



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo n° 10875.004363/2004-11
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3302-002.890 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 08 de dezembro de 2015
Matéria PIS/COFINS - COMPENSAÇÃO
Recorrente VISTEON SISTEMAS AUTOMOTIVOS LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/08/2004 a 30/09/2004

DESPACHO DECISÓRIO. AFASTAMENTO DA MOTIVAÇÃO. DETERMINAÇÃO PARA QUE FOSSE PROFERIDO NOVO DESPACHO. DECLARAÇÃO DE NULIDADE IMPLÍCITA. POSSIBILIDADE.

Se a decisão de primeiro grau afastou a motivação do despacho decisório e determinou que outro fosse proferido pela autoridade julgadora da unidade da Receita Federal de origem, essa decisão, implicitamente, equivale a declaração de nulidade do citado despacho decisório por ausência de motivação.

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Período de apuração: 01/08/2004 a 30/09/2004

DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO (DCOMP). DESPACHO DECISÓRIO DE NÃO HOMOLOGAÇÃO PROFERIDO APÓS O PRAZO DE CINCO ANOS. HOMOLOGAÇÃO TÁCITA DO PROCEDIMENTO. CABIMENTO.

Se o contribuinte foi cientificado do despacho decisório não homologatório da compensação após o prazo de cinco anos, contado da data da entrega da Dcomp, não tem efeito jurídico a correspondente decisão não homologatória, ante a primazia da homologação tácita do procedimento compensatório consumada com o transcurso do citado prazo quinquenal.

Recurso Voluntário Provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao Recurso Voluntário pelo reconhecimento da homologação tácita da compensação, vencidos a Conselheira Maria do Socorro Ferreira Aguiar, relatora, e o Conselheiro Hécio Lafeté Reis, que negavam provimento ao Recurso Voluntário. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro José Fernandes do Nascimento.

[assinado digitalmente]

RICARDO PAULO ROSA - Presidente.

[assinado digitalmente]

MARIA DO SOCORRO FERREIRA AGUIAR - Relatora.

[assinado digitalmente]

JOSÉ FERNANDES DO NASCIMENTO - Redator Designado.

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Ricardo Paulo Rosa, José Fernandes do Nascimento, Domingos de Sá Filho, Maria do Socorro Ferreira Aguiar, Lenisa Prado, Hécio Lafeté Reis, Sarah Maria Linhares de Araújo e Walker Araújo.

Relatório

Por bem descrever os fatos, adoto parcialmente o Relatório que embasou a decisão de primeira instância, que passo a transcrever.

Cuida o presente processo da análise do direito creditório da contribuição para o Programa de Integração Social, originário da sistemática da não cumulatividade, relativo aos períodos de apuração outubro e novembro de 2004, no valor de R\$ 442.966,21.

O Seort da DRF em Guarulhos exarou o Despacho Decisório nº 533/2009 de fls. 30/34, indeferindo o pedido de ressarcimento da contribuinte e não homologando as compensações declaradas, sob a alegação de que a documentação básica que evidenciasse o direito deveria compor os autos desde o seu protocolo.

Argumentou ainda que como não se trata de pedido eletrônico, em que a documentação seria fornecida em momento posterior pelo contribuinte, o presente pedido protocolado em formulário deveria estar plenamente instruído com os elementos que demonstrassem o crédito pleiteado.

Afirmou ainda que já premida pelo prazo de apreciação, a autoridade teria que intimar a contribuinte para apresentar aquilo que já deveria ter acompanhado o pedido desde o início, e que, este fato seria o mesmo que transferir ao Fisco o ônus probatório que cabe exclusivamente à interessada.

Cientificada do Despacho Decisório em 15/12/2009, em 14/01/2010 a contribuinte protocolou sua manifestação de inconformidade de fls. 38/53, e documentos de folhas seguintes,

Documento assinado digitalmente em 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 21/12/2015 por JOSE FERNANDES DO NASCIMENTO, Assinado digitalmente em 21

/12/2015 por JOSE FERNANDES DO NASCIMENTO, Assinado digitalmente em 21/12/2015 por MARIA DO SOCORRO

FERREIRA AGUIAR, Assinado digitalmente em 12/02/2016 por RICARDO PAULO ROSA

Impresso em 15/02/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

no presente caso, não havia obrigação legal de que a Manifestante apresentasse qualquer outro documento conjuntamente com o formulário de Declaração de Compensação e respectivos formulários de detalhamento de crédito, uma vez que a IN SRF 460/04 somente exigia nestes casos que o DACON fosse conhecido pelas autoridades fiscais quando da apreciação do pedido de ressarcimento – o que de fato ocorreu.

