



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10467.720101/2012-19
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3302-009.483 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 24 de setembro de 2020
Recorrente ENERGISA PARAÍBA - DISTRIBUIDORA DE ENERGIA S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)

Período de apuração: 01/01/1999 a 28/02/2004

DIREITO CREDITÓRIO. CERTEZA E LIQUIDEZ. APURAÇÃO. DESNECESSIDADE DE LANÇAMENTO. DECADÊNCIA. NÃO APLICÁVEL.

É dever da autoridade administrativa a análise do saldo credor passível de ressarcimento, restituição ou compensação, não havendo necessidade de lançamento dos créditos aproveitados indevidamente. Neste caso, não há que se falar na decadência do direito de a Fazenda Nacional deduzir tais créditos.

A análise dos processos de restituição, ressarcimento e compensação submete-se a regramento próprio, dado pelo artigo 74 da Lei nº 9.430/96, que tem como fundamento os artigos 165 e 170 do CTN.

DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA.

Instaurado o contencioso administrativo, em razão da não homologação de compensação de débitos com crédito de suposto pagamento indevido ou a maior, é do contribuinte o ônus de comprovar nos autos, tempestivamente, a certeza e liquidez do crédito pretendido compensar. Não há como reconhecer crédito cuja certeza e liquidez não restou comprovada no curso do processo administrativo.

PRELIMINAR DE NULIDADE. INOCORRÊNCIA. LANÇAMENTO DE OFÍCIO EM PEDIDOS DE RESSARCIMENTO. INEXISTÊNCIA DE OBRIGATORIEDADE.

Inexiste obrigatoriedade de se efetuar lançamento de ofício nos casos de constatação de inexatidão de informações prestadas nos pedidos de restituição/ressarcimento, quando do exame de escrituração contábil e fiscal da requerente redunde em reconhecimento parcial do direito, sem que haja levantamento de eventual crédito tributário decorrente da análise.

DILIGÊNCIA/PERÍCIA. DESNECESSIDADE. INDEFERIMENTO.

Não há necessidade de diligência ou perícia quando os elementos dos autos são suficientes para o julgamento do pleito. Procedimento de diligência/perícia não se afigura como remédio processual destinado a suprir injustificada omissão probatória daquele sobre o qual recai o ônus da prova.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(documento assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenberg Filho - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Vinícius Guimarães – Relator

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

Relatório

O presente processo versa sobre declarações de compensação, transmitidas por meio de PER/DCOMP, nas quais o interessado indicou créditos de PIS/PASEP e COFINS decorrentes do processo judicial nº. 2005.34.00.017018-3, que transitou em julgado com parcial procedência do pedido, *"devendo os valores efetivamente devidos serem apurados (a) quanto ao PIS, com base na Lei n.º 9.715/98, até a vigência da Medida Provisória n.º 66/02 (convertida na Lei n.º 10.637/02) e (b) quanto à Cofins, nos termos do art. 2º da Lei Complementar n.º 70/91, até a vigência da Medida Provisória n.º 135/03 (convertida na Lei n.º 10.833/03)"*.

Em análise dos PER/DCOMP, a autoridade fiscal apurou, com base na sentença judicial transitada em julgado e nas disposições da Lei nº. 9.718/98, o valor do crédito de PIS/COFINS postulado pelo sujeito passivo, tendo então emitido despacho decisório, o qual reconheceu em parte os créditos pleiteados, deixando, por essa razão, de homologar ou homologando parcialmente algumas das compensações declaradas.

Contra a decisão administrativa, o sujeito passivo apresentou manifestação de inconformidade, cujas alegações foram descritas de forma precisa pelo relatório do aresto recorrido:

Inicialmente, faz uma breve relato dos fatos e da decisão judicial que transitou em julgado.

No tópico "Da Impossibilidade de Contestação dos Valores Lançados nas DIPJ's Anos Calendário de 1999 a 2004 - Decurso de Prazo de Decadência - 5 Anos do Fato Gerador" afirma ter ocorrido o transcurso do prazo decadencial para a autoridade administrativa rever e contestar os valores lançados em DIPJ, uma vez que já transcorreram mais de 05 (cinco) anos da data do fato gerador do PIS/Cofins 1999 a 2004.

Assevera que lhe foi garantido o direito à compensação do pagamento a maior de PIS/Cofins sobre as receitas financeiras, originalmente tributadas, não cabendo à fiscalização a verificação da base de cálculo das contribuições depois de decorrido mais de 05 (cinco) anos do fato gerador dessas contribuições.

Afirma que o despacho decisório atuou como se estivesse investido de poderes para proceder ao lançamento de ofício de PIS/Cofins, desconsiderando a sentença judicial e procurando, por vias tortas, constituir um novo crédito tributário.

Entende que a apreciação do crédito de PIS/Cofins deve restringir-se às receitas financeiras, conforme julgado, não podendo a Autoridade Fiscal questionar a base de cálculo do PIS/Cofins declarada, quando já operada a homologação tácita do lançamento realizado pela Manifestante em DIPJ.

Conclui não haver dúvidas de que somente devem ser consideradas para fins de validação do crédito, a parcela do pagamento realizada sobre as receitas financeiras, não podendo a Autoridade Fiscal se sobrepor à decisão judicial já transitada em julgado.

