



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10320.000714/2010-39
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3402-009.163 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 23 de setembro de 2021
Recorrente CAXIAS VEÍCULOS E PEÇAS LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/1989 a 31/12/1995

DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. PAGAMENTO INDEVIDO OU A MAIOR. ÔNUS DA PROVA.

O Código de Processo Civil determina, em seu art. 373, inciso I, que o ônus da prova incumbe ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito. O pedido de restituição/ressarcimento ou a declaração de compensação apresentados desacompanhados de provas quanto ao montante do direito creditório devem ser indeferidos/não-homologados.

O contribuinte deve trazer ao processo elementos comprobatórios de suas alegações, tais como sua Escrituração Contábil-Fiscal e os documentos que lhe dão suporte, como notas fiscais e/ou contratos. Ausentes tais elementos, a simples apresentação de documentos produzidos unilateralmente pelo recorrente não são indícios aptos a motivar a requisição de uma diligência.

DESPACHO DECISÓRIO. QUESTÕES PRELIMINARES.

Se o despacho decisório inicialmente não homologa a compensação por conta de questão preliminar (como decadência, por exemplo) e, após trâmite processual, decide-se a controvérsia pelo afastamento do óbice apontado pela autoridade fiscal, a compensação não deve ser homologada de imediato. Cumpre à autoridade da unidade local emitir novo despacho para homologar a compensação, ou parte dela (na hipótese de o valor do crédito do contribuinte com a Fazenda Pública ser inferior ao pleiteado), ou nada homologar.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Lázaro Antônio Souza Soares – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Lázaro Antônio Souza Soares, Maysa de Sa Pittondo Deligne, Silvio Rennan do Nascimento Almeida, Cynthia Elena de Campos, Jorge Luís Cabral, Renata da Silveira Bilhim, Thais de Laurentiis Galkowicz, Pedro Sousa Bispo (Presidente).

Relatório

Por bem descrever os fatos, adoto parcialmente o Relatório da DRJ – Fortaleza (DRJ-FOR):

Tratam-se de 13 (treze) declarações de compensação (DCOMP), baixadas para análise manual ante a impossibilidade sistêmica de tratamento automático até o prazo de homologação tácita, **que utilizaram crédito de pagamento indevido ou a maior oriundo de ação judicial, habilitado através do Processo Administrativo n.º 10320.001419/2005-32** e calculado conforme planilha às fls. 95 a 97.

Por meio do Termo de Solicitação de Documentos n.º 68/2010 (fls. 142 e 143), a autoridade tributária lotada na Seção de Orientação e Análise Tributária (**SAORT**) da Delegacia da Receita Federal do Brasil em São Luís/MA **requereu: a)** planilha contendo todos os períodos de apuração do PIS pagos de conformidade com os Decretos-Lei n.º 2.445 e 2.449, ambos de 1998; **b)** planilha contendo as bases de cálculo de todos os períodos de apuração do PIS pagos de conformidade com os Decretos-Lei n.º 2.445 e 2.449, ambos de 1998; **c)** cópia dos DARFs do PIS pagos de acordo com os Decretos-Lei n.º 2.445 e 2.449, ambos de 1998; **e d)** planilha contendo a demonstração do crédito pleiteado no valor de R\$ 160.551,63, em virtude de aquela no Processo de Habilitação de Crédito encontrar-se ilegível.

O contribuinte recebeu o Termo de Solicitação de Documentos n.º 68/2010 em 07/05/2010 (fls. 144 e 145), **mas não apresentou a documentação requerida.**

Por essa razão, a mesma SAORT da DRF/São Luís/MA expediu o Termo de Solicitação de Documentos n.º 95/2010 (fls. 147 a 148), **reiterando o pedido** já manifestado anteriormente.

Novamente, o contribuinte recebeu o Termo de Solicitação de Documentos n.º 95/2010 (fls. 149 e 150), porém sem respondê-lo.

Não teve saída a autoridade tributária senão exarar o Despacho Decisório n.º 592/2010 (fls. 152 a 160), em que enfatiza que o direito à restituição do indébito tributário está sujeito a limites, devendo o interessado, quando intimado, apresentar a documentação probatória do crédito postulado, no teor do art. 65 da Instrução Normativa RFB n.º 900/2005.

No § 16, a autoridade tributária atesta que o contribuinte não apresentou a documentação solicitada, inviabilizando a apuração dos valores devidos para o confronto com o PIS efetivamente pago. Já nos §§ subsequentes, reforça que é atribuição do peticionário a de comprovar a existência de crédito perante a Fazenda Nacional, cabendo à autoridade tributária tão somente o exame da certeza e da liquidez daquele.

Sobre o primeiro atributo (a certeza), não há questionamento por parte da autoridade tributária, por estar reconhecido definitivamente na esfera judicial. Entretanto, ante a ausência da documentação pedida, a quantificação do indébito tributário resta prejudicada e, assim, desatendido o segundo atributo exigido no art. 170 do Código Tributário Nacional, a liquidez.

Como consequência, em virtude da impossibilidade de se apurar a liquidez do crédito pleiteado, a autoridade tributária não homologou as compensações declaradas nas DCOMPs transmitidas.

O ato decisório foi comunicado ao contribuinte em 09/07/2010 (fls. 161 e 162).

Apenas depois dessa data chegou ao conhecimento da autoridade tributária que o Consultor Tributário da empresa acima mencionada protocolou resposta em 04/06/2010 na Agência de Caxias (fls. 164), em que apresenta os DARFs do período (fls. 165 a 191), de acordo com o pedido nos Termos de Solicitação de Documentos, e a planilha de demonstração do crédito (fls. 192 a 200), embora afirme ter dificuldade para confeccionar as demais planilhas pelo fato de os Decretos-Lei nº 2.445 e 2.449 terem sido considerados inconstitucionais.

Outrossim, **contra o ato decisório, o contribuinte protocolou manifestação de inconformidade em 06/08/2010 (fls. 207 a 212). Nela, apresenta:** a) planilha demonstrativa dos créditos e débitos de PIS - Receita Operacional no período compreendido e objeto da compensação realizada (fls. 213); b) planilha demonstrativa dos pagamentos realizados pelo contribuinte, desde janeiro de 1989 a dezembro de 1995, descrevendo sinteticamente a utilização do indexador, o valor convertido, além do crédito em UFIR (fls. 214 e 215); c) planilha contendo base de cálculo do tributo, sua alíquota utilizada, inclusive os valores convertidos, que defluíram no valor compensado, perfazendo o valor principal de R\$ 53.005,49 (fls. 216 e 217); d) planilha demonstrativa de atualização monetária, inclusive com legislação referente ao cálculo dos expurgos inflacionários (fls. 218 e 219); e e) planilha completa demonstrativa desde a apuração do PIS, a base de cálculo do tributo, sua atualização, chegando-se a monta de R\$158.848,43 (fls. 220 a 220).

De posse desses elementos, esta 3ª Turma da Delegacia de Julgamento em Fortaleza, em sessão de julgamento havida em 22 de agosto de 2017, **decidiu, por unanimidade, converter o julgamento em diligência** (Resolução nº 08-003.147, fls. 253 a 256) para devolver os autos à unidade de origem a fim de que, com base na documentação comprobatória carreada aos autos, apreciasse a liquidez do direito creditório.

De volta à SAORT da DRF/São Luís/MA, **a autoridade tributária expediu o Termo de Intimação nº 281/2017 (fls. 259 e 260) requerendo adicionalmente:** a) os balancetes mensais dos meses relacionados ao período abrangido pela ação judicial, **b)** a indicação de todas as contas que levaram aos valores apresentados de Receitas Financeiras, mês a mês, **c)** a indicação dos pagamentos realizados para os meses relacionados ao período abrangido pela ação judicial **e d)** quaisquer outros documentos que a empresa julgue serem importantes para a realização da presente análise.

Apesar de encaminhado ao domicílio tributário eleito pelo contribuinte e constante nos sistemas da Secretaria da Receita Federal do Brasil, **o Termo de Intimação foi devolvido, com a justificativa de “não procurado”** (fls. 263).

Para cumprir o disposto na legislação processual administrativa fiscal, a autoridade tributária **determinou a publicação do Edital de Intimação nº 24, de 21 de dezembro de 2017, afixado em 22/12/2017, cuja ciência ocorreria após o 15º dia da publicação, ou seja, em 05/01/2018 (fls. 267).**

No mesmo período, **o contribuinte, finalmente, tomou ciência do Termo de Intimação nº 281/2017, por via postal** em 26/12/2017, conforme AR às fls. 270.

Mesmo cientificado por via postal e edital, não apresentou a documentação requerida.