17. Portanto, o que resta demonstrado é que, não obstante o artigo 26, §1º da IN SRF 460/04 exigisse que o contribuinte que utilizasse o formulário Declaração de Compensação anexasse a ele "os documentos comprobatórios de seu direito creditório", no presente caso, em virtude do tratamento específico conferido pela IN SRF 460/04 aos créditos de PIS/COFINS não cumulativos vinculados a receitas de exportação, tais documentos se resumiam à transmissão eletrônica às autoridades fiscais do DACON, requisito este que foi corretamente atendido pela Manifestante no presente caso.

17.1. Com efeito, ainda de acordo com o tratamento específico dado pela IN SRF 460/04 ao crédito em questão, caso alguma dúvida adicional acerca do direito creditório devidamente informado no DACON surgisse às autoridades fiscais, caberia a elas requerer a apresentação de documentos adicionais ou, então, determinar a realização de diligência fiscal à sede da empresa (conforme artigo 24 da IN SRF 460/04), não podendo tal obrigação ser agora imposta à Manifestante como pressuposto original à homologação da compensação, como pretendeu fazer a DRF-Guarulhos em seu Despacho Decisório.

18. Registre-se que a concessão de um tratamento próprio e específico aos créditos de PIS/COFINS não cumulativos em questão não é uma invenção da Manifestante, mas sim uma opção do legislador e das autoridades fiscais, que por meio da legislação aplicável e das normas infralegais, criaram trâmites e exigências especiais para o ressarcimento e compensação de créditos dessa natureza.

18.1. O fato é que tal tratamento específico não foi respeitado pela DRF-Guarulhos, o que culminou na emissão do Despacho Decisório ora atacado sob a improcedente alegação de que caberia à Manifestante no presente caso ter anexado desde o início à DCOMP transmitida, desde o início, provas de seu direito creditório.

18.2. É por esse total desrespeito às regras aplicáveis por parte da DRF-Guarulhos se terá a sua verdadeira causa revelada no tópico a seguir que não merece prosperar o Despacho Decisório em questão, uma vez que ele se furtou à análise do mérito, se limitando a alegar indevidamente que não houve a apresentação de qualquer documento pela Manifestante, o que não é procedente, já que o respectivo DACON já estava à sua disposição para verificação da efetividade do direito creditório

que requeressem documentos adicionais a fim de subsidiar a análise do crédito conjuntamente com o DACON.

28. Assim, encontram-se anexas planilhas demonstrativas de cada uma das rubricas informadas no DACON (bens utilizados como insumo, aluguéis, fretes, etc), as quais são ora apresentadas com a finalidade de dar suporte ao DACON transmitido pela Manifestante, no qual desde sempre constou a devida informação da composição do crédito utilizado na DCOMP ora em discussão.

28.1. Registre-se que tais planilhas foram devidamente elaboradas com base nos livros contábeis e documentos fiscais constantes dos arquivos da Manifestante, os quais permaneceram à total disposição da DRF-GUA durante todos os anos que se passaram desde a data da transmissão do DACON e da DCOMP até o momento da ciência do Despacho Decisório ora combatido.

28.2. Portanto, com base nas referidas planilhas e nos respectivos documentos de suporte a ela anexados, é possível aos Srs. Julgadores confirmar que a Manifestante possui total controle de seu crédito, o qual tem a origem devidamente identificada e suportada pelos documentos fiscais e livro contábeis da Manifestante.

29. Com base na documentação anexa somada a todos os esclarecimentos feitos nos tópicos anteriores relacionados ao tratamento específico do ressarcimento/compensação de créditos de PIS/COFINS não cumulativos vinculados a receitas de exportação conferido pela IN SRF 460/04, bem como à desídia das autoridades fiscais em requerer documentos adicionais caso a análise do DACON transmitido tempestivamente gerasse dúvidas, entende a Manifestante que já é possível a essa d. DRJ formar o convencimento necessário de que no presente caso o crédito utilizado na DCOMP é totalmente procedente.

29.1. Contudo, em respeito ao princípio do livre convencimento do julgador, caso esta d. DRJ entenda que seria necessária a verificação de todas as notas fiscais relacionadas, bem como de qualquer outro documento adicional relativo ao crédito utilizado na DCOMP, desde já requer seja determinada a conversão do julgamento do presente processo em diligência, a fim de suprir a omissão da DRF-Guarulhos em determinar tal providência antes da emissão do Despacho Decisório.

29.2. E para tanto, em atenção à determinação contida no Decreto 70.235/72, a Manifestante formula os seguintes quesitos a serem respondidos ao final da referida diligência fiscal, resguardando o seu direito de complementá-los oportunamente se assim se fizer necessário:

(i) Os documentos fiscais e contábeis da Requerente estão em conformidade com os valores de créditos por ela informados no DACON relativo ao 4º trimestre de 2004?

