executivo Cofis nº 55, de 15 de dezembro de 2009.

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

**O que se extrai dos dispositivos acima transcritos 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. Portanto, desde 1993, pelo menos, a Receita Federal vem tratando sistematicamente da questão.**

O Ato Declaratório nº 25 altera o modelo do Anexo Único do ADE nº15/2001. Comparando os dois anexos, verifica-se que foi incluído o item 4.10-Arquivos complementares – PIS/COFINS, de forma a permitir a verificação da correta apuração do PIS e da COFINS.

**Em paralelo, pela Instrução Normativa RFB nº 900, de 30 de dezembro de 2008, a autoridade da RFB de que trata o caput de seu art. 65 poderá condicionar o reconhecimento do direito creditório à apresentação do arquivo digital (matéria posteriormente regulamentada pela Instrução Normativa RFB nº 1.300, de 20 de novembro de 2012, art. 76). Repare-se:**

Instrução Normativa RFB nº 900, de 30 de dezembro de 2008

DOU de 31/12/2008

Art. 65. A autoridade da RFB competente para decidir sobre a restituição, o ressarcimento, o reembolso e a compensação poderá condicionar o reconhecimento do direito creditório à apresentação de documentos comprobatórios do referido direito, inclusive arquivos magnéticos, bem como determinar a realização de diligência fiscal nos estabelecimentos do sujeito passivo a fim de que seja verificada, mediante exame de sua escrituração contábil e fiscal, a exatidão das informações prestadas.

§ 1º Na hipótese de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins de que tratam os arts. 27 a 29 e 42, o pedido de ressarcimento e a declaração de compensação somente serão recepcionados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) após prévia apresentação de arquivo digital de todos os estabelecimentos da pessoa jurídica, com os documentos fiscais de entradas e saídas relativos ao período de apuração do crédito, conforme previsto na Instrução Normativa SRF Nº 86, de 22 de outubro de 2001, e especificado nos itens "4.3 Documentos Fiscais" e "4.10 Arquivos complementares PIS/COFINS", do Anexo Único do Ato Declaratório Executivo COFIS Nº 15, de 23 de outubro de 2001. (Incluído pela Instrução Normativa RFB nº 981, de 18 de dezembro de 2009) (Vide art. 3º da IN RFB nº 981/2009)

§ 2º O arquivo digital de que trata o § 1º deverá ser transmitido por estabelecimento, mediante o Sistema Validador e Autenticador de Arquivos Digitais (SVA), disponível para download no sítio da RFB na Internet, no endereço <<http://www.receita.fazenda.gov.br>>, e com utilização de certificado digital válido. (Incluído pela Instrução Normativa RFB nº 981, de 18 de dezembro de 2009) (Vide art. 3º da IN RFB nº 981/2009)

§ 3º Na apreciação de pedidos de ressarcimento e de declarações de compensação de créditos de PIS/Pasep e da Cofins apresentados até 31 de janeiro de 2010, a autoridade da RFB de que trata o caput poderá condicionar o reconhecimento do direito creditório à apresentação do

arquivo digital de que trata o § 1º, transmitido na forma do § 2º. (Incluído pela Instrução Normativa RFB nº 981, de 18 de dezembro de 2009) (Vide art. 3º da IN RFB nº 981/2009)

§ 4º Será indeferido o pedido de ressarcimento ou não homologada a compensação, quando o sujeito passivo não observar o disposto nos §§ 1º e 3º. (Incluído pela Instrução Normativa RFB nº 981, de 18 de dezembro de 2009) (Vide art. 3º da IN RFB nº 981/2009)

§ 5º Fica dispensado da apresentação do arquivo digital de que trata o § 1º, o estabelecimento da pessoa jurídica que, no período de apuração do crédito, esteja obrigado à Escrituração Fiscal Digital (EFD). (Incluído pela Instrução Normativa RFB nº 981, de 18 de dezembro de 2009) (Vide art. 3º da IN RFB nº 981/2009)

Além da disciplina do caput do art. 65 da instrução retrocitada, o § 3º do mesmo ato estabelece, especificamente no que tange aos pedidos de ressarcimento e às declarações de compensação de créditos de duas contribuições – PIS/Pasep e Cofins –, apresentados até uma data determinada – 31 de janeiro de 2010 –, que a autoridade competente poderá condicionar o reconhecimento do direito creditório à apresentação do arquivo digital de que trata o § 1º, transmitido na forma do § 2º, ou seja, transmitido mediante o Sistema Validador e Autenticador de Arquivos Digitais (SVA).