Por esse motivo, a autoridade tributária elaborou o Despacho Decisório nº 19/SAORT/DRF/SLS - Diligência, de 30 de janeiro de 2018, às fls. 271 a 273, que

atestou a impossibilidade de análise do crédito informado e postulado no presente processo, por falta de liquidez e certeza dos créditos, consubstanciada pela não apresentação dos documentos comprobatórios, nos termos do art. 170 do Código Tributário Nacional e do art. 161 da Instrução Normativa RFB nº 1.717/2017.

O Despacho Decisório não chegou ao conhecimento do contribuinte, ante a devolução sob argumento de “Entrega interna não autorizada” (fls. 274).

Por essa razão, houve a publicação do Edital de Intimação nº 3, de 28 de fevereiro de 2018, afixado em 28/02/2018 e cuja ciência começa a ser contada a partir do 15º dia desse marco, em 15/03/2018 (fls. 278).

Contrário a essa decisão, em 12/04/2018, às fls. 378 a 389, o contribuinte aditou a manifestação de inconformidade justificando que esta 3ª Turma da DRJ, ao converter o julgamento em diligência, havia estabelecido a premissa sobre que se sustentavam as provas a serem apreciadas na unidade de origem.

Afora isso, refaz o panorama administrativo e jurídico que norteia o pedido (com apresentação da jurisprudência sobre a matéria e a normatização legal), para requerer a aferição do crédito, com base na jurisprudência sumulada do CARF, com obediência à verdade material e à legalidade tributária.

A 3ª Turma da DRJ-FOR, em sessão datada de 20/06/2018, decidiu, por unanimidade de votos, julgar improcedente a manifestação de inconformidade. Foi exarado o Acórdão n.º 08-43.553, às fls. 559/567, com a seguinte ementa:

COMPENSAÇÃO. PAGAMENTO A MAIOR DO QUE O DEVIDO. COMPROVAÇÃO.

A concessão de restituição ou homologação de compensação vinculada a pagamento a maior do que o devido está condicionada à demonstração inequívoca da base de cálculo da contribuição e do pagamento dito indevido, que deve ser realizada mediante a apresentação de documentação hábil e idônea e da escrituração contábil-fiscal da empresa.

O contribuinte, tendo tomado ciência do Acórdão da DRJ em 12/07/2018 (conforme Aviso de Recebimento - AR, à fl. 572), apresentou Recurso Voluntário em 13/08/2018, juntado às fls. 575/608.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Lázaro Antônio Souza Soares, Relator.

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

I – DA PRELIMINAR DE NULIDADE DO DESPACHO DECISÓRIO Nº 592/2010 - DA HOMOLOGAÇÃO TÁCITA DAS COMPENSAÇÕES REALIZADAS

O Recorrente alega, em sede de preliminar, a nulidade do Despacho Decisório nº 592/2010, sob os seguintes fundamentos, *in verbis*:

Instaurado o processo administrativo para verificação das compensações declaradas, foram expedidos os Termos de solicitação de documentos n. 68/2010 e 95/2010. **Ato contínuo, fora proferido o despacho decisório n. 592/2010**, segundo o qual o direito de restituição do indébito está sujeito à apresentação de documentos, motivo pelo qual o fisco não procedeu à homologação das compensações.

No entanto, o referido despacho padece de nulidade, vez que, em verdade, a empresa apresentou os documentos solicitados pelo ente fiscal. Em que pese a empresa tenha juntado os documentos tão logo tenha sido intimada para tanto, estes só chegaram a conhecimento da autoridade tributária após o despacho não homologatório.

Ora, a fundamentação utilizada pelo ente fiscal para não homologação das compensações corresponde à suposta ausência de documentos para averiguação da liquidez do crédito. No entanto, a documentação foi apresentada pela empresa recorrente em data anterior à prolação do referido despacho.

O ato de não homologação do fisco foi datado de 06.07.2010, sob a justificativa de que a compensação está sujeita à apresentação de documentos.

Entretanto, a empresa juntou os subsídios solicitados em 04.06.2010. Vejamos:

(...)

Em razão do despacho de não homologação, o recorrente apresentou Manifestação de Inconformidade e os autos foram remetidos à Delegacia de julgamento. De posse dos documentos juntados pela empresa, a DRJ decidiu converter o julgamento em diligência para devolver os autos à origem a fim de que fosse apreciada a liquidez do crédito, **declarando a nulidade do despacho decisório retromencionado**.

Destarte, a Resolução 08-003.147 - 3ª Turma da DRJ/FOR reconheceu que a empresa ora recorrente apresentou, tempestivamente, a documentação solicitada pelo Fisco. Vejamos parte do teor da decisão:

(...)

E assim conclui a DRJ:

Conclusão

*Isso posto, com fundamento no art. 18 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, voto no sentido de converter o presente julgamento em diligência, nos termos acima expostos, determinando o retorno à unidade de origem para efetuar, com base na documentação comprobatória carreada aos autos, a apreciação manual do direito creditório, no que toca ao atributo da liquidez, informado na DCOMP 33276.51696.150705.1.3.54- 5831, e posterior pronúncia sobre a homologação dos débitos declarados nesta e nas demais DCOMPs (fls. 18 a 93), **com a emissão de novo Despacho Decisório**, facultando ao sujeito passivo o prazo de 30 (trinta) dias para apresentação de manifestação de inconformidade. [Destacou-se]*

Da leitura da conclusão supracitada resta cristalina a nulidade do despacho decisório de não homologação, não sendo válida a apreciação feita pela DRF, sendo determinada a reanálise das Declarações de Compensação e a emissão de novo despacho decisório, vez que o inicialmente proferido tornou-se nulo.

(...)

Na mesma linha, **o art. 173, II do CTN admite o reinício do prazo decadencial exclusivamente nas hipóteses de anulação do lançamento por vício formal**; eventual declaração de nulidade por vício material, aí compreendidos vícios na motivação, não tem o condão de interromper o prazo para homologação tácita.

Portanto, a conclusão que se obtém é que, diante da decretação de invalidade dos motivos que sustentavam o despacho decisório, a análise da configuração de homologação tácita deve ser realizada considerando como termo inicial a transmissão do PER/DECOMP.

No caso em apreço, observa-se que **a primeira declaração de compensação foi transmitida em 15 julho de 2005 e a última em 14 de julho de 2006.** Ademais, considerando que o primeiro despacho decisório de não homologação restou nulo **e o novo despacho decisório não homologatório (n. 19/SAORT/DRF/SLS) foi emitido apenas em janeiro de 2018,** claramente configurou-se a homologação tácita no presente caso.

Contudo, analisando os trechos da decisão da DRJ transcritos no Recurso Voluntário, bem como toda a decisão da DRJ em si, verifico que aquele órgão julgador em nenhum momento declarou a nulidade do Despacho Decisório n.º 592/2010, ao contrário do que afirma o Recorrente. A decisão foi apenas no sentido de “*converter o presente julgamento em diligência, (...) para efetuar, com base na documentação comprobatória carreada aos autos, a apreciação manual do direito creditório, (...), **com a emissão de novo Despacho Decisório**”.*

A DRJ verificou que o Despacho Decisório n.º 592/2010 estava parcialmente equivocado, pois alguns dos documentos solicitados foram apresentados. Com isso, determinou o retorno dos autos para que esta documentação fosse avaliada e, posteriormente, emitido novo despacho decisório, o que não implica em anular o despacho decisório anterior.

Trata-se de uma decisão que julgou parcialmente procedente a Manifestação de Inconformidade, o que é bastante diferente de julgar nulo o despacho decisório. Aliás, deve ser ressaltado que o contribuinte, em sua Manifestação de Inconformidade, sequer apresentou essa preliminar de nulidade, e não constatei que a DRJ a tenha declarado de ofício.

A declaração de nulidade de atos administrativos, que gozam da presunção de legitimidade e veracidade, é medida excepcional, que não pode ser deduzida, devendo ser expressa nesse sentido. O Recorrente tenta fazer crer que a procedência parcial do seu pedido junto à DRJ, com a determinação para emissão de novo despacho decisório, equivale à nulidade deste, entendimento com o qual não concordo.

De qualquer sorte, tendo sido decretada a nulidade do Despacho Decisório ou simplesmente a determinação para que fosse proferido um despacho decisório complementar (ou novo despacho decisório, ou refazimento do despacho decisório inaugural, ou qualquer denominação semelhante), verifico que não ocorreu a homologação tácita das DCOMP's.

Com efeito, este Conselho tem se posicionado de forma amplamente majoritária, salvo raras posições contrárias, no sentido de que, superado algum óbice à análise do direito creditório (como decadência, carência probatória ou qualquer outra questão preliminar/prejudicial) constante do despacho decisório que não homologou a compensação, o processo deve retornar à unidade local da RFB, ou mesmo para a DRJ, para prosseguir na análise do mérito, quantificando o direito creditório com a emissão de novo despacho decisório. Nesse sentido são exaradas, todos os meses, dezenas de decisões deste CARF.