No tópico "Da Ausência de Competência da Autoridade Fiscal para Agir como se Lançasse de Ofício PIS/Cofins em Face da Manifestante Obter Êxito em Sentença Transitada em Julgado", alega que a Autoridade Fiscal parece ter ultrapassado o seu limite de competência para as análises das Dcomp, qual seja, a análise restrita à legitimidade, lisura, origem e correção do crédito, pois, apesar de ter vislumbrado o valor referente às receitas financeiras, "suspeitou" que a própria base de cálculo do PIS/Cofins fosse menor do que a escriturada nas DIPJ, o que, então, geraria uma base tributável incorreta.

Reclama que a apuração da base de cálculo a ser aplicada, para fins de pagamento a maior de PIS/Cofins, somente poderia ser efetuada com fundamento em um procedimento administrativo específico, lastreado em Mandado de Procedimento Fiscal e com uma consequente autuação fiscal.

Entende que jamais poderia a Autoridade Fiscal se valer de declarações de compensações apresentadas para inverter as figuras e passar de verificador da legitimidade do crédito a auditor da base de incidência do PIS/Cofins apurado.

Alega que a fiscalização violou o artigo 142 do CTN ao fazer um lançamento dentro de um processo de análise do crédito, assim como agiu em ofensa ao disposto no artigo 65 da IN RFB nº 900/2008, já que não solicitou nova diligência fiscal nos estabelecimentos do sujeito passivo, a fim de que fosse verificada, mediante exame de sua escrituração contábil e fiscal, a exatidão das informações prestadas nas declarações.

Reclama pela observância ao Princípio da Verdade Material, o qual equivale à necessidade de verificação da documentação e suporte para o exaurimento de quaisquer dúvidas e obscuridades contrárias ao seu direito, o que não foi feito no caso.

Argumenta que a fiscalização agiu em afronta aos Princípios da Segurança Jurídica, Ampla Defesa, Contraditório e Devido Processo Legal, na medida em que, em um procedimento de verificação de crédito oriundo de decisão transitada em julgado, desconsiderou as DIPJ e atuou como se procedesse a um "lançamento fiscal", que é incabível.

No tópico "Da Liquez e Certeza do Crédito Objeto das Declarações de Compensação - Pagamento a Maior de PIS/Cofins sobre Receitas Financeiras - Decisão Judicial Transitada em Julgado - Manutenção Inconteste do Valor Constante das DIPJ 1999 A 2005", aduz que as planilhas elaboradas pelo Fisco apresentam inúmeras inconsistências, principalmente no que tange à base de cálculo das contribuições.

Reclama que a diferença, no que tange à base de cálculo declarada, deveria ter sido arguida em momento oportuno, não cabendo ao Fisco, após transcorrido o prazo decadencial, se sobrepor à sentença e utilizar a análise de direito creditório para apurar nova base de cálculo do PIS e da Cofins.

Alega, ainda, que o Fisco equivocou-se ao elaborar as planilhas, relativamente aos valores declarados, pois a Autoridade Fiscal não observou a quantia declarada nas respectivas DIPJ, informando valores incorretos, como, por exemplo, nos meses de fevereiro e março de 1999.

Relata que, das informações extraídas da planilha apresentada pela RFB e da DIPJ/2000, os valores considerados como declarados pela RFB não coincidem com os efetivamente declarados na DIPJ/2000 para os meses de fevereiro e março de 1999.

Ressalta que, buscando evidenciar tais inconsistências, elaborou quadro demonstrativo com as diferenças verificadas entre os valores intitulados como declarados pelo fisco e os valores efetivamente evidenciados nas respectivas DIPJ.

Diz que o montante declarado nas DIPJ é superior ao considerado pela Autoridade Fiscal, situação que demonstra a total incongruência na planilha apresentada e levada a efeito para fins de validação do crédito deferido.

Aduz que a fiscalização foi contraditória no procedimento de verificação do crédito, pois glosou valores que não foram objetos da sentença ao reduzir o seu direito creditório, além de informar como declarados valores incorretos, violando, deste modo, o Princípio da Eficiência da Administração Pública.

Requer que seja determinado o arquivamento do feito, impondo o retorno do mesmo à origem para que a RFB refaça todos os cálculos pertinentes às compensações em voga. Protesta, em homenagem ao Princípio da Verdade Material, pela posterior produção de todos os meios de prova admitidos em Direito, especialmente a prova documental suplementar, bem como a eventual realização de diligência fiscal.

Apreciando a manifestação, a 3ª Turma da DRJ em Curitiba negou provimento ao recurso, nos termos da ementa a seguir transcrita:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/01/1999 a 28/02/2004

COMPENSAÇÃO. AÇÃO JUDICIAL. COISA JULGADA.

O reconhecimento do direito creditório deferido judicialmente deve obedecer aos comandos fixados na decisão transitada em julgado, sob pena de ofensa à coisa julgada.

DECADÊNCIA. DIREITO DE EFETUAR A GLOSA DE CRÉDITOS.

O prazo decadencial do direito de lançar tributo não rege os institutos da compensação e da restituição, não sendo apto a obstaculizar o direito de a RFB averiguar a liquidez e a certeza do crédito pretendido pelo sujeito passivo e a obstruir a análise da base de cálculo do PIS/Pasep e da Cofins devidos nos respectivos períodos de apuração.

RESTITUIÇÃO. PAGAMENTO INDEVIDO.

O cálculo do pagamento indevido não pode ter como referência o valor declarado em DIPJ como devido, mas aquele efetivamente recolhido aos cofres públicos.

PEDIDO DE DILIGÊNCIA. DESNECESSIDADE. INDEFERIMENTO.