(ii) *O detalhamento do crédito informado nos formulários "Créditos do PIS/COFINS" anexos à DCOMP estão de acordo com a efetiva utilização do crédito feita pela Manifestante nos meses de outubro e novembro de 2004?*

(iii) *É procedente o crédito de PIS/COFINS utilizado na DCOMP analisada no presente processo?*

(...)

DO PEDIDO

31. *Diante do exposto nos tópicos anteriores, a Manifestante requer o acolhimento da presente Manifestação de Inconformidade para o fim de que o Despacho Decisório ora atacado seja considerado insubsistente, reconhecendo-se o seu direito creditório e, conseqüentemente, homologando-se integralmente a Declaração de Compensação transmitida.*

A Manifestação de Inconformidade foi objeto de exame por esta Turma de Julgamento que proferiu o Acórdão n° 28.816, de 17 de maio de 2010, acatando em parte as razões da interessada para afastar os fundamentos do Despacho Decisório para não homologar as compensações declaradas e, diante dos documentos apresentados, determinando a volta dos autos à autoridade jurisdicionante para a continuidade do exame do crédito utilizado.

(...)

Recebidos os autos na autoridade jurisdicionante, esta promoveu a intimação da interessada para que apresentasse documentação fiscal e demonstrativos referentes aos créditos do PIS apurados nos meses de outubro e novembro de 2004 e que compuseram o Demonstrativo de Apuração das Contribuições Sociais do período. A autoridade fez ainda constar a instrução de que as declarações, demonstrativos e relações requisitados deveriam ser assinados pelo representante legal da empresa e as cópias dos documentos visados.

Tendo examinado a documentação apresentada, a autoridade jurisdicionante emitiu Despacho Decisório no qual negou reconhecimento aos créditos e homologação às compensações.

(...)

Cientificada, a interessada apresentou Manifestação de Inconformidade que inicia relatando os fatos que culminaram com a emissão do Acórdão n° 28.816, de 17 de maio de 2010, por esta Turma de Julgamento.

A segunda manifestação de inconformidade, após recompor os fatos que ensejaram a referida manifestação argumenta quanto a suposta má vontade da autoridade jurisdicionante em proceder pessoalmente aos exames, apresentando os seguintes argumentados que serão demonstrados, em síntese, através de excertos, visto se tratar de longo arrazoado:

a) homologação tácita:

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 21/12/2015 por JOSE FERNANDES DO NASCIMENTO, Assinado digitalmente em 21

/12/2015 por JOSE FERNANDES DO NASCIMENTO, Assinado digitalmente em 21/12/2015 por MARIA DO SOCORRO

FERREIRA AGUIAR, Assinado digitalmente em 12/02/2016 por RICARDO PAULO ROSA

Impresso em 15/02/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

II MATÉRIA PRELIMINAR: DA HOMOLOGAÇÃO TÁCITA DA DCOMP

10. Conforme visto inicialmente nos fatos relatados no item I acima, a prolação do primeiro Despacho Decisório pela DRF-Guarulhos no presente caso ocorreu praticamente na véspera do prazo de cinco anos previsto no artigo 74, § 5º, da Lei 9.430/96 (e posteriores alterações) para a homologação tácita da compensação realizada pelo Contribuinte.

*10.1. Com efeito, a DCOMP ora em discussão foi protocolada pela Manifestante em 22/12/2004, ao passo que a ciência do primeiro Despacho Decisório proferido pela DRF-Guarulhos foi dada à Manifestante apenas em 15/12/2009, ou seja, **uma semana antes do prazo final de que dispunham as autoridades fiscais para se oporem legalmente à compensação realizada.***

10.2. Tal fato, aliado à correta conclusão a que chegou esta d. DRJ/CPS de que houve total falta de fundamentação dos Despachos Decisórios originais em razão da não intimação da Manifestante à época para a apresentação de qualquer documento relacionado ao seu direito creditório, deixa evidenciado que o objetivo da DRF-Guarulhos com tais Despachos Decisórios foi simplesmente o de evitar a homologação tácita da DCOMP, buscando, com isso, tentar escapar dos efeitos de sua desídia em proceder uma análise para a qual dispôs ela do período compreendido entre 22/12/2004 e 15/12/2009.

11. Ocorre, contudo, que no momento em que essa d. DRJ/CPS acertadamente fulminou tais Despachos Decisórios, determinando o seu cancelamento e o retorno dos autos dos processos para a continuação da análise do direito creditório, houve essa d. Delegacia, por bem, afastar a frustrada tentativa da DRF-Guarulhos de tentar escapar dos efeitos de sua desídia inicial, qual seja, a ocorrência da homologação tácita da DCOMP.