E mais, o § 4º, acima transcrito tem um comando de cumprimento obrigatório dirigido aos contribuintes e à autoridade administrativa, de que será indeferido o pedido de ressarcimento ou não homologada a compensação, quando o sujeito passivo não observar o disposto nos §§ 1º e 3º.

Portanto, não há dúvida de que na hipótese de créditos a título de Contribuição para o PIS/COFINS, o reconhecimento do direito creditório poderia ser condicionado pela autoridade fiscal à 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 2001, especificado no Anexo Único do Ato Declaratório Executivo COFIS Nº 15, de 23 de outubro de 2001.

A interessada alega que a exigência fiscal da apresentação dos arquivos digitais com as alterações introduzidas pelo ADE Cofis nº25/2010, para períodos anteriores a sua vigência, é ilegal, por impor efeito retroativo a uma norma tributária.

**Diferentemente do entendimento da interessada, aplica-se a legislação vigente à época do procedimento administrativo quando esta institua novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliado os poderes de investigação das autoridades administrativas.**

Trata o presente processo de restituição/compensação, e para apurar o valor do pagamento indevido pleiteado pela interessada, a administração tem o poder/dever de investigar a exatidão do crédito apurado pelo sujeito passivo.

Não há limitação temporal para investigar a exatidão do crédito pleiteado em processos de ressarcimento, restituição ou compensação. Ou seja, ainda que o crédito se refira a período já alcançado pela decadência, não passível de lançamento (auto de infração), a autoridade fiscal tem o poder/dever de investigar a exatidão da apuração para fins de determinar a liquidez e certeza do crédito pleiteado, podendo apurar nova base de cálculo, e novos valores de tributo devido desde que essa alteração implique tão somente a redução ou mesmo a anulação do crédito postulado pelo sujeito passivo.

**Assim sendo, conclui-se que a autoridade administrativa poderia durante o procedimento administrativo de verificação da certeza e liquidez do crédito pleiteado no processo de restituição/compensação requerer a escrituração nos moldes do ADE nº 25/2010.**

Lembre-se que, no caso específico dos pedidos de restituição, compensação ou ressarcimento de créditos tributários, o contribuinte cumpre o ônus que a legislação lhe atribui, quando traz os elementos de prova que demonstrem a existência do crédito. Portanto, não cabe razão à contribuinte, posto que esta deixou de cumprir a obrigação de apresentar a documentação exigida dentro do prazo legal, motivo este suficiente para dar ensejo ao despacho

**decisório de indeferimento do direito creditório e da não homologação de suas compensações.**

Quanto à argumentação sobre a presunção da existência do crédito, impõe nas averiguações fiscais o Princípio da Verdade Material, mas, **não há como buscar apoio no citado Princípio, pois se verifica a impossibilidade de se analisar o direito creditório em virtude da não apresentação dos arquivos digitais como solicitados pela autoridade fiscal.**

Não cabe ao contencioso administrativo, in casu, analisar documentos que não foram disponibilizados à auditoria fiscal da RFB, documentos estes que foram omitidos à autoridade competente para verificar os arquivos digitais solicitados, dentro do rito próprio afeito ao procedimento fiscal de análise para o deferimento/indeferimento de pedidos de compensação, restituição e resarcimento.

Por fim, oportuno mencionar que essa instância de julgamento, consoante expressamente disposto no art. 7º, IV e V, da Portaria MF nº 341, de 2011, tem por dever cumprir e fazer cumprir as disposições legais a que está submetido, além de observar o entendimento da Receita Federal do Brasil expresso em atos normativos. Escapa ao alcance do presente julgado, portanto, juízo acerca da pertinência dos atos infrageais afetos à matéria expedidos pela Administração Tributária.

Por outro giro, como as disposições normativas em vigor gozam de presunção de legalidade e constitucionalidade, resta à autoridade fiscal, na ausência de inquestionável óbice, aplicá-las.