Indefere-se o pedido de diligência cujo objetivo seja suprir provas que deveriam ser carreadas aos autos com o recurso apresentado.

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

I – em preliminar:

- a decadência do direito do fisco rever a base de cálculo do PIS/COFINS;
- a incompetência da autoridade fiscal para promover, sem procedimento específico, a revisão da base de cálculo do PIS/COFINS;

II – no mérito:

- a existência de certeza e liquidez dos créditos pleiteados;
- a necessidade de realização de diligência para desconstituição dos valores considerados pela fiscalização.

Voto

Conselheiro Vinícius Guimarães, Relator.

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

As questões controversas são, essencialmente, as seguintes:

I – em preliminar:

- a decadência do direito do fisco rever a base de cálculo do PIS/COFINS;
- a incompetência da autoridade fiscal para promover, sem procedimento específico, a revisão da base de cálculo do PIS/COFINS.

II – no mérito:

- a existência de certeza e liquidez dos créditos pleiteados;
- a necessidade de realização de diligência para desconstituição dos valores considerados pela fiscalização.

I – PRELIMINARES

A recorrente sustenta que a autoridade fiscal reviu, indevidamente, as bases de cálculo do PIS/COFINS declaradas nas DIPJ dos anos de 1999 a 2004, após ultrapassado o prazo decadencial de cinco anos – o prazo decadencial para os referidos anos teria expirado há mais de dois anos da data em que foi exarado o despacho decisório – tanto considerando o prazo do art. 150, § 4º, como aquele do art. 173, I, ambos do CTN. Nesse contexto, a recorrente afirma que a autoridade fiscal deveria restringir sua análise aos recolhimentos do PIS/COFINS sobre as receitas não operacionais – dentre as quais, as receitas financeiras –, conforme sentença judicial transitada em julgado, não podendo questionar as bases de cálculos das contribuições declaradas nos anos de 1999 a 2004, com vistas à redução do valor do crédito de compensação, quando já ocorrida a “homologação tácita do lançamento realizado” pela recorrente – o prazo para contestar tal lançamento teria já ocorrido e a autoridade fiscal não poderia se sobrepor à decisão judicial.

A recorrente também afirma que a autoridade fiscal procedeu à verdadeira revisão da base de cálculo do PIS e da COFINS dos períodos de 1999 a 2004. Na ótica da recorrente, referida revisão da base de cálculo do PIS/COFINS, da qual resultou a glosa indevida de créditos, somente poderia ser efetuada por meio de procedimento específico, lastreado em Mandado de Procedimento Fiscal, com consequente autuação. Nesse caso, a autoridade fiscal não poderia ter ido além da verificação da legitimidade do crédito – atendo-se apenas às receitas não integrantes de sua atividade-fim – passando à auditoria da base de incidência do PIS/COFINS, efetuando, com isso, procedimento equiparável ao do lançamento de ofício, dentro de processo restrito à análise de crédito.

Segundo a recorrente, o procedimento fiscal violou o princípio da verdade material, segurando jurídica, ampla defesa, contraditório e devido processo legal, pois, em procedimento de análise de crédito decorrente de decisão judicial, acaba por desconsiderar as bases de cálculo declaradas em DIPJ, ultrapassando os limites de sua competência, realizando, na prática, “um ‘lançamento fiscal’ de crédito tributário, por via torta e incabível”. Nesse caso, teria havido violação ao art. 142 do CTN e ao art. 9º do Decreto-Lei nº. 70.235/72.

Apesar da substancial argumentação, entendo que não assiste razão à recorrente.

Primeiramente, veja-se que o caso dos autos não versa sobre constituição do crédito tributário, mas de análise de direito creditório e de compensações realizadas no bojo de pedidos de restituição/ressarcimento e declarações de compensação - PER/DCOMP: a estes casos, não há que se falar nos prazos decadenciais previstos no art. 150, caput, § 4º, e no art. 173, I, ambos do CTN, uma vez que aqueles limites temporais se aplicam **exclusivamente aos casos de lançamento tributário**.

É da natureza dos processos de restituição, ressarcimento e compensação, a análise, por parte do Fisco, da existência e extensão dos créditos postulados, atividade absolutamente distinta daquela do lançamento de ofício.

Neste contexto, diversamente do que entende a recorrente, os prazos decadenciais previstos no art. 150, §4º e art. 173, I, ambos do CTN, não são aplicáveis ao procedimento de verificação do direito creditório nos pedidos de restituição, ressarcimento e declarações de compensação: tal atividade de verificação não implica lançamento de ofício, ainda que dela decorra o não reconhecimento de créditos não comprovados.

Em casos como o presente, deve-se aplicar regramento próprio, dado pelo art. 74 da Lei nº. 9.430/96, o qual tem, como fundamento, os arts. 165 e 170 do CTN. Em outras palavras, aplica-se, ao caso concreto, o prazo de cinco anos, contados da transmissão dos pedidos de restituição, ressarcimento e declarações de compensação, para que o Fisco analise a legitimidade dos procedimentos efetuados pelo sujeito passivo.

Observe-se que há normas claras que distinguem os institutos do lançamento e da análise de créditos, no âmbito dos processos de restituição, ressarcimento e compensação. Tal arcabouço normativo traz regimes jurídicos próprios a tais institutos, estabelecendo, de forma explícita, quais prazos devem ser aplicados a cada um.