11.1. Isso porque, com o cancelamento dos Despachos Decisórios e determinação do "prosseguimento da análise do crédito creditório e da compensação", essa d. DRJ/CPS confirmou não terem sido tais despachos válidos para nenhum fim de direito, o que significa que eles não produziram qualquer efeito no presente caso, inclusive o de impedir a ocorrência da homologação tácita da DCOMP, a qual se operou em 22/12/2009.

...

*12.1. Assim, tem-se que, a partir do momento em que esta d. DRJ/CPS cancelou os Despachos Decisórios inicialmente expedidos, determinando o retorno dos autos à DRF-Guarulhos para que ela analisasse de fato a materialidade do direito creditório e, então sim, expedisse novos despachos decisórios se assim entendesse necessário, **ocorreu a homologação tácita da DCOMP em questão, pois contados cinco anos da data da sua***

entrega inicial à DRF-Guarulhos o que correu em 22/12/2004 e a data em que a Manifestante foi intimada do Despacho Decisório ora contestado o que ocorreu em 09/05/2011 transcorreram-se bem mais do que cinco anos!

...

14. Na prática, portanto, o que se tem é que, uma vez extraídos do ordenamento jurídico os Despachos Decisórios originais por esta d. DRJ/CPS, deixaram eles de serem válidos para qualquer fim de direito, sendo o novo Despacho Decisório ora combatido o único válido e apto a gerar efeitos. E um dos efeitos desse despacho é exatamente o de marcar a data em que ocorreu a análise do direito creditório pelas autoridades fiscais, sendo que, no presente caso, tal análise extrapolou o prazo legal previsto no artigo 74, § 5º, da Lei 9.430/96, já que a sua ciência foi dada à Manifestante apenas em 09/05/2011.

b) mudança de critério na análise documental:

*Com efeito, não obstante tenham sido entregues todos documentos solicitados no curso do novo procedimento fiscal os agentes fiscais da DRF-Guarulhos, que desde a primeira intimação fiscal solicitaram a apresentação dos documentos tendentes a comprovar cada uma das rubricas que compõem o direito creditório em questão **por meio de amostragem** simplesmente consideraram, quando da emissão do Despacho Decisório ora questionado, que tais documentos corresponderiam a prova **taxativa** realizada pela Manifestante, o que resultou em que eles apenas reconhecessem a procedência dos créditos de PIS e de COFINS com relação aos valores para os quais houve a apresentação exaustiva de documentos.*

*7. Contudo, conforme será demonstrado a seguir, em momento algum foi solicitada pela DRF-Guarulhos a comprovação 'nota a nota' dos créditos, inclusive porque, conforme amplamente alertado pela Manifestante desde o início da ação fiscal original, em razão do enorme número de documentos necessários para a realização desse tipo de comprovação, seria necessária uma diligência dos agentes fiscais a sua sede **procedimento esse que a DRF-Guarulhos nunca se propôs a fazer!***

c) injustificado indeferimento:

18. Conforme informado no Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais (DACON) transmitido pela Manifestante à Receita Federal do Brasil (RFB), os créditos de PIS apurados nos meses de outubro e novembro de 2004 relativos às receitas decorrentes de exportação têm a seguinte composição:

[segue demonstrativo]

*18.1. Do crédito total apurado nos meses em questão, parte dele foi utilizado para deduzir o valor da contribuição devida nos próprios meses, sendo outra parcela utilizada na presente DCOMP, permanecendo o valor remanescente disponível para futuras compensações. Todas essas alocações do crédito foram **devidamente identificadas no formulário "Créditos da Contribuição para o PIS/PASEP" que acompanhou a DCOMP***

(documentos já juntados anteriormente aos autos) cujo resumo preparado pela Manifestante segue abaixo:

Detalhamento do Crédito de PIS Outubro Novembro Crédito total apurado 312.884,69 269.016,78 Parcela utilizada na dedução do PIS devido no mês 38.935,26 Saldo Disponível para Compensação 173.949,43 269.016,78 SALDO TOTAL DISPONÍVEL PARA COMPENSAÇÃO 442.966,21...

18.2. E foi exatamente este saldo total disponível nesses dois meses (outubro e novembro) que foi objeto de indeferimento pela DRF-Guarulhos no presente processo, novamente sob a improcedente alegação de falta de comprovação por meio das necessárias provas documentais.

19. Com efeito, em seu novo Despacho Decisório, a DRF-Guarulhos basicamente transcreveu os artigos da legislação do PIS e da COFINS relativos ao creditamento dessas contribuições, limitando-se a poucos comentários efetivamente relacionados ao mérito de cada rubrica do direito creditório.