A unidade local da RFB, ao emitir o despacho decisório sobre a declaração de compensação, já impediu que ocorresse a homologação tácita da compensação. O objetivo da norma insculpida no art. 74, § 5º, da Lei n.º 9.430/96 é resguardar o contribuinte contra a inércia

do Fisco, impondo a este uma consequência pela não observância do prazo quinquenal nele estabelecido, qual seja, a homologação tácita da compensação. Se a Fazenda Nacional cumpriu com sua obrigação dentro do prazo legal, não há como, posteriormente, lhe querer impor tal consequência.

Não faria qualquer sentido impor à Autoridade Fazendária que, mesmo tendo verificado a existência de uma questão preliminar que fosse, por si só, fundamento suficiente para decidir pela não homologação, tivesse que prosseguir em sua análise para quantificar um crédito que ele já havia afirmado não existir. O julgador não está obrigado a responder a todas as questões suscitadas pelas partes, quando já tenha encontrado motivo suficiente para proferir a decisão. Nesse sentido, a pacífica jurisprudência do STF:

a) HC 188.424, Relator Min. LUIZ FUX, Julgamento: 03/08/2020, Publicação: 05/08/2020:

Demais disso, cumpre destacar a ausência de vulneração ao artigo 93, IX, da Constituição Federal. O referido dispositivo resta incólume quando o Tribunal prolator da decisão impugnada, embora sucintamente, pronuncia-se de forma clara e suficiente sobre a questão posta nos autos, máxime quando **o magistrado não está obrigado a rebater, um a um, os argumentos trazidos pela parte, quando já tiver fundamentado sua decisão de maneira suficiente** e fornecido a prestação jurisdicional nos limites da lide proposta. Nesse sentido, aliás, é a jurisprudência desta Corte, como se infere dos seguintes julgados:

*“Agravo regimental no recurso extraordinário com agravo. Alegada violação do art. 93, IX, da CF/88. Não ocorrência. Ausência de impugnação de todos os fundamentos da decisão agravada. Súmula n.º 287/STF. 1. **O art. 93, IX, da Constituição Federal não determina que o órgão julgante se manifeste sobre todos os argumentos de defesa apresentados, mas, sim, que ele explicite as razões que entendeu suficientes à formação de seu convencimento.** 2. A jurisprudência de ambas as Turmas deste Tribunal é no sentido de que se deve negar provimento ao agravo quando, como no caso, não são impugnados todos os fundamentos da decisão agravada. Incidência da Súmula n.º 287 da Corte. 3. Agravo regimental não provido”. (AI 783.503-AgR, rel. min. Dias Toffoli, Primeira Turma, DJe 16/9/2014)*

*“AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL E ADMINISTRATIVO. 1. ALEGADA CONTRARIEDADE AO ART. 93, INC. IX, DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA: INOCORRÊNCIA. **FUNDAMENTAÇÃO ADEQUADA AINDA QUE NÃO ANALISADOS TODOS OS ARGUMENTOS DA PARTE. PRECEDENTES.** 2. MILITAR. PROVENTOS DO GRAU HIERARQUICAMENTE SUPERIOR. ANÁLISE PRÉVIA DA LEGISLAÇÃO INFRACONSTITUCIONAL. OFENSA CONSTITUCIONAL INDIRETA. 3. RECURSO INCABÍVEL PELAS ALÍNEAS C E D DO INC. III DO ART. 102 DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. AUSÊNCIA DAS CIRCUNSTÂNCIAS NECESSÁRIAS. AGRAVO REGIMENTAL AO QUAL SE NEGA PROVIMENTO”. (RE 724.151-AgR, rel. min. Cármen Lúcia, Segunda Turma, DJe 28/10/2013).*

b) ARE 723.629, Relatora Min. CÁRMEN LÚCIA, Julgamento: 30/06/2020, Publicação: 02/07/2020:

5. A alegação de nulidade do acórdão por contrariedade ao inc. IX do art. 93 da Constituição da República não pode prosperar. Embora em sentido contrário à pretensão do agravante, o acórdão recorrido apresentou suficiente fundamentação.

Conforme a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, “o que a Constituição exige, no art. 93, IX, é que a decisão judicial seja fundamentada; não, que a fundamentação seja correta, na solução das questões de fato ou de direito da lide: declinadas no julgado as premissas, corretamente assentadas ou não, mas coerentes com o dispositivo do acórdão, está satisfeita a exigência constitucional” (Recurso Extraordinário n. 140.370, Relator o Ministro Sepúlveda Pertence, Primeira Turma, DJ 21.5.1993).

6. No voto condutor do acórdão recorrido, o desembargador relator afirmou:

(...)

Nulidade da sentença

O apelante alegou ainda a nulidade da sentença, por ausência de fundamentação. Contudo, na hipótese dos autos, o juiz expôs de forma clara e fundamentada os motivos que o levaram a julgar parcialmente procedente a ação, rebatendo todos os argumentos trazidos pela parte. Ainda que assim não fosse, **o Superior Tribunal de Justiça, interpretando o artigo 489, §1º, IV, já na vigência do CPC/15, ratificou entendimento já sedimentado de que não está o julgador obrigado a responder todas as indagações levantadas pelas partes, quando já tenha encontrado motivo suficiente para embasar sua decisão** (EDcl no MS 21.315 -DF, Rel. Min. Diva Malerbi, DJe 15/6/2016). Logo, rejeito a preliminar.

A análise *a posteriori* do direito creditório ocorreu por determinação de uma decisão administrativa da DRJ, em julgamento de recurso do contribuinte, a qual poderia ter ocorrido até mesmo por uma solicitação de diligência para quantificação do crédito, solução adotada em muitas decisões da DRJ e deste CARF. Trata-se da continuidade do julgamento de um processo administrativo, que possui, inclusive, o condão de suspender a exigibilidade do crédito tributário.

Entendo que não é possível, por ser totalmente contraditório, ocorrer a homologação tácita de uma compensação em pleno período de suspensão da exigibilidade do crédito tributário em questão, quando se está justamente discutindo, em instância administrativa, o despacho decisório que não homologou o crédito pleiteado pelo contribuinte. Nesta discussão, verifico que a DRJ apenas superou o óbice da carência probatória, por ter sido constatada a apresentação de **parte** dos documentos, e determinou que fosse dado prosseguimento à análise, sem sequer se pronunciar se os documentos apresentados seriam ou não suficientes para tal análise. Observe-se que, mesmo com os documentos apresentados, o segundo Despacho Decisório, de nº 19/2018 (às fls. 271/273), manteve a mesma decisão do primeiro despacho decisório:

CONCLUSÃO

16. Isso posto, tendo presente os fatos e a legislação colacionada, atesta-se a impossibilidade de análise do crédito informado e postulado no presente processo, por falta de liquidez e certeza dos créditos **consustanciada pela não apresentação dos documentos comprobatórios**, nos termos do art. 170 do CTN, e art. art. 161 da IN RFB nº 1.717/2017.

A Secretaria da Receita Federal já se pronunciou sobre a matéria através do Parecer Normativo Cosit nº 8, de 03 de setembro de 2014:

62. Da decisão da DRF que indeferiu o pedido de restituição (PER) ou que não homologou a declaração de compensação (Dcomp), **é cabível manifestação de inconformidade à delegacia de julgamento competente**, se for o caso, subsequente

recurso ao CARF, conforme §§ 9º a 11 do art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996, e arts. 77 a 80 da Instrução Normativa RFB nº 1.300, de 20 de novembro de 2012, sob o rito processual do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, **dotados de efeito suspensivo**, pois, caso não interposta, o crédito tributário compensado torna-se novamente constituído e exigível (STJ: AgRg na MC 20.634-PE, DJe 28/05/2013).

63. Por vezes, sobretudo diante de controvérsia relativa a questões prejudiciais ou preliminares de mérito (decadência, prescrição), e ainda que o alegado direito creditório já conste na peça inicial, não há uma decisão explícita quanto ao valor pleiteado. Não se analisam valores se a razão de decidir já trata de questão precedente de direito material, suficiente, por si só, para fundar a decisão, em atenção ao princípio da eficiência em sede processual. **Seria um contrassenso exigir que a Fazenda Pública, quando não homologasse a compensação, com fundamento em direito material suficiente para tanto, tivesse de proferir despacho adicional, com a aferição de um determinado valor, para uma situação hipotética em que restasse superada a questão de direito contrária ao contribuinte.** O pedido certo e determinado (líquido) do contribuinte teve como resposta a não homologação que, em casos tais, dá-se contra o valor total pleiteado. **Ulterior discussão do quantum será possível, em momento oportuno, caso revertida a decisão primeira,** no que toca ao direito material.