Nessa linha de entendimento, vejam-se, por exemplo, os Acórdãos nºs. 9303.005.788 e 9303.008.224, cujas ementas seguem transcritas:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS IPI

Período de apuração: 01/01/2002 a 31/03/2002

SALDO CREDOR. RESSARCIMENTO. CERTEZA/LIQUIDEZ. MONTANTE. APURAÇÃO. DESNECESSIDADE DE LANÇAMENTO. DECADÊNCIA.

É dever da autoridade administrativa verificar o cumprimento das obrigações tributárias, por parte do contribuinte, mediante análise da escrituração fiscal e contábil, para apurar o saldo credor passível de repetição/compensação pleiteado por ele, não havendo necessidade de se lançar de ofício os créditos aproveitados indevidamente, assim como não há que se falar na decadência do direito de a Fazenda Nacional deduzir tais créditos.

(Acórdão nº. 9303.005.788, julgado em 21 de setembro de 2017, Relator Demeas Brito, voto vencedor Conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2003

PIS. RESSARCIMENTO/COMPENSAÇÃO. CERTEZA E LIQUIDEZ DO CRÉDITO. APURAÇÃO. DESNECESSIDADE DE LANÇAMENTO. DECADÊNCIA.

A compensação e a restituição submetem-se a regramento próprio, dado pelo artigo 74 da Lei nº 9.430/96, que tem como fundamento os artigos 165 e 170 do CTN.

É dever da autoridade administrativa verificar o cumprimento das obrigações tributárias, por parte do contribuinte, mediante análise da escrituração fiscal e contábil, para apurar o saldo credor passível de repetição/compensação pleiteado por ele, não havendo necessidade de se lançar de ofício os créditos aproveitados indevidamente, assim como não há que se falar na decadência do direito de a Fazenda Nacional deduzir tais créditos.

(Acórdão nº. 9303.008.224, julgado em 19 de março de 2019, Relator Demeas Brito, votação unânime)

Como se constata, as análises de direito creditório no contexto de pedidos de restituição, ressarcimento e declarações de compensação sujeitam-se a regramento próprio, dado pelo artigo 74 da Lei 9.430/96, sendo inaplicáveis, nesses exames, os prazos decadenciais previstos no artigo 150, parágrafo 4º, e no artigo 173, ambos do CTN.

Naturalmente, na análise das declarações de compensação, o Fisco estará sujeito ao prazo previsto no art. 74, § 5º da Lei da Lei nº 9.430/96. Se, dentro dos cinco anos contados da apresentação da declaração de compensação, não houver uma decisão administrativa, a declaração será homologada tacitamente com extinção definitiva do débito compensado.

No caso concreto, a primeira declaração de compensação foi transmitida em 30/11/2010. Já a ciência do despacho decisório se deu em 04/05/2012, ou seja, antes do esgotamento do prazo normativamente previsto para que ocorresse a homologação tácita. Assim, o Fisco procedeu à análise do direito creditório e das compensações dentro do prazo de cinco anos da apresentação das declarações, afigurando-se absolutamente esgotado o procedimento fiscalizatório.

Saliente-se que, no âmbito de pedidos de restituição, ressarcimento e declarações de compensação, é dever da autoridade tributária a apuração da certeza e liquidez do crédito pleiteado, lançando mão, para tanto, **da análise de todos os elementos necessários**, incluindo documentação contábil-fiscal do sujeito passivo, a fim de apurar, pela contraposição de débitos e créditos, o saldo credor passível de reconhecimento.

Nesses casos, é da própria natureza da análise fiscal do direito creditório o confronto de débitos e créditos, em determinado período, para se aferir a existência e a extensão do crédito postulado. Naturalmente, tal exame de débitos e créditos não implica a constituição do crédito tributário pelo lançamento, representando, tão somente, mera apuração do direito creditório postulado pelo sujeito passivo: sem a necessária análise de débitos e créditos, não há como apurar a certeza e a liquidez do crédito deduzido, desnaturando a própria natureza da apreciação administrativa das compensações declaradas pelos sujeitos passivos, fato que implicaria sérias distorções na prática.

Na mesma linha desse entendimento, o aresto recorrido se manifestou, de maneira irretocável, sobre a legitimidade do procedimento fiscal de análise dos créditos da recorrente (destaquei partes):

Sendo assim, pode ocorrer a decadência de o Fisco lançar o crédito tributário, seja com base no artigo 150, caput e § 4º, do CTN ou com base no art. 173, I, do mesmo diploma legal. Na análise do PER, todavia, os contribuintes requerem à Fazenda Pública a devolução de um crédito que alega possuir, o qual, segundo o art. 170 do CTN, devem ser líquidos e certos. Desse modo, qualquer contribuinte que postular o direito ao crédito, nunca o terá de imediato, sendo necessário que haja o reconhecimento formal de sua liquidez e certeza, mediante a manifestação expressa de órgãos administrativos.

Quanto à análise dos dados informados em DIPJ, ou qualquer outra declaração, também não existe o lapso temporal de 5 anos para a aferição pela RFB dos valores ali informados. O que não pode é a RFB com base na glosa de alguma informação ali prestada, lançar tributo não pago, mas que já se encontra decaído.

Desse modo, não há previsão legal de prazo para que a RFB se pronuncie em relação a direitos creditórios frente a Fazenda Pública, nem tampouco disposição legal que obrigue a autoridade administrativa a conceder créditos por decurso de prazo, sem averiguar o real direito da interessada.