*19.1. O que mais se destaca do despacho decisório é que a DRF-Guarulhos reconheceu pelo menos uma parte de cada rubrica do crédito, o que de plano já demonstra o reconhecimento expresso das autoridades fiscais de que a Manifestante **(i)** efetivamente auferiu receitas de exportação no período, **(ii)** que ela incorreu em gastos/despesas creditáveis nos termos da legislação de regência dessas contribuições e que **(iii)** os documentos apresentados no curso da ação fiscal foram considerados hábeis e idôneos pela d. fiscalização para realizar a prova do crédito creditório em questão.*

20. Ou seja, o que se verifica é que, quando a DRF-Guarulhos deixou a inércia de lado e analisou de fato os documentos que lhe foram apresentados, houve o reconhecimento do direito creditório em questão.

*20.1. A problemática toda relacionada a esse novo Despacho Decisório, contudo, recai novamente no mau proceder dos agentes fiscais da DRF-Guarulhos, os quais, na intenção de não reconhecer a integralidade do direito creditório pleiteado pela Manifestante, alteraram a valoração dada à comprovação por eles solicitada e devidamente apresentada pela Manifestante, **passando a considerá-la, de uma hora para outra, sem qualquer prévia comunicação ou justificativa para tanto, de taxativa ao invés de por amostragem.***

21. Essa alteração repentina e arbitrária dada pela DRF-Guarulhos à comprovação apresentada até então no curso do novo procedimento fiscal, fez com que apenas uma pequena parcela de cada rubrica do crédito fosse considerada comprovada, (exatamente a parcela relativa à amostra de documentos entregue pela Manifestante), remanescendo aparentemente "sem a comprovação necessária" as demais parcelas de cada rubrica do crédito em questão.

notas fiscais relacionadas às planilhas anexadas, bem como qualquer outro documento adicional relativo ao crédito utilizado na DCOMP poderiam ser consultados na sede da Manifestante, os agentes fiscais da DRF-Guarulhos certamente iriam visitá-la, a fim de proceder à análise de tais documentos.

26.1. Ocorre, todavia, que não foi isso o que ocorreu. Com efeito, a DRF-Guarulhos apenas expediu intimações exigindo a apresentação de diversos documentos pela Manifestante, sem nunca fazer qualquer menção a comparecer a sua sede, não obstante seus constantes pedidos nesse sentido.

26.2. E registre-se que foram várias as solicitações feitas pela Manifestante, sempre tentando conscientizar a d. fiscalização que era impossível a apresentação de cópia exaustiva de todos os documentos relativos ao crédito em questão, mas que todos os documentos estavam em sua sede à disposição do agente fiscal responsável pelo caso, sendo certo que a realização de uma diligência colocaria de vez um ponto final na discussão tratava no presente caso.

*27. Contudo (...), o seu apelo pela realização de uma diligência a sua sede não foi atendido, tendo a d. fiscalização, ao constatar a enormidade de documentos relacionados ao crédito em questão, definido que faria a sua conferência **por amostragem**, vale dizer, mediante a análise de apenas uma amostra dos documentos que suportam cada rubrica do direito creditório, a fim de verificar se os mesmos eram hábeis e idôneos. A depender do resultado da análise dessas amostras, ou toda a rubrica seria aceita ou toda a rubrica seria glosada.*

...

29.1 Tanto foi assim que, em 01/10/2010, por meio da Intimação 1369/2010, a DRF-Guarulhos enviou à Manifestante uma requisição de documentos que, no seu entender, nada mais era do que uma nova reintimação para a apresentação das partes das amostragens que ainda não haviam sido entregues pela Manifestante.

29.2 Contudo, a Manifestante não podia imaginar que essa nova Intimação 1369/2010 era, de fato, o ato mais arbitrário e desproporcional que poderia ter sido cometido pela DRF-Guarulhos, uma vez que, por meio dele, alterou-se completamente o rumo de uma ação fiscal já vinha sendo conduzida há vários meses, sempre por meio da exigência de provas realizadas com base em amostragem documental!

*29.3 Com efeito, apenas quando do recebimento do novo Despacho Decisório ora combatido é que a Manifestante pôde vislumbrar a real intenção da DRF-Guarulhos ao expedir a Intimação 1369/2010, qual seja, a de passar a exigir, sem qualquer comunicação prévia ou justificativa, e de maneira totalmente arbitrária (e, portanto, ilegal) provas taxativas do **direito creditório da Manifestante!***

as provas apresentadas pela Manifestante não são – e nem nunca se propuseram a ser taxativas – e isso por um único motivo: porque a d. DRF-Guarulhos nunca a intimou a apresentar provas taxativas, mas apenas por amostragem, não sendo portanto, exigível qualquer conduta adversa por parte da Manifestante!