Portanto, **considerando que o presente despacho decisório atendeu a legislação reitora da matéria à época de sua emissão, conforme demonstrado acima, este deverá ser mantido nos termos em que se encontra, devendo, pois, serem afastados os pedidos da manifestante. Assim, nos termos do art. 18, caput, do Decreto nº 70.235, de 1972, indefiro o pedido de diligência, por considerá-lo prescindível para o julgamento da lide.**

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 sevê dos excertos transcritos, 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, como visto, através de seu art. 65, que a autoridade tributária poderia condicionar o reconhecimento de direito creditório, no âmbito de pedidos de restituição, resarcimento, 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, determinando que, na apreciação de pedidos de resarcimento 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 resarcimento ou não homologada a declaração de compensação.

Foi com base em tais normas que foi exarado o despacho decisório. Com efeito, compulsando o despacho decisório, observa-se que a autoridade fiscal não reconheceu o direito creditório postulado nem homologou as compensações declaradas, uma vez que “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”.*

Nesse caso, como bem assinalou a decisão recorrida, não há que se falar em ofensa à anterioridade ou irretroatividade. Na verdade, a fiscalização se vale da legislação vigente à época da análise dos pedidos de resarcimento e declarações de compensação para exigir a apresentação de arquivos digitais com as informações contábil-fiscais das contribuições não-cumulativas.

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, e aquelas trazidas pelo ADE nº. 25/2010, assumidas pela fiscalização, 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 procedural, 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, apresentando motivação e caracterização dos fatos; (b) quando inexiste 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.

Rejeito, portanto, as preliminares suscitadas.

## MÉRITO

No mérito, o sujeito passivo defende a suficiência dos créditos postulados, sustentando que a fiscalização deveria ter verificado, através de diligência da escrituração contábil-fiscal e da análise do DACON transmitido, a subsistência dos créditos. Nesse contexto, assinala que a fiscalização tem o dever de proceder à realização de diligência a fim de verificar, pelo exame da escrituração da recorrente, 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.

Postula, então, pelo reconhecimento da anulação integral do despacho decisório, tendo em vista a falta de motivação fática, baseando-se, exclusivamente, na inobservância, pelo contribuinte, da entrega dos arquivos digitais, sem promover as diligências necessárias. Junta, ao recurso, documentação contendo notas fiscais de entrada e saída, bem como os DACON. Postula, eventualmente, pela conversão do julgamento em diligência, para a confirmação dos créditos postulados.

Entendo que não assiste razão à recorrente quanto às alegações recursais. Explico.

Assinale-se, inicialmente, que tem absoluta razão a decisão recorrida quando afirma que a não apresentação dos arquivos digitais solicitados pela autoridade fiscal impossibilita a análise da certeza e liquidez do crédito pleiteado, ficando prejudicada a própria aplicação da verdade material no procedimento de verificação do crédito.

De fato, 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, resarcimento 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 n.º 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)

Analisando 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 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 os arquivos magnéticos com as informações das contribuições não-cumulativas. 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 arquivos magnéticos entregues, a autoridade fiscal partiria para um exame mais detido, requerendo outros elementos, como, por exemplo, escrituração contábil-fiscal e documentos de suporte, ou mesmo para um 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.

Assim, entendo que o procedimento fiscal revela-se escorreito.

Acrescente-se, ademais, que, ainda que não tenha ocorrido nenhuma das exceções enunciadas no §4º do art. 16 do Decreto n.º 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 documentos apresentados juntos ao recurso voluntário, chegando à conclusão de que não há provas suficientes para a comprovação do direito alegado pela recorrente. Explico.

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).

Compulsando os documentos juntados ao recurso voluntário, observa-se que compreendem Registros de Entrada e Saída e livro de Apuração do ICMS. Tais documentos não são suficientes para aferição da natureza e apuração da liquidez e certeza dos créditos pretendidos. 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 os elementos juntados apenas em sede recursal não demonstram 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 resarcimento 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, entendo que o 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.

## 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 rejeitar as preliminares arguidas e no mérito, em negar provimento ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenburg Filho – Presidente Redator