Relevante assinalar, ainda, que na sistemática das Dcomp, o sujeito passivo procede à extinção do crédito tributário sob condição resolutória de sua posterior homologação, conseqüentemente, sem prévio exame da autoridade administrativa. Caso a autoridade administrativa não faça a análise das compensações no prazo de 5 anos contados a partir da transmissão da Dcomp, as compensações estarão tacitamente homologadas e os débitos nela declarados definitivamente extintos. É o que determina o §5º do art. 74 da Lei nº 9.430/96.

No caso em questão, todavia, a primeira Dcomp foi entregue em 30/11/2010 e a ciência do despacho decisório ocorreu em 04/05/2012. Não há que se falar, portanto, em homologação das compensações por decurso de prazo.

Por outro lado, o art. 170 do CTN exige a existência de crédito líquido e certo para que a compensação se efetive. A liquidez diz respeito à possibilidade de quantificação do direito do sujeito passivo; a certeza refere-se à inexistência de controvérsia quando ao crédito pretendido. Enfim, o crédito líquido e certo é aquele devidamente quantificado e comprovado.

Por conseguinte, não é porque se passaram mais de 5 anos da entrega da DIPJ é que estaria automaticamente homologado o direito creditório oriundo das informações prestadas, pelo que ficaria afastada qualquer verificação no âmbito da análise das declarações de compensação apresentadas.

Na verdade, com o transcurso do prazo decadencial previsto nos arts. 150, §4º ou 173, I, do CTN, apenas o dever/poder de constituir o crédito tributário estaria obstado, tendo em conta que a decadência é uma das modalidades de extinção do crédito tributário (art. 156, V e VII do CTN). **Todavia, não se pode inferir, a partir daí que, que seriam imutáveis quaisquer outros fatos jurídicos tributários ou informações fiscais que pudessem repercutir em períodos de apuração futuros.**

Desse modo, deve ser afastada a tese da defesa de que, na apreciação do direito creditório relativo ao direito creditório de PIS/Pasep e de Cofins, **deveria o órgão competente se limitar à verificação dos recolhimentos das citadas contribuições sobre as receitas financeiras, não sendo cabível qualquer apreciação relativa aos elementos que integraram a determinação das bases de cálculo dos tributos, que somente poderiam ser alteradas mediante lançamento ex-officio.**

No contexto do procedimento de homologação das Dcomp, no qual deve ser atestada a existência e a suficiência do direito creditório invocado para a extinção dos débitos compensados, **a única limitação imposta à atuação do Fisco é a que diz respeito ao prazo de cinco anos da data da protocolização ou apresentação das declarações de compensação**, depois do qual os débitos compensados devem ser extintos, independentemente da existência dos créditos (art. 74, §5º da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996).

Na verdade, cumpre ao órgão competente o pronunciamento acerca da certeza e liquidez do crédito invocado em favor do sujeito passivo para extinção dos débitos fiscais a ele vinculados.

Relevante assentar que a análise em questão, acerca da regularidade da composição da base de cálculo, fato que serve de fundamento à determinação do indébito tributário de PIS/Cofins, quando já ultrapassado o termo final da contagem do prazo decadencial, não pode implicar lançamento de ofício de diferenças de tributos porventura apuradas, como reconheceu a fiscalização no procedimento fiscal. Entretanto, **não se pode dizer, por isso, que o órgão administrativo deve simplesmente calcular o indébito tributário sobre as receitas financeiras declaradas pelo sujeito passivo e proceder à restituição ou à compensação sem aferir a certeza e liquidez dos indébitos tributários que lhe fundamentam.**

Deve-se registrar, outrossim, que a ação que transitou em julgado não determinou que o indébito tributário fosse calculado sobre as receitas financeiras, apenas declarando que o PIS/Pasep e a Cofins não podem incidir sobre a totalidade das receitas auferidas pelos sujeitos passivos, mas sobre as receitas decorrentes de suas atividades operacionais.

Não há, também, na ação que transitou em julgado qualquer restrição ao direito do Fisco apurar a base de cálculo correta do PIS/Pasep e da Cofins para determinar o valor ser restituído/compensado.

Sendo assim, é indubitável o direito de o Fisco conferir a idoneidade da base de cálculo do PIS/Pasep e da Cofins para determinar o quantum que o sujeito passivo recolheu a maior.

Por conseguinte, nos termos dos demonstrativos elaborados pela fiscalização (planilhas de fls. 416/439), a base de cálculo do PIS/Pasep e Cofins foi calculada com base na decisão que transitou em julgado, ou seja, excluindo da incidência das contribuições as receitas não operacionais da empresa. Ressalte-se que a autoridade fiscal teve o cuidado de elaborar o anexo denominado "Notas Explicativas dos cálculos de determinação do indébito tributário" (fls. 440/443), no qual detalha passo a passo como calculou o valor deferido à contribuinte, conferindo à manifestante o direito de questioná-lo, como, aliás, o fez.

Pelo exposto, não cabe falar-se em ofensa à coisa julgada. Reforço que a decisão de mérito da ação mandamental ateu-se às questões postas originalmente na lide, qual seja, a inconstitucionalidade do alargamento da base de cálculo previsto no § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718/1998.

Da mesma forma, não houve violação aos Princípios da Moralidade, da Eficiência, da Verdade Material ou a qualquer outro princípio constitucional, como alegou a manifestante, até porque a empresa deveria ter plena noção de que, alcançando o sucesso, seja na esfera judicial, seja na administrativa, a consequência natural seria a etapa de auditoria e quantificação de sua vitória (o equivalente à “execução e liquidação” de sentença/acórdão).