...

34. E nem é necessário dizer que a conseqüência nefasta dessa alteração arbitrária de valoração das provas pela DRF-Guarulhos é o cerceamento do direito de defesa da Manifestante, que foi claramente induzida pela d. fiscalização a reunir seus esforços e pessoal para realizar a comprovação na forma como requerida, tendo conhecimento apenas por meio do Despacho Decisório – ou seja, quando já encerrado o procedimento fiscal – que o critério utilizado pela DRF-Guarulhos havia sido aleatoriamente alterado.

d) solicitação de conversão do julgamento em diligência:

III.3. DA CONVERSÃO DO JULGAMENTO EM DILIGÊNCIA

*36. Por fim, apenas para a remota hipótese de essa d. DRJ/CPS vir a entender não ter ocorrido a homologação tácita da DCOMP ora em debate, bem como que estaria sim em consonância com os princípios constitucionais e a legislação o procedimento adotado pela DRF-Guarulhos de alterar a sistemática por ela mesma definida para a realização da prova exigida no presente caso (amostragem), não resta outra alternativa **senão solicitar a conversão do presente julgamento em diligência para determinar à DRF-Guarulhos que finalmente compareça pessoalmente, por meio de seus agentes fiscais, à sede da Manifestante, a fim de verificar a totalidade dos documentos que comprovam o crédito de PIS discutido no presente processo, os quais sempre estiveram em boa guarda e à disposição da DRF-Guarulhos durante todos esses anos.***

...

36.2. Assim, não estão sendo juntados novos documentos à presente Manifestação de Inconformidade, pois as planilhas e amostras já apresentadas quando da primeira Manifestação de Inconformidade fazem a prova suficiente por amostragem da integralidade do direito creditório pleiteado.

e) demais inconsistências:

39. (...)conforme já comentado mais acima, foi originalmente apresentado pela Manifestante uma única DCOMP utilizando tanto os créditos de PIS quanto os créditos de COFINS acumulados nos meses de outubro e novembro de 2004.

...

*40. Ocorre, contudo, que embora se tratem de casos idênticos, os quais inclusive tiveram como origem uma mesma e única DCOMP, os valores de crédito reconhecidos pela DRF-Guarulhos com relação a esses idênticos meses para cada uma **das contribuições (PIS e COFINS) são diferentes!***

40.1. *Nem é preciso se mencionar que se trata essa de uma situação completamente injustificável, haja vista que os documentos apresentados à DRF-Guarulhos foram os mesmos e, tendo sido ambos os Despachos Decisórios cientificados por meio de mesma Notificação inclusive, o mínimo a se esperar é que os valores de créditos reconhecidos em cada um dos processos fosse o mesmo!*

...

42. *Ademais, apenas para exemplificar mais um mau procedimento da DRF-Guarulhos, há ainda que se mencionar o caso da glosa dos créditos de PIS e de COFINS decorrentes do pagamento dessas contribuições incidentes na importação de bens e serviços.*

...

43.1 *Dentre os documentos que não puderam ser localizados a tempo, estavam os comprovantes de pagamento do PIS/COFINS-Importação, documentos estes, contudo, que são armazenados eletronicamente nos sistemas da própria Receita Federal do Brasil, o que faz com que o seu acesso pela d. fiscalização seja muito simples e fácil.*

...

43.3 *Todavia, seguindo a sua linha de não realizar um trabalho correto e preciso, optou a DRF-Guarulhos por simplesmente atestar que a Manifestante não apresentou cópia do pagamento de tais DARF e, com base unicamente nisso, glosar todos os créditos vinculados a essa rubrica.*

...

IV DO PEDIDO

45. *Diante do exposto nos tópicos anteriores, a Manifestante requer o acolhimento da presente Manifestação de Inconformidade para o fim de:*

(i) preliminarmente, reconhecer a ocorrência da homologação tácita da DCOMP discutida no presente processo, haja vista sua entrega às autoridades fiscais ter sido realizada em 22/12/2004 e a ciência do Despacho Decisório ora contestado ter ocorrido apenas em 09/05/2011; ou (ii) no mérito, declarar a insubsistência do Despacho Decisório em razão das ilegalidades cometidas pela d. DRF-Guarulhos no curso do novo procedimento fiscal por ela realizado, reconhecendo-se consequentemente o direito creditório da Manifestante e homologando-se integralmente a DCOMP objeto da presente discussão; ou ainda (iii) na hipótese de se entender que o Despacho Decisório não seria imprestável, determinar a conversão do presente julgamento em diligência, exigindo-se expressamente que os agentes fiscais da DRF-Guarulhos compareçam pessoalmente à sede da Manifestante para analisar