64. **Não há falar em decurso do prazo de cinco anos para não homologar a Dcomp** (§5º do art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996), ainda que seja necessária a prolação de nova decisão pela autoridade local, **visto que o primeiro despacho decisório já apreciou e não homologou a compensação feita, de modo a afastar o fundamento de homologação tácita por inação do Fisco.** O prazo decadencial para não homologar a compensação visa a proteger o contribuinte em face da inércia da Administração e para dar segurança jurídica mediante a sua imutabilidade contra a desídia da Fazenda Pública.

65. De igual modo para os casos em que decisão da Delegacia da Receita Federal, no sentido de considerar como “não declarada” a compensação apresentada, venha a ser reformada pela Superintendência Regional da Receita Federal em sede de recurso hierárquico (art. 56 da Lei nº 9.784, de 1999) para desenquadrar o caso do §12 do art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996, com determinação de nova apreciação pela unidade local, uma vez que ao proferir uma decisão no lustrado legal – quer seja para denegá-la, quer seja para considerá-la como “não declarada” – a Delegacia cumpre o desiderato da legislação, que é impingir a atuação da Administração. Em ambas as situações, as decisões foram em sentido contrário à homologação.

66. Desse modo, **se o despacho decisório inicialmente não homologa a compensação feita e, após trâmite do PAF, decide-se a controvérsia pelo afastamento do óbice apontado pela autoridade fiscal, não há obrigatoriedade de homologar a compensação exatamente no valor apresentado pelo contribuinte** quando se verifique que houve erro de cálculo ou da interpretação por parte do declarante.

67. **Cumpra à autoridade da unidade local emitir novo despacho para homologar a compensação, ou parte dela** (na hipótese de o valor do crédito do contribuinte com a Fazenda Pública ser inferior ao pleiteado), **ou nada homologar** (caso a apuração dos cálculos evidencie inexistirem valores disponíveis em prol do postulante). Nos julgados em que os órgãos julgadores não se pronunciaram sobre o *quantum*, será exatamente num segundo momento – o do cumprimento da decisão – que se fará o apuratório, de modo que não há falar em preclusão do direito de a Fazenda Pública analisar a compensação, pois é este o momento processual oportuno. O novo despacho, ao contrário, decorre exatamente do cumprimento de uma decisão de órgão julgador (favorável ao contribuinte) e do apuratório aritmético.

(...)

72. Apenas as autoridades fiscais das DRFs e congêneres podem proceder à homologação de compensação. Por mais que os órgãos julgadores decidam a controvérsia objeto do PAF envolvendo a não homologação de maneira contrária ao entendimento da DRF, estes não homologam a compensação, mas simplesmente declaram que aquele motivo que ensejou a não homologação não procede. A decisão do órgão julgador é de cunho declaratório, sem possibilidade de per si desconstituir a não homologação da compensação, mesmo porque esta restará dependente de um apuratório quanto à disponibilidade de valores que os órgãos julgadores até então desconhecem e, portanto, não se pronunciaram a respeito. Com o retorno do processo à DRF é que será feita, se for o caso, a homologação da compensação. Cumprirá à autoridade local, caso inexistir outro óbice de direito material, apenas neste segundo momento, verificar se os cálculos apresentados estão corretos, em face da impossibilidade lógica de tê-lo feito no primeiro momento.

Conclusão 81.

Em face do exposto, conclui-se que:

(...)

c) a revisão de ofício de despacho decisório que não homologou compensação pode ser efetuada pela autoridade administrativa local para crédito tributário não extinto e indevido, na hipótese de ocorrer erro de fato no preenchimento de declaração (na própria Dcomp ou em declarações que deram origem ao débito, como a DCTF e mesmo a DIPJ, quando o crédito utilizado na compensação se originar de saldo negativo de IRPJ ou de CSLL), desde que este não esteja submetido aos órgãos de julgamento administrativo ou já tenha sido objeto de apreciação destes;

(...)

j) não ocorre preclusão administrativa para fins de aferir o valor correto do crédito pleiteado pelo contribuinte, em fase de execução de julgado favorável a este, o qual não contenha manifestação sobre o aspecto quantitativo, quer seja por ser esta fase o momento processual oportuno, quer seja pelo princípio da indisponibilidade do interesse público;

Nesse sentido, os seguintes precedentes deste CARF:

a) Acórdão nº 1302-001.762, Sessão de 22 de janeiro de 2016:

ESTIMATIVAS. PAGAMENTO INDEVIDO OU A MAIOR. RECONHECIMENTO DO DIREITO CREDITÓRIO. ANÁLISE INTERROMPIDA EM ASPECTOS PRELIMINARES.

Inexiste reconhecimento implícito de direito creditório quando a apreciação da restituição/compensação restringe-se a aspectos preliminares, como a possibilidade do pedido. A homologação da compensação ou deferimento do pedido de restituição, uma vez superada esta preliminar, depende da análise da existência, suficiência e disponibilidade do crédito pela autoridade administrativa que jurisdiciona a contribuinte.

HOMOLOGAÇÃO TÁCITA INTERCORRENTE. INOCORRÊNCIA.

Observado o prazo legal para edição, válida, do primeiro ato de não-homologação, os débitos compensados permanecem com exigibilidade suspensa até que o contencioso administrativo decida sobre a sua homologação, não se cogitando, mais, de homologação tácita da compensação.

b) Acórdão n.º 1003-001.170, Sessão de 03 de dezembro de 2019:

DESPACHO DECISÓRIO COMPLEMENTAR. HOMOLOGAÇÃO TÁCITA. NÃO OCORRÊNCIA. DÉBITOS COM EXIGIBILIDADE SUSPensa DESDE A INSTAURAÇÃO DO LITÍGIO.

O procedimento previsto no rito do art. 74 da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996, pode ser revisto no caso em que foi instaurada a fase litigiosa no procedimento ou ainda que pela autoridade administrativa quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião ao ato original decorrente de fato ou a direito superveniente, e ainda se destine a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos, caso em que é elaborado ato administrativo complementar com efeito retroativo ao tempo de sua execução. Assim, no rito do Decreto n.º 70.235, de 06 de março de 1972, **sendo afastado o óbice do erro de fato do despacho decisório original em que a compensação não foi homologada, cabe a autoridade preparadora emitir novo despacho não havendo que se falar em preclusão do direito de a Fazenda Pública analisar o Per/DComp nesse segundo momento, já que da ciência deste ato complementar não ocorre a homologação tácita, pois os débitos estão com exigibilidade suspensa desde a instauração do litígio.**

(...)

VOTO

(...)

O procedimento previsto no rito do art. 74 da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996, pode ser revisto no caso em que foi instaurada a fase litigiosa no procedimento ou ainda que pela autoridade administrativa quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião ao ato original decorrente de fato ou a direito superveniente, e ainda se destine a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos, **caso em que é elaborado ato administrativo complementar com efeito retroativo ao tempo de sua execução** (art. 145 e art. 149 da Código Tributário Nacional e art. 14, art. 15 e art. 16 do Decreto n.º 70. 235, de 06 de março de 1972).

Ademais, **não restou caracterizada a homologação tácita, uma vez que o Despacho Decisório vestibular não foi anulado** (art. 59 do Decreto 70.235, de 06 de março de 1972). **Houve somente a determinação do avanço da análise do caso**, depois de afastar a impossibilidade de formação crédito relativo ao pagamento a maior de CSLL, código 2484, determinada sobre a base de cálculo estimada (Súmula Vinculante CARF n.º 84).

(...)

O resultado do julgamento constante no Acórdão da 4ª Turma/DRJ/RJ/RJ n.º 12-71.807, de 14.01.2015, e-fls. 28-39, que conhecendo como tempestiva a manifestação de inconformidade apresentada em 23.11.2009, estabeleceu em relação à restrição prevista no art. 10 da Instrução Normativa SRF n.º 600, de 28 de dezembro de 2005, que **“superada a questão que impedia a análise do crédito informado no PER/DComp, impõe-se devolver o processo à unidade de origem para que esta profira nova decisão, sob pena de supressão de instância”**.

c) Acórdão n.º 1003-001.959, Sessão de 07 de outubro de 2020:

REVISÃO DESPACHO DECISÓRIO. HOMOLOGAÇÃO TÁCITA. INOCORRÊNCIA.

Sendo afastado o óbice do despacho decisório original em que a compensação não foi homologada na sua integralidade, **cabe a autoridade preparadora emitir novo**

despacho não havendo que se falar em preclusão do direito de a Fazenda Pública analisar o Per/DComp nesse segundo momento, já que da ciência deste ato complementar não ocorre a homologação tácita, pois os débitos estão com exigibilidade suspensa desde a instauração do litígio.