Em conclusão, não há na decisão judicial qualquer dispositivo vedando a verificação pelo Fisco da correção da base de cálculo apresentada pela empresa, sendo indissociável e inevitável esta verificação quando da auditoria dos valores creditórios.

São precisos os fundamentos acima transcritos, de maneira que os adoto como razões complementares de decidir no presente voto, com base no § 1º do art. 50 da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, no art. 2º, § 3º do Decreto nº 9.830, de 10 de junho de 2019.

Como bem assinalou a decisão recorrida, o procedimento adotado pela fiscalização foi correto, atendo-se aos limites legais e da decisão judicial, não representando qualquer violação a princípios legais ou constitucionais: a partir dos elementos e informações apresentadas pelo sujeito passivo, a fiscalização procedeu à análise do direito creditório postulado, cotejando, para tanto, débitos e créditos, para, ao fim, apurar a existência e a extensão do crédito, em típico exame de regularidade das compensações efetuadas, exercitado nos limites do poder-dever da Administração Tributária.

Obstar, nesse caso, o escrutínio (não o lançamento, sublinhe-se novamente) do valor do tributo devido representaria a amputação do poder-dever da Administração de analisar a certeza e liquidez do próprio direito creditório postulado – exame este que, pelos princípios da supremacia do interesse público e da indisponibilidade do crédito tributário, compreende a averiguação dos créditos e também dos débitos, inclusive da base de cálculo e alíquota aplicada, quando necessário, com base nos elementos contábeis-fiscais pertinentes, restringindo-se, tal análise, ao prazo de cinco anos contados da transmissão das declarações de compensação.

Na esteira de tal entendimento, há várias decisões do CARF, entre as quais, veja-se, por exemplo, o Acórdão nº. 302-002.173, julgado em 26/06/2013, o qual reconhecer, por unanimidade de votos, que é inerente à análise de pedidos de restituição, ressarcimento e declarações de compensação, o exame não somente do crédito, mas também dos aspectos da obrigação tributária, tais quais a base de cálculo e alíquota aplicada. Tal decisão serviu, a propósito, como um dos precedentes para a edição da Súmula CARF nº. 159, a seguir transcrita:

Súmula CARF nº. 159

Não é necessária a realização de lançamento para glosa de ressarcimento de PIS/Pasep e Cofins não cumulativos, ainda que os ajustes se verifiquem na base de cálculo das contribuições.

Desse modo, pelos argumentos acima expendidos, há que se refutar a alegação de que a glosa de créditos deveria ter sido realizada por meio de procedimento específico e que a autoridade fiscal teria realizado, por via “torta e incabível”, verdadeiro lançamento, sem necessário Mandado de Procedimento Fiscal: como já explicado, a análise do direito creditório não se confunde com procedimento de lançamento e, no caso concreto, o procedimento adotado pela fiscalização foi de simples apuração do direito creditório alegado pela recorrente.

Por óbvio, não houve extrapolação da competência por parte da autoridade tributária, uma vez que ela se ateve à aferição da certeza e liquidez dos créditos, confrontando, para cada período de crédito invocado, a sua existência e extensão em face dos débitos do respectivo período, em procedimento inerente à análise de direito creditório.

Observe-se que, neste caso, não houve qualquer autuação por parte do fisco com relação à suposta revisão de débitos dos períodos de 1999 a 2004 – lembre-se, a propósito, que uma autuação constituiria a diferença de tributo devido e, ainda, multa e juros: fato não verificado no caso dos autos –, razão pela qual os argumentos de incompetência da autoridade fiscal e de necessidade de MPF se mostram improcedentes.

Em suma, entendo que não há qualquer extrapolação, por parte da autoridade fiscal, da decisão judicial ou violação de qualquer norma jurídica - regras e princípios, entre os quais, aquelas regras do art. 142 do CTN, art. 9º do Decreto-Lei nº. 70.235/72, e os princípios da verdade material, segurança jurídica, ampla defesa, devido processo legal, contraditório, entre outros: o poder-dever da fiscalização de apurar a certeza e liquidez do crédito postulado, se desenvolveu sem qualquer mácula, dentro dos limites normativos.

II – MÉRITO

No mérito, a recorrente defende, em síntese, a (i) existência de certeza e liquidez dos créditos pleiteados e (ii) a necessidade de realização de diligência para a desconstituição dos valores considerados pela fiscalização.

Quanto à subsistência dos créditos, a recorrente argumenta que a autoridade fiscal deveria ter se restringido ao objeto da decisão judicial, a qual reconheceu o direito de compensação atinente aos pagamentos de PIS/COFINS sobre as receitas não decorrentes da atividade-fim empresarial. Nesse caso, *“bastaria um simples cálculo para validar tal operação, qual seja, a aplicação das alíquotas do PIS (0,65%) e da COFINS (3,0%) sobre a totalidade das demais receitas não decorrentes da atividade, tais com as financeiras, para se apurar os valores que compuseram o direito creditório declarado pela Recorrente”*. Nesse contexto, não seria possível o questionamento das bases de cálculo do PIS/COFINS declaradas em DIPJ.

A recorrente apresenta demonstrativo com os créditos que sustenta possuir e planilha com os valores de base de cálculo de PIS/COFINS que deveriam ter sido considerados pela Fiscalização, os quais são aqueles declarados em DIPJ. Além disso, a recorrente afirma que parte das divergências da apuração realizada pela autoridade fiscal se deve à falta de consideração dos valores retidos na fonte, a título de PIS/COFINS, por órgãos públicos, os quais deveriam ter sido deduzidos na apuração das contribuições devidas.