- a DRJ justificou o critério adotado e manteve os mesmos fundamentos de não apresentação de documentos, mas justamente esse critério que é questionado. Se durante o curso da fiscalização a DRF/GUA se limitou a pedir amostragens, não poderia esta mesma DRF exigir prova documental taxativa da composição do crédito utilizado na DCOMP;

- conforme o art. 170 do CTN, o crédito utilizado em compensação deve ser líquido e certo, porém isso não significa que as autoridades estão autorizadas a exigir, como condição ao reconhecimento do direito creditório, que estes contribuintes tragam aos autos um volume descabido e não razoável de documentos;

- ao determinar que a Recorrente trouxesse aos autos a totalidade dos documentos envolvidos na apuração do crédito de PIS a DRF/GUA exigiu o que a doutrina classifica como prova diabólica, cuja produção é de tal complexidade que na prática, se negou o direito a sua apresentação, o que no presente caso culminou no não reconhecimento do crédito discutido;

- nem se argumente que a Recorrente poderia nesse momento processual apresentar a referida documentação pois como alegado anteriormente, tais documentos perfazem um volume imenso que não pode, por uma impossibilidade lógico-material, ser consolidado e trazido as autos;

- ressalta que a competência para a realização de diligências e perícias é do auditor, conforme art. 37 do Decreto nº 7.574/2011;

- caso fosse possível trazer esses documentos diretamente ao CARF, na realidade haveria supressão de instância em detrimento da garantia constitucional ao duplo grau de jurisdição;

- caso seja mantida a exigência dos débitos controlados neste processo, solicita que sejam cancelados os juros sobre a multa de ofício;

Ao final requer:

a reforma da decisão de piso reconhecendo a homologação tácita da DCOMP apresentada em 22/12/2013 e conseqüentemente , determinando a extinção dos débitos nela indicados para compensação;

alternativamente, remanesce o pedido de realização de nova diligência fiscal, a fim de que a Recorrente possa apresentar a um agente fiscal, pessoalmente, todos os documentos envolvidos na apuração do crédito de PIS ora em análise.

É o relatório.

Voto Vencido

Dos requisitos de admissibilidade

O Recurso Voluntário é tempestivo, trata de matéria da competência deste Colegiado e atende aos pressupostos legais de admissibilidade, portanto, deve ser conhecido.

Da homologação tácita. Não cabimento

Observa-se da dicção do ¹§ 5º do art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996 que o prazo para a Fazenda Pública homologar a compensação declarada pelo sujeito passivo, é de 5 (cinco) anos, contado da data da entrega da declaração de compensação.

No presente caso a DCOMP foi apresentada em **22/12/2004**, fl.05 (vol. 1) e a **ciência** do Despacho Decisório de nº 533/2009, fl.30 **ocorreu em 15/12/2009**.

No entanto, segundo a contribuinte o Acórdão nº 28.816, de 17 de maio de 2010, teria anulado o Despacho Decisório nº 533/2009 e em decorrência, o ato resultante das determinações daquele Acórdão teria se concretizado após o prazo de cinco anos definido pelo art. 74, § 5º, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

Para que se apreenda a exata dimensão da arguição da Recorrente são necessários alguns esclarecimentos como a seguir se verá.

Prescreve a Lei nº 9.784, de 1999, que regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal:

Art. 1º (...)

§ 1º (...).

¹ Art. 74. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão.(Redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002)

§ 1o A compensação de que trata o caput será efetuada mediante a entrega, pelo sujeito passivo, de declaração na qual constarão informações relativas aos créditos utilizados e aos respectivos débitos compensados.(Incluído pela Lei nº 10.637, de 2002)

§ 2o A compensação declarada à Secretaria da Receita Federal extingue o crédito tributário, sob condição resolutória de sua ulterior homologação.(Incluído pela Lei nº 10.637, de 2002)

(...)