(...)

VOTO

(...)

Revisão do Despacho Decisório – Não Ocorrência da Homologação Tácita

O procedimento previsto no rito do art. 74 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, **pode ser revisto** no caso em que foi instaurada a fase litigiosa no procedimento ou ainda que pela autoridade administrativa **quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião ao ato original** decorrente de fato ou a direito superveniente, e ainda se destine a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos, **caso em que é elaborado ato administrativo complementar com efeito retroativo ao tempo de sua execução.**

Assim, no rito do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972, **sendo afastado o óbice do despacho decisório original em que a compensação não foi homologada na sua integralidade, cabe a autoridade preparadora emitir novo despacho**, como de fato ocorreu consoante dito alhures, não havendo que se falar em preclusão do direito de a Fazenda Pública analisar o Per/DComp nesse segundo momento, já que da ciência deste ato complementar não ocorre a homologação tácita, pois os débitos estão com exigibilidade suspensa desde a instauração do litígio. Explique-se.

Da mesma forma, trago precedente do TRF da 3ª Região, 6ª Turma, Apelação Cível nº 5001368-17.2017.4.03.6119/ SP, Relatora Desembargadora Federal CONSUELO YATSUDA MOROMIZATO YOSHIDA, Data do Julgamento 25/05/2018:

EMENTA

TRIBUTÁRIO. PER/DCOMP. MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE. SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DOS CRÉDITOS COMPENSADOS. ART. 151, III, DO CTN E ART. 74, §11, DA LEI 9.430/96. INOCORRÊNCIA DE HOMOLOGAÇÃO TÁCITA E DECADÊNCIA.

(...)

4. No caso em questão, em menos de dois meses após a transmissão do pedido de retificação do PER/DCOMP, em 07/10/2008, foi proferida decisão de não homologação da compensação, que sujeitariam os débitos à cobrança, nos termos dos §§ 2º, 6º e 7º do art. 74 da Lei 9.430/96.

5. Com a interposição da manifestação de inconformidade pelo contribuinte, em 16/10/2008, a exigibilidade dos créditos tributários foi suspensa e assim permaneceu até o julgamento administrativo, que ocorreu em 21/05/2014.

6. Destarte, o novo despacho decisório, datado de 03/02/2017, foi proferido dentro do prazo quinquenal para sua prolação, diante da já mencionada suspensão da exigibilidade do crédito compensado no período de análise da manifestação de inconformidade interposta contra a primeira decisão administrativa proferida, não havendo que se falar em transcurso do prazo decadencial nem na ocorrência de homologação tácita da compensação.

7. Apelação improvida.

VOTO

(...)

Com a interposição da manifestação de inconformidade pelo contribuinte, em 16/10/2008, a exigibilidade dos créditos tributários foi suspensa e assim permaneceu até o julgamento administrativo, que ocorreu em 21/05/2014.

Destarte, **o novo despacho decisório, datado de 03/02/2017, foi proferido dentro do prazo quinquenal para sua prolação, diante da já mencionada suspensão da exigibilidade do crédito compensado**, no período de análise da manifestação de inconformidade interposta contra a primeira decisão administrativa já proferida, não havendo que se falar em transcurso do prazo decadencial nem na ocorrência de homologação tácita da compensação.

O fato de a primeira decisão administrativa ter sido anulada, por ocasião do julgamento da Manifestação de Inconformidade, embora importe no reconhecimento da ineficácia daquele ato, em nada altera o período no qual o crédito tributário ficou suspenso, exatamente por força da análise da referida Manifestação, uma vez que, se assim não fosse, a cobrança dos créditos tributários poderia ter sido efetuada pela Administração, desde a prolação da primeira decisão.

Desta feita, conforme bem decidiu o r. Juízo a quo:

Não prospera a alegação da impetrante de homologação tácita das compensações, tendo em vista que a autoridade coatora proferiu decisão não homologando as compensações em prazo inferior a 5 anos, intimando a impetrante para proceder ao recolhimento do crédito tributário, o qual foi constituído nos termos do § 6º do art. 74 da Lei 9.430/96, não havendo, portanto, que se falar em decadência.

Ademais, oposta a manifestação de inconformidade, a exigibilidade do referido crédito tributário permaneceu suspensa até a decisão final proferida em 03/02/2017, sem que houvesse o transcurso de prazo prescricional, conforme dispõe o art. 151, III do CTN.

Assim, não vislumbro direito líquido e certo da parte impetrante, sendo o caso de denegação da segurança.

Pelo exposto, voto por rejeitar esta preliminar de nulidade.

II - DO PROCESSO JUDICIAL - DA CERTEZA E LIQUIDEZ DO DIREITO CREDITÓRIO

Alega o Recorrente que o procedimento necessário para utilização do crédito referente ao trânsito em julgado do processo, qual seja, prévia habilitação do crédito junto ao Fisco para, posteriormente, dispor do direito creditório, foi devidamente observado, tendo sido lastreado em decisões transitadas em julgado, cuja permissão legal à compensação dos valores recolhidos indevidamente se sustentaram, não havendo razão para a não homologação das DCOMPs.

Apresenta em seu Recurso Voluntário, em síntese, os seguintes argumentos, *in verbis*:

Entretanto, o segundo passo, o qual implica nos cálculos a serem efetuados, a Autoridade Fiscal assevera ser equivocado supor que a declaração de

inconstitucionalidade dos citados decretos-leis, por si só, dê a todos que pagaram o PIS na sistemática introduzida por tais diplomas normativos o direito à restituição das quantias pagas.

Trouxe à baila explanação no que tange ao confronto entre a sistemática da Lei Complementar nº 07/70 e as mudanças introduzidas pelos decretos-lei, asseverando que, se por um lado os decretos ampliaram a base de cálculo, deixando, então, de ser o faturamento para ser a receita operacional bruta (nela incluídas, entre outras, as receitas financeiras); e, de outro giro, reduziu a alíquota de 0,75% para 0,65%.

Neste contexto, a mudança perpetrada pelos decretos-lei foi mais gravosa para as empresas que auferiam expressivas receitas financeiras, haja vista que o alargamento da base de cálculo traria um resultado maior do valor do tributo mesmo com a redução da alíquota.

Ademais, conclui que o mesmo não ocorreu em empresa comercial, pois a redução da alíquota de 0,75% para 0,65% gerou uma efetiva diminuição do tributo. Asseverou, ainda, que a sistemática introduzida pelos decretos-lei era mais vantajosa do que a anterior, prevista na LC nº 7/70 - restabelecida pela Resolução do Senado Federal.

Diante da premissa traçada, pela qual entendeu-se que a sistemática introduzida pelos decretos-lei era mais vantajosa do que a anterior (LC 07/70), foi que a autoridade fiscal determinou a intimação do contribuinte para que, novamente, apresentasse documentos a fim de investigar tal situação. No entanto, verifica-se que os documentos até então apresentados são satisfatórios aos cálculos do crédito em apreço.

Diante de nova solicitação do ente fiscal, restou inobservada a Resolução da DRJ quando da conversão do julgamento em diligência, vez que no sentido de aferir o direito creditório com base na documentação comprobatória carreada aos autos.

Ainda, verifica-se a ausência de apuração da correta sistemática de cálculo do PIS, vez que, com base nas explicações trazidas no Despacho Decisório de Diligência, é possível se constatar com muita facilidade e de forma cristalina que qualquer resultado do cálculo não iria refletir no que determina a sistemática prevista na LC 07/70.

(...)

Com efeito, a Lei Complementar nº 07/70, que institui o Programa de Integração Social, assim dispõe no parágrafo único do artigo 62, in verbis:

Art. 62. (...)

Parágrafo único - A contribuição de julho será calculada com base no faturamento de janeiro; a de agosto com base no faturamento de fevereiro; e assim sucessivamente.

Note-se que, em virtude da inflação que assolava o país no período de recolhimento do PIS (1988 a 1995), seria impossível que o cálculo do tributo com base na LC 07/70 que toma como base o faturamento do sexto mês ANTERIOR ao fato gerador, fosse maior do que o cálculo do PIS com base nos Decretos julgados inconstitucionais.

Assim, a premissa contida no Despacho Decisório nº 19 de que, para as empresas comerciais, a exigência com base nos Decretos-Leis, com alíquota menor (0,65%) seriam mais vantajosas encontra-se totalmente equivocada, data vênua.