Quanto à diligência, a recorrente aduz que sua necessidade se justificaria pela própria necessidade de se analisar, de forma mais aprofundada, os documentos apresentados pela recorrente e aqueles de que dispõem a fiscalização, a fim de se resolver a divergência entre os valores da base de cálculo de PIS/COFINS considerados pela fiscalização e aqueles informados pela recorrente. Nessa linha, sustenta que o indeferimento da diligência acabaria por *“validar informações que não correspondem à realidade dos fatos no tocante aos valores declarados pela Recorrente”*.

Entendo que não cabe razão à recorrente quanto aos pontos acima enunciados.

No tocante à divergência nos valores apurados, compulsando as planilhas de apuração de base de cálculo às fls. 416 a 421, as planilhas de apuração dos créditos da COFINS às fls. 422 a 431, as planilhas de apuração dos créditos de PIS às fls. 432 a 439, as notas explicativas das planilhas de cálculos às fls. 440 a 443, e os demonstrativos de compensação às fls. 445 a 452, observa-se que a fiscalização, a partir da análise dos documentos contábeis apresentados pelo sujeito passivo, procede ao cálculo do direito creditório através do confronto dos valores declarados, devidos e recolhidos.

Em tal procedimento fiscal, não há qualquer violação a normas jurídicas, quer regras ou princípios, nem tampouco afronta à decisão judicial: o que a autoridade fiscal faz é simplesmente apurar o indébito tributário a partir dos elementos contábeis e das normas aplicáveis – inclusive da sentença judicial para excluir a incidência do PIS/COFINS sobre receitas financeiras -, num típico procedimento de aferição da existência e de mensuração do indébito tributário, característico nos processos de pedidos de restituição/ressarcimento e declarações de compensação, como já fartamente explicado no tópico precedente.

Observe-se, ademais, que, diversamente do que assinala a recorrente, o procedimento fiscal não desconsidera, em sua análise, os valores declarados pelo sujeito passivo a título de PIS/COFINS, nos períodos de 1999 a 2004. Com efeito, conforme se lê nas notas explicativas às fs. 440 a 443, a autoridade fiscal claramente reconhece que os valores declarados de PIS/COFINS, ainda que menores do que os valores expressos na escrituração contábil-fiscal da recorrente, deverão ser considerados no cálculo do indébito.

Nesse contexto, uma análise detida das notas explicativas (fls. 440 a 443), da planilha de determinação do indébito de PIS (fls. 437 e 438) e da planilha de determinação da COFINS (fls. 427 a 429), revela que a fiscalização exclui – vide **coluna “G”** –, no cálculo do crédito tributário, as parcelas do PIS/COFINS que teriam sido atingidas, por assim dizer, pela decadência – parcelas que decorreriam da apuração contábil e que não foram declaradas.

Desse modo, não vejo qualquer irregularidade na metodologia adotada pela fiscalização. No exame das planilhas de cálculos e das notas explicativas, depreende-se, claramente, que a fiscalização apurou, a partir dos elementos contábeis-fiscais apresentados, o valor devido do PIS/COFINS segundo o regime da Lei 9.718/98, com exclusão do § 1º do art. 3º. Ou seja, a metodologia de cálculo seguiu estritamente a sentença judicial.

Nesse ponto, há que se lembrar que a decisão judicial não determinou que o indébito fosse apurado a partir das receitas financeiras, mas que o PIS/COFINS deveriam ser apurados sobre as receitas decorrentes de suas atividades operacionais. Como bem sublinhou a decisão recorrida, a sentença de mérito “ateve-se às questões postas originalmente na lide, qual seja, a inconstitucionalidade do alargamento da base de cálculo previsto no § 1º do art. 3º da Lei n.º 9.718/1998.

Por essa razão, a fiscalização apurou os valores devidos a título de PIS/COFINS, levando em consideração o regime determinado judicialmente, tendo o cuidado de não deduzir, no cálculo do crédito apurado, as parcelas daquelas contribuições que extrapolaram (na apuração pelos elementos contábeis) o valor declarado a título de PIS/COFINS – isto é: o valor apurado a maior na contabilidade foi desconsiderado pela fiscalização na hora de apurar o valor do crédito.

Desse modo, ao contrário do que defende a recorrente, a fiscalização não procedeu a glosas de valores que considerou decaídos. O que ocorreu, na verdade, foi o afastamento, pela fiscalização, do reconhecimento de créditos não relacionados à ação judicial – ou seja, alheios ao presente processo, conforme se constata na explicação às fls. 441 a 443. Esses créditos correspondem às parcelas declaradas a maior não relacionadas ao indébito tributário – vide coluna “C” das planilhas de determinação dos débitos de PIS/COFINS, acima citadas.

Registre-se, ademais, que a apuração fiscal levou em consideração os valores declarados em DCTF, ao invés dos valores declarados em DIPJ, a qual tem caráter meramente informativo, não tendo o condão de constituir o crédito tributário:

Súmula CARE nº 92

A DIPJ, desde a sua instituição, não constitui confissão de dívida, nem instrumento hábil e suficiente para a exigência de crédito tributário nela informado.

Assim, como bem assinalou o aresto recorrido, os valores declarados em DIPJ não são base para a aferição de qualquer erro na apuração realizada pela autoridade tributária.