Além disso, é sabido que o cálculo do indébito relativo aos valores pagos indevidamente a título de PIS com base nos Decretos 2.445 e 2.449/88 (0,65% sobre o faturamento mensal), deve ser feito levando-se em consideração:

i) A base de cálculo da contribuição destinada ao PIS é aquela determinada pelo art. 6º da Lei Complementar 07/70 (0,75% sobre o faturamento do sexto mês anterior ao fato gerador);

ii) Deve ser observada a semestralidade (“A contribuição de julho será calculada com base no faturamento de janeiro; a de agosto, com base no faturamento de fevereiro, e assim sucessivamente”), sem a incidência da correção monetária;

iii) no valor a ser restituído à empresa deve ocorrer a inclusão dos expurgos inflacionários e da taxa SELIC.

(...)

Conforme decisão supramencionada, o cálculo do PIS de acordo com a Lei Complementar 07/70 é feito com base no faturamento do sexto mês anterior ao fato gerador, não havendo correção da base de cálculo; porém, inclui-se no crédito a ser compensado os expurgos inflacionários e a taxa de juros SELIC; esta última, por força do que determina a Lei 9.250/95.

Estes argumentos já haviam sido utilizados na Manifestação de Inconformidade, e a DRJ decidiu com base nos seguintes fundamentos:

Isso porque a comprovação da existência de crédito junto à Fazenda Nacional é atribuição do peticionário, cabendo à autoridade tributária o exame da certeza e da liquidez de que teriam sido repassados aos cofres públicos importâncias superiores àquelas devidas pelo contribuinte, conforme exige a legislação sobre a matéria. Tão somente depois da confirmação da regularidade, pode ser autorizada a compensação do crédito, na forma expressa pelo contribuinte.

Portanto, decorre daí que a declaração de compensação deve ser instruída com as provas do indébito tributário em que se fundamenta, sob pena de pronto indeferimento.

Em verdade, houve a apresentação (e reapresentação) de documentação sobre o direito creditório: os DARFs dos recolhimentos (fls. 441 a 477) e planilhas de cálculos (fls. 479 a 518).

Tais elementos, embora apresentados tempestivamente na Agência de Caxias, não foram apreciados quando da emissão do Despacho Decisório n.º 592/2010 (fls. 152 a 160).

Foi por essa razão que esta 3ª Turma resolveu converter o julgamento em diligência - a partir de voto da minha lavra -, para que a Unidade de Origem pudesse proceder à análise que ainda não havia sido feita e, assim, não se caracterizasse a supressão de instância e a usurpação de competência regimental. Mas, de modo algum, isto significa que a Delegacia de Julgamento tem competência para delimitar quais documentos devam ser considerados durante a análise do direito creditório.

Quando determinamos o retorno dos autos à unidade de origem para apreciar, com base na documentação comprobatória carreada aos autos, jamais quisemos insinuar que apenas aqueles elementos de prova deveriam ser levados em consideração, nem que eram suficientes para deferimento do pedido. Abaixo está o excerto do trecho conclusivo da Resolução n.º 08-003.147, de 22/08/2017.

*Isso posto, com fundamento no art. 18 do Decreto n.º 70.235, de 6 de março de 1972, voto no sentido de converter o presente julgamento em diligência, nos termos acima expostos, determinando o retorno à unidade de origem **para efetuar, com base na documentação comprobatória carreada aos autos, a apreciação manual do direito creditório, no que toca ao atributo da liquidez**, informado na DCOMP 33276.51696.150705.1.3.54-5831, **e posterior pronúncia sobre a homologação dos***

débitos declarados nesta e nas demais DCOMPs (fls. 18 a 93), com a emissão de novo Despacho Decisório, facultando ao sujeito passivo o prazo de 30 (trinta) dias para apresentação de manifestação de inconformidade. (grifo do original)

A Portaria MF n.º 430, de 9 de outubro de 2017, que aprovou o Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal do Brasil, estabelece que **a competência para gerir e executar as atividades relativas à compensação é, na DRF/São Luís/MA, da Saort.**

(...)

Sendo assim, não cabe a esta 3ª turma da DRJ/Fortaleza e muito menos ao contribuinte determinar ou delimitar o conjunto probatório adequado para amparar a emissão de decisão administrativa pela autoridade originalmente competente para proferi-la, de maneira que a conclusão a que chegou no aditamento da manifestação de inconformidade não merece acolhida.

Em verdade, cabe às autoridades tributárias lotadas nas divisões do art. 286 do Regimento Interno, apenas a elas, no exercício do seu poder-dever, a determinação de quais documentos e diligências far-se-ão necessários para formar a convicção acerca da certeza e da liquidez do crédito examinado. Tanto que foi expedido o Termo de Intimação n.º 281/2017 (fls. 259 e 260), solicitando os balancetes mensais dos meses relacionados ao período abrangido pela ação judicial e a indicação das contas que levaram aos valores apresentados de “Receitas Financeiras” e dos pagamentos realizados nos meses relacionados.

Não é casuísmo tê-lo feito, já que as planilhas elaboradas pelo contribuinte devem ser cotejadas com a escrituração contábil e fiscal, até em conformidade com os trechos que já lemos nas Instruções Normativas anteriormente citadas.

O contribuinte foi notificado, mediante o Edital n.º 24, de 21 de dezembro de 2017 (fls. 267) e por via postal (fls. 270), da obrigação de exibir a documentação adicional, com o destaque de que o desatendimento poderia acarretar o indeferimento do pedido e a não homologação das compensações declaradas.

E foi exatamente isso o que ocorreu com a emissão do Despacho Decisório n.º 19/Saort/DRF/SLS (fls. 271 a 273), em que a autoridade tributária na Unidade de Origem só ratificou que a não apresentação dos elementos requisitados impossibilitou a quantificação do crédito reclamado.

Não merece reparos a decisão da DRJ. Com efeito, a diligência determinada foi para que a unidade local da RFB fizesse a apreciação do direito creditório no que toca ao atributo da liquidez e, posteriormente, emitisse novo despacho decisório se pronunciando sobre a homologação da compensação. Ao apreciar a liquidez do direito creditório, a Autoridade Fazendária irá quantificá-lo, ou seja, determinar qual o seu exato montante. E ao emitir novo despacho decisório, poderá se pronunciar homologando integralmente a compensação, ou apenas parcialmente, ou mesmo não homologá-la. É isso que significa “apreciar a liquidez” e “se pronunciar sobre a homologação”, e é exatamente o que fez a unidade local da RFB.

Quanto à referência a que essa análise fosse feita “com base na documentação comprobatória carreada aos autos”, como ressalta o Recorrente, observo que o procedimento adotado foi favorável ao contribuinte, pois tal documentação era insuficiente para comprovar o direito creditório pleiteado, o que deveria levar a não homologação de toda a compensação. Contudo, a Autoridade Fazendária, na busca pela verdade material, tentou obter a documentação necessária intimando o contribuinte a fornecê-la.

Ocorre que o contribuinte, que deveria ter todo o interesse em colaborar com a Fiscalização, simplesmente não respondeu às intimações fiscais. Como a “documentação comprobatória carreada aos autos” era insuficiente para fazer a comprovação exigida pela legislação, não restou aos auditores-fiscais outra alternativa que não fosse não homologar as compensações.

Verifico, analisando a citada documentação, que a Autoridade Fazendária tinha razão em considera-la insuficiente para comprovar o direito creditório pleiteado. Em verdade, já está pacificado neste Conselho que, nos pedidos de ressarcimento ou de restituição, bem como nas declarações de compensação, o contribuinte deve fornecer sua escrituração contábil-fiscal e, caso a RFB entenda necessário, os documentos que dão suporte à mesma, como notas fiscais e contratos.

No entanto, vejamos a documentação apresentada, conforme o seguinte excerto da Manifestação de Inconformidade:

DA APRESENTAÇÃO DOCUMENTAL SOLICITADA PELA AUTORIDADE FISCAL

Com o escopo de esparcar qualquer dúvida que remanesça na administração pública, no sentido da legalidade do procedimento compensatório sob condição suspensiva veiculado pelo ora Impugnante, junta-se aos autos administrativos toda a documentação solicitada, além de outras planilhas que cristalizam de modo peremptório o ressarcimento dos créditos estritamente como determinara a decisão transitada em julgado referida.

Nesse sentido, em ordem está-se anexando aos autos, como instrução probatória robusta:

a) Planilha demonstrativa dos créditos e débitos do Pis Receita Operacional no período compreendido e objeto da compensação realizada;

b) Planilha demonstrativa dos pagamentos realizadas pelo contribuinte, desde janeiro de 1989 a dezembro de 1995, descrevendo sinteticamente a utilização do indexador, o valor convertido, além do crédito em UFIR;

c) Planilha contendo base de cálculo do tributo, sua alíquota utilizada, inclusive os valores controvertidos, que defluíram no valor compensado, perfazendo o valor principal de R\$ 53.005,49;

d) Planilha demonstrativa de atualização monetária; inclusive com legislação referente ao cálculo dos expurgos inflacionários;

e) Planilha completa demonstrativa desde a apuração do Pis, a base de cálculo do tributo, sua atualização, chegando-se a monta de R\$158.848,43 (Cento e cinquenta e oito mil, oitocentos e quarenta e oito reais e quarenta e três centavos).