Nessa linha, a fim de demonstrar quaisquer divergências na apuração fiscal, a recorrente deveria ter juntado aos autos, desde a propositura da manifestação de inconformidade, elementos suficientes e necessários para comprovar suas alegações, em especial, documentação contábil-fiscal demonstrando as bases de cálculo sobre as quais incidiram os recolhimentos realizados e a parcela, em cada recolhimento, de PIS/COFINS indevidamente incidentes sobre receitas não operacionais.

Na verdade, na defesa da recorrente não há qualquer demonstração de que o procedimento adotado pela fiscalização tenha abarcado, indevidamente, no valor do tributo devido, parcelas de PIS/COFINS sobre as receitas não operacionais.

De semelhante modo, não há quaisquer provas documentais das supostas retenções na fonte por órgão público. Além disso, com base nos valores apontados pela recorrente, atinentes às retenções de COFINS dos períodos de janeiro a maio de 2003, observa-se, no demonstrativo de determinação do indébito de COFINS (fl. 429), que a fiscalização considerou o valor declarado já deduzido dos valores retidos: ou seja, não há qualquer divergência nos valores considerados pela fiscalização.

Em suma, não há qualquer comprovação, pela recorrente, de que houve desconsideração, na apuração do indébito tributário de PIS/COFINS, dos valores retidos na fonte, por órgãos públicos, a título de contribuições sociais – sublinhe-se, a propósito, que, na manifestação de inconformidade, não houve qualquer questionamento sobre tal matéria, de maneira que a questão se mostra absolutamente preclusa.

Com relação ao pedido de diligência, entendo como desnecessário. Há, nos autos, todos os elementos necessários para julgamento do feito e para a fundamentação das conclusões acima expendidas: da análise dos elementos do processo, resta evidente qual a metodologia e quais as fontes documentais utilizadas pela fiscalização para a apuração do indébito tributário de PIS/COFINS, revelando-se escorreito e preciso o procedimento fiscal.

Não há que se falar, portanto, em necessidade de aprofundamento de análise ou de suplementar instrução probatória. Ainda que pairassem dúvidas, há que se lembrar que recai sobre o sujeito passivo o ônus de demonstrar a certeza e liquidez do crédito pleiteado, pois, como se sabe, é lição elementar que os pedidos de ressarcimento, restituição e compensação pressupõem a existência de crédito líquido e certo cuja demonstração documental é imprescindível: o direito creditório existe na medida exata da **comprovação** de sua certeza e liquidez.

No âmbito específico da compensação tributária, sabe-se que, a teor do art. 170 do Código Tributário Nacional, o direito à compensação existe na medida exata da certeza e liquidez do crédito postulado, de maneira que sua comprovação se revela essencial.

Nesse contexto, recai sobre o sujeito passivo o ônus de demonstrar a certeza e liquidez do crédito pleiteado, como dispõe o Código de Processo Civil, em seu art. 373:

Art. 373. O ônus da prova incumbe:

I - ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito;

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

Art. 16. A impugnação mencionará:

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

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

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

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

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

Apesar de não ter ocorrido nenhuma das exceções acima enunciadas – 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 após a manifestação de inconformidade, chegando à conclusão de que não há provas suficientes para a comprovação das supostas inconsistências na apuração fiscal.

Registre-se, por oportuno, que o pequeno erro, no voto condutor do aresto recorrido, ao citar o valor declarado de COFINS na DIPJ, período de apuração de dezembro de 2000, como sendo de R\$ 1.049.917,35, ao invés do valor de R\$ 1.088.171,05, não evidencia qualquer falta de análise aprofundada do caso concreto nem justifica qualquer diligência.

Na verdade, fica claro, no trecho da decisão recorrida que aborda a questão, que o colegiado de primeira instância expressamente adverte que os valores declarados em DIPJ são meramente informativos e incompletos para a determinação do indébito tributário – pois, na DIPJ, não há “*nenhuma informação quanto à extinção da parcela acrescentada no valor do débito*”, não servindo para “se determinar o indébito tributário, uma vez que não há o pagamento da diferença apurada do tributo”. Nesse ponto, em nenhum momento a decisão recorrida utiliza os valores da DIPJ para qualquer cálculo ou análise, tendo apenas mencionado o valor apurado na DIPJ para exemplificar ou ilustrar a inviabilidade de se apurar o crédito por aquela declaração.

Assim, tendo em vista que a recorrente teve oportunidade de juntar documentos probatórios durante toda a fase de procedimento fiscal e, ainda, durante a fase contenciosa, inclusive em seu recurso voluntário, entendo como improcedente o pedido de diligência para suprir documentos ou prestar esclarecimentos que deveriam ter sido feitos, ao menos, em sede recursal: procedimento de diligência (ou de perícia) não se afigura como remédio processual destinado a suprir injustificada omissão probatória daquele sobre o qual recai o ônus da prova.

A busca da verdade material não se presta a suprir a inércia do sujeito passivo que tenha deixado de apresentar, no momento processual apropriado, as provas necessárias à comprovação do crédito alegado. Naturalmente, o órgão julgador pode, eventualmente, determinar, a seu critério, diligências/perícias para esclarecimentos de questões e fatos que julgar relevantes. Isso não significa, entretanto, que a verdade material deverá levar a uma desregrada busca, pelos órgãos julgadores, por elementos de provas que deveriam ser trazidos pela parte interessada.

Nesse prisma, há que se recordar que existem regras claras, no âmbito do contencioso administrativo, que regulam 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, 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.

Diante do exposto, voto por rejeitar as preliminares suscitadas e, no mérito, NEGAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Vinícius Guimarães