Ressalte-se que a parca diferença entre o crédito compensado e o montante a compensar constante na planilha refere a atualização monetária incidente desde a confecção da mesma até a última declaração de compensação. Rememorando que o procedimento delongou-se por 13 meses, cabendo a incidência da SELIC até o final.

Compulsando a documentação acostada, notadamente as planilhas acima enumeradas, chega-se à conclusão de que o contribuinte vem cumprir todas as exigências descritas no termo de solicitação de documentos.

Como se pode constatar, a documentação apresentada pelo Recorrente se limita a planilhas de cálculo e DARF's, todas acostadas aos autos às fls. 213/227.

Obviamente, se o contribuinte, após transmitir alguma declaração para a RFB, perceber que informou um débito maior que o realmente devido, terá pleno seu direito de exigir a sua correção. Neste momento, entretanto, caso a retificação da declaração vise a reduzir ou a excluir tributo, deverá justificar as razões desta alteração e comprová-las com documentação hábil, como determina o art. 147, § 1º, do CTN:

Art. 147. O lançamento é efetuado com base na declaração do sujeito passivo ou de terceiro, quando um ou outro, na forma da legislação tributária, presta à autoridade administrativa informações sobre matéria de fato, indispensáveis à sua efetivação.

§ 1º A retificação da declaração por iniciativa do próprio declarante, quando vise a reduzir ou a excluir tributo, só é admissível mediante comprovação do erro em que se funde, e antes de notificado o lançamento.

§ 2º Os erros contidos na declaração e apuráveis pelo seu exame serão retificados de ofício pela autoridade administrativa a que competir a revisão daquela.

Planilhas de cálculo são documentos produzidos unilateralmente pelo contribuinte, assim como a própria DCOMP (Declaração de Compensação). São passíveis de retificação (até antes de iniciado qualquer procedimento de fiscalização), com a inserção de valores que o contribuinte entenda corretos, o que não implica que a Fazenda Nacional seja obrigada a concordar com os mesmos.

Se planilhas produzidas pelos próprios contribuintes pudessem servir de prova dos valores utilizados na DCOMP, sequer seria necessária a existência de procedimentos fiscalizatórios. Aliás, a própria existência da Administração Tributária seria desnecessária, visto que o próprio contribuinte produziria suas provas, e que suas declarações unilaterais como DIPJ, DACON, DCTF, EFD, DI, etc serviriam de prova a seu favor.

Veja-se que até mesmo os registros contábeis da escrituração fiscal dos contribuintes são passíveis de serem contestados pelo Fisco, que, sem dúvida, precisa respaldar suas conclusões em outros elementos, como notas fiscais, procedimentos de circularização em terceiros, movimentação bancária, etc. Observe-se que estes últimos documentos são produzidos por outros contribuintes que, ao menos em tese, são terceiros desinteressados (salvo a existência de conluio).

Nesse sentido tem decidido este Conselho, conforme os seguintes precedentes:

(i) Acórdão nº 1802-002.538, Sessão de 24 de março de 2015:

IRPJ. PAGAMENTO INDEVIDO. RESTITUIÇÃO. COMPENSAÇÃO. FALTA DE COMPROVAÇÃO.

As Declarações (DCTF, DCOMP e DIPJ) são produzidas pelo próprio contribuinte, de sorte que, havendo inconsistências nas mesmas não retiram a obrigação do recorrente em comprovar os fatos mediante a escrituração contábil e fiscal, tendo em vista que, apenas os créditos líquidos e certos comprovados inequivocamente pelo contribuinte são passíveis de compensação tributária, conforme preceituado no artigo 170 da Lei nº 5.172/66 (Código Tributário Nacional - CTN).

(...)

A busca da verdade material não autoriza o julgador a substituir o interessado na produção das provas. A apresentação dos documentos juntamente com a defesa é ônus da alçada da recorrente.

(ii) Acórdão n.º 1802-002.068, Sessão de 08 de abril de 2014:

RECEITA NÃO DECLARADA

Constatada divergência entre o valor da receita bruta efetivamente auferida e a declarada em DIPJ e DCTFs, é de ser mantido o crédito tributário que exige a diferença dos tributos devidos.

(...)

E que, as diferenças mensais encontradas em relação ao PIS do ano calendário de 2004 estão devidamente discriminadas no demonstrativo de fl.30, e, em relação à Cofins, nos períodos de apuração 01/2003 a 12/2003 (não cumulativo), os valores foram apurados considerando todo o faturamento do Contribuinte, sem a exclusão dos valores da receita repassados a terceiros. Nos períodos de 01/2004 a 12/2004, as diferenças foram apurados pelo confronto entre as receitas escrituradas e as receitas declaradas na DIPJ do ano calendário de 2004.

(iii) Acórdão n.º 1802-002.068, Sessão de 08 de abril de 2014:

Tendo sido identificada a divergência entre a apuração do lucro tributável pelo lucro real, e os valores oferecidos à tributação por meio da DIPJ, a Autoridade Fiscal promoveu o lançamento da diferença. Simples assim: o que o contribuinte escriturou e não declarou, foi objeto de lançamento direto.

Não procedem as alegações teóricas descritas pelo Recorrente, posto que, no caso em apreço, não é a declaração dos valores que foi a base do lançamento fiscal, mas sim a sua própria apuração fiscal, por meio de seus livros fiscais e contábeis.

Deve, assim, ser mantida a autuação fiscal, conforme entendimento deste Conselho, a saber:

(iv) Acórdão n.º 1201-00.370, Sessão de 15 de dezembro de 2010:

BASE DE CÁLCULO DO IRPJ.

O lucro real, base de cálculo do IRPJ, é definido pelo confronto entre elementos positivos (as receitas), que o incrementam, com elementos negativos, dentre os quais, as despesas, que o reduzem. Enquanto o ônus da prova dos positivos é do Fisco, o dos negativos é do sujeito passivo. Do contrário, seria impor à Administração Pública a “prova diabólica”, ou seja, de impossível formação. Em razão disso, o mero registro contábil ou a informação na DIPJ - justamente por serem atos exclusivos do sujeito passivo - não fazem prova a seu favor dos elementos negativos.

(...)

Pois bem, o mero registro contábil ou a informação na DIPJ – justamente por ser ato exclusivo do sujeito passivo – não faz prova a seu favor dos elementos negativos. Para tal, é necessário que faça a comprovação com documentação apta para tal.

(v) Acórdão nº 1301-00.021, Sessão de 15 de março de 2009:

PEDIDO DE RESTITUIÇÃO. DIVERGÊNCIA ENTRE DIPJ E DIRF.

Tendo a fiscalização encontrado divergência entre o montante declarado pelo Contribuinte na DIPJ com aquele registrado em DIRF, a existência do saldo de IRRF deve ser objeto de comprovação por parte do contribuinte, por meio do comprovante de retenção emitido pela fonte pagadora dos rendimentos.

PROVA. RETENÇÃO DE IMPOSTO DE RENDA NA FONTE.

Documentos unilaterais, tais como cópia do livro-razão e DIPJ, não se prestam para, isoladamente, comprovar a existência de imposto retido por terceiros.

(...)

No caso dos autos, não só a Recorrente não apresentou referidos comprovantes de retenção, como não trouxe qualquer documento que atestasse a sua existência, valendo ressaltar que documentos unilaterais não se prestam para tal reconhecimento. A apresentação do livro razão e da DIPJ, ambos de confecção unilateral, não se mostram suficientes para comprovar a existência de imposto retido por terceiros.

Nesse sentido, trago a lição Fredie Didier Jr. *et alii*, na obra Curso de Direito Processual Civil, 11ª ed., 2016, vol. 02, págs. 191/192, 201, 207/208 e 211/212:

5. ELEMENTOS DO DOCUMENTO

5.1 Autoria do documento

5.1.1 Autoria material e autoria intelectual

Autor de um documento é a pessoa a quem se atribui a sua formação. A autoria é um pressuposto de existência do documento, porque é da sua essência que derive de um ato humano.

(...)

Investigar a autoria de um documento é importante para que se possa definir qual a fé que ele merece. Daí ter Amaral Santos afirmado que “toda a teoria do documento se acha dominada pelo problema da sua paternidade”. Se um documento foi unilateralmente produzido pela parte (seja essa autoria material ou intelectual, ou ambas), será de pouca ou nenhuma eficácia contra a parte contrária, embora possa por ela ser utilizado contra o seu autor. Em outro exemplo, se o autor do documento é um servidor público (escrivão, chefe de secretaria, tabelião, oficial etc.), presumem-se idôneas a sua formação e a declaração dos fatos nele contida (art. 405, CPC).

(...)

8.2 Força probante dos documentos públicos

8.2.1 Fé pública e presunção de autenticidade e de veracidade do conteúdo do documento público

O documento público faz prova não só da sua formação, mas também dos fatos que o escrevem, o chefe de secretaria, o tabelião ou o servidor declarar que ocorreram em sua presença (art. 405, CPC). A presunção de autenticidade e de veracidade do conteúdo do documento público decorre da fé pública que lhe é reconhecida (p. ex., art. 215, Código Civil).

(...)

8.3 Força probante dos documentos particulares

8.3.1 Autenticidade e veracidade do conteúdo do documento particular (art. 408, caput, CPC)

As declarações constantes do documento particular, escrito e assinado, ou somente assinado, presumem-se verdadeiras em relação ao signatário (art. 408, caput, CPC, c/c art. 219, Código Civil), se não houver dúvida da sua autenticidade (art. 412, CPC). A presunção que se erige é relativa, admitindo prova em contrário.

Dessa regra é possível extrair algumas conclusões.

(...)

b) As declarações lançadas num documento, sejam elas narrativas ou dispositivas, não podem ser presumidas verdadeiras em relação a quem não os subscreveu; assim, por exemplo: se alguém afirma, por escrito, ter entregado a uma outra pessoa uma quantia em dinheiro, essa afirmação, se não for ratificada por essa outra pessoa, apenas prova que houve uma declaração, mas não a efetiva entrega do dinheiro; se alguém envia a outrem uma proposta negocial, não se pode presumir, a partir disso, que as cláusulas e condições ali indicadas foram aceitas pelo oblato.

c) As declarações lançadas num documento, sejam elas narrativas ou dispositivas, fazem prova contra o signatário, quando lhe forem desfavoráveis, porque “ordinariamente o *homo medius* não mente ao declarar contra si”.

(...)

d) As declarações lançadas num documento, sendo favoráveis ao signatário, não lhe servem de prova contra a outra parte, se esta não participou da sua formação – é o chamado “documento unilateral”. Nada obstante, os livros empresariais, que preencham os requisitos exigidos por lei e não contenham vícios extrínsecos ou intrínsecos, provam também a favor do empresário autor, desde que confirmados por outros subsídios (art. 418, CPC, c/c art. 226, Código Civil).

e) As declarações lançadas num documento, sejam elas narrativas ou dispositivas, presumem-se conhecidas por quem as subscreve e por quem delas tomou ciência inequívoca, não podendo ser opostas a terceiros. A eficácia quanto a terceiros somente se alcança com a transcrição do documento no registro público.

(...)

8.3.5 Eficácia probatória dos livros empresariais e da escrituração contábil

O empresário tem o interesse de manter a escrituração contábil e financeira da sua empresa em dia, lançando as informações necessárias ao desenvolvimento da sua atividade empresarial. Com base nessa premissa é que se erige a presunção de que as declarações contidas nos livros da empresa podem fazer prova contra e a favor do empresário.

Os livros empresariais provam contra o seu autor. É lícito ao empresário, todavia, demonstrar, por todos os meios permitidos em direito, que os lançamentos não

correspondem à verdade dos fatos (art. 417, CPC, c/c art. 226, 1ª parte, Código Civil). Embora configure uma aplicação específica da presunção erigida contra o autor do documento (art. 408, caput, CPC), é justificável a existência deste dispositivo, porque os livros empresariais são documentos em relação aos quais não se costuma exigir assinatura.

Ao contrário, porém, da regra geral contida no art. 408, caput, do CPC, **os livros empresariais**, quando preenchem os requisitos exigidos por lei e forem escriturados sem vícios extrínsecos ou intrínsecos, **provam também a favor do seu autor, desde que confirmados por outros subsídios (art. 418, CPC, c/c art. 226, 2ª parte, Código Civil)**. Esta é uma disposição sui generis porque, a despeito de se tratar de documento formado unilateralmente, pode ele, se preenchidas as exigências legais, fazer prova a favor de quem o formou.

“Imprestável, nessa ordem de ideias, o livro que não se submeteu ao registro público e à autenticação, quando exigidos por lei; assim como não terão valor probante os assentamentos rasurados, emendados ou borrados, sem adequada e oportuna ressalva.

Da mesma maneira, se a operação registrada for daquelas que devem ser acobertadas por documentação fiscal que demonstre a remessa da mercadoria, ou o cumprimento do ajuste, o assento escritural terá de ser completado por comprovantes desses eventos suplementares e circunstanciais”.

A posição externada acima tem por base os seguintes dispositivos legais:

Lei nº 10.406/2002 (Código Civil)

Art. 226. Os livros e fichas dos empresários e sociedades provam contra as pessoas a que pertencem, e, **em seu favor, quando**, escriturados sem vício extrínseco ou intrínseco, **forem confirmados por outros subsídios**.

Parágrafo único. **A prova resultante dos livros e fichas não é bastante nos casos em que a lei exige escritura pública, ou escrito particular revestido de requisitos especiais**, e pode ser ilidida pela comprovação da falsidade ou inexatidão dos lançamentos.

Lei nº 13.105/2015 (Código de Processo Civil)

Art. 408. As declarações constantes do documento particular escrito e assinado ou somente assinado presumem-se verdadeiras em relação ao signatário.

Parágrafo único. Quando, todavia, contiver declaração de ciência de determinado fato, **o documento particular prova a ciência, mas não o fato em si, incumbindo o ônus de prová-lo ao interessado em sua veracidade**.

(...)

Art. 412. **O documento particular de cuja autenticidade não se duvida prova que o seu autor fez a declaração que lhe é atribuída**.

(...)

Art. 416. A nota escrita pelo credor em qualquer parte de documento representativo de obrigação, ainda que não assinada, faz prova em benefício do devedor.

(...)

Art. 417. **Os livros empresariais provam contra seu autor**, sendo lícito ao empresário, todavia, demonstrar, por todos os meios permitidos em direito, que os lançamentos não correspondem à verdade dos fatos.

Art. 418. **Os livros empresariais que preenchem os requisitos exigidos por lei provam a favor de seu autor no litígio entre empresários.**

Em conclusão, a doutrina não deixa dúvidas de que planilhas de cálculo são documentos particulares que podem fazer prova **contra quem prestou as informações dela constantes, mas nunca a seu favor. Situação distinta da escrituração contábil** (livros empresariais), que pode servir de prova em litígio contra a Fazenda Nacional, desde que cumpridos determinados requisitos formais, **quando forem confirmados por outros subsídios (art. 226, caput, Código Civil)**, sendo exigida, quando for o caso, a comprovação por meio de escrito particular revestido de requisitos especiais (art. 226, parágrafo único, Código Civil), que, na maioria dos casos de interesse para o Fisco, corresponde à nota fiscal.

Pelos motivos acima expostos, sigo a linha jurisprudencial dos oito precedentes inicialmente colacionados neste voto, pela impossibilidade de se admitir como prova documento particular, produzido unilateralmente pelo contribuinte.

Quanto à questão sobre a carência probatória propriamente dita, observo que não se exige do contribuinte qualquer esforço hercúleo; bastaria, no presente caso, que apresentasse, juntamente com seu Recurso Voluntário, a documentação contábil-fiscal que lhe desse respaldo. Importante destacar que a DRJ, em seu Acórdão, deixou explícitas as razões para a negativa de provimento por ausência de comprovação das alegações, indicando quais documentos seriam necessários. Mesmo assim, em sede de recurso à 2ª instância, não foram apresentados.

Com efeito, deveria ser apresentada memória de cálculo do novo valor, que alega ser o correto, acompanhada de sua escrituração contábil e fiscal, a partir da qual poderiam ser validados os cálculos efetuados e verificado se o contribuinte não usou estes valores para dedução em sua escrita fiscal (auto compensação).

Além disso, só se admite a redução do débito mediante comprovação do erro incorrido, demonstrado pelo contribuinte com base em escrituração contábil/fiscal e documentos de suporte, como notas fiscais. Esta é a regra estabelecida pelo art. 147, § 1º, do Código Tributário Nacional (CTN), já transcrito neste voto.

No mesmo sentido, o Código de Processo Civil, de aplicação subsidiária ao processo administrativo tributário, determina, em seu art. 373, inciso I, que o ônus da prova incumbe ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito. O pedido de restituição/ressarcimento/compensação apresentado desacompanhado de provas quanto ao direito creditório deve ser indeferido.

Pelo exposto, voto no sentido de negar provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Lázaro Antônio Souza Soares

Fl. 24 do Acórdão n.º 3402-009.163 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo n.º 10320.000714/2010-39