§ 5o O prazo para homologação da compensação declarada pelo sujeito passivo será de 5 (cinco) anos, contado da data da entrega da declaração de compensação. (Redação dada pela Lei nº 10.833, de 2003)

§ 6o A declaração de compensação constitui confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência dos débitos indevidamente compensados. (Incluído pela Lei nº 10.833, de 2003)

§ 7o Não homologada a compensação, a autoridade administrativa deverá cientificar o sujeito passivo e intimá-lo a efetuar, no prazo de 30 (trinta) dias, contado da ciência do ato que não a homologou, o pagamento dos débitos indevidamente compensados.(Incluído pela Lei nº 10.833, de 2003)

§ 8o Não efetuado o pagamento no prazo previsto no § 7o, o débito será encaminhado à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional para inscrição em Dívida Ativa da União, ressalvado o disposto no § 9o. (Incluído pela Lei nº 10.833, de 2003)

§ 9o É facultado ao sujeito passivo, no prazo referido no § 7o, apresentar manifestação de inconformidade contra a não-homologação da compensação. (Incluído pela Lei nº 10.833, de 2003)

§ 10. Da decisão que julgar improcedente a manifestação de inconformidade caberá recurso ao Conselho de Contribuintes.(Incluído pela Lei nº 10.833, de 2003)

§ 11. A manifestação de inconformidade e o recurso de que tratam os §§ 9o e 10 obedecerão ao rito processual do Decreto no 70.235, de 6 de março de 1972, e enquadram-se no disposto no inciso III do art. 151 da Lei no 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional, relativamente ao débito objeto da compensação. (Incluído pela Lei nº 10.833, de 2003)

§ 2º Para os fins desta Lei, consideram-se:

I - órgão - a unidade de atuação integrante da estrutura da Administração direta e da estrutura da Administração indireta;

II - (...);

III - autoridade - o servidor ou agente público **dotado de poder de decisão**. (grifei).

Verifica-se na estrutura regimental da Secretaria da Receita Federal do Brasil - RFB, aprovado pela Portaria MF, nº 125, de 04/03/2009, DOU de 06/03/2009, vigente à época do despacho decisório exarado que ora se examina, precisamente nas disposições do art. 285, II, que a autoridade competente para decidir sobre pedido de restituição, ressarcimento ou reembolso e declaração de compensação é o titular da Delegacia da Receita Federal do Brasil (DRF), no âmbito da respectiva jurisdição.

Com efeito, disciplina a Instrução Normativa RFB nº 900, de 30/12/2008, DOU de 31/12/2008:

DA COMPETÊNCIA PARA APRECIAR PEDIDO DE RESTITUIÇÃO, RESSARCIMENTO OU REEMBOLSO E DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO

Art. 57. A decisão sobre o pedido de restituição de crédito relativo a tributo administrado pela RFB, o pedido de ressarcimento de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins e o pedido de reembolso, caberá ao titular da Delegacia da Receita Federal do Brasil (DRF), da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Administração Tributária (Derat) ou da Delegacia Especial de Instituições Financeiras (Deinf) que, à data do reconhecimento do direito creditório, tenha jurisdição sobre o domicílio tributário do sujeito passivo, ressalvado o disposto nos arts. 58 e 60. (grifei).

Parágrafo único. A restituição, o reembolso ou o ressarcimento dos créditos a que se refere o caput, bem como sua compensação de ofício com os débitos do sujeito passivo para com a Fazenda Nacional, caberão à DRF, à Derat ou à Deinf que, à data da restituição, do reembolso, do ressarcimento ou da compensação, tenha jurisdição sobre o domicílio tributário do sujeito passivo. (grifei).

Constata-se das disposições normativas em destaque que a competência para examinar originalmente a DCOMP e conseqüentemente, a certeza e liquidez do crédito pleiteado é do titular da DRF como acima identificado, logo pode-se inferir que tem a autoridade revestida de tal competência na RFB, o prazo de 5 (cinco) anos, contado da data da entrega da declaração de compensação, para proferir despacho decisório acerca da compensação apresentada ao fisco.

É digno de nota que restando não homologados os créditos pleiteados, é facultada ao sujeito passivo a apresentação de manifestação de inconformidade às Delegacias da Receita Federal do Brasil de Julgamento - DRJ contra a não-homologação da compensação **pela autoridade competente para decidir o pleito (no prazo de trinta dias da ciência da não-**

homologação), assim como a apresentação de recurso ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF contra o acórdão das DRJ que manteve a não-homologação da compensação (no prazo de trinta dias da ciência do acórdão), conforme previsão dos §§ 7º a 10 do art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996.

Dos fundamentos acima infere-se que tendo sido apresentada a DCOMP em **22/12/2004**, fl.05(vol. 1), o Despacho Decisório de nº 533/2009, fl.30, **cuja ciência ocorreu em 15/12/2009**, fl.36 foi proferido pela autoridade revestida de competência decisória, no prazo quinquenal definido no § 5º do art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996, logo, rejeita-se a preliminar de homologação tácita.

Dos efeitos da decisão de primeira instância

Um outro aspecto a ser abordado é quanto à nulidade do referido despacho decisório, bem como os efeitos decorrentes do Acórdão nº 28.816, de 17 de maio de 2010, fls. 409/419, a seguir ementado:

Cabe originariamente à autoridade local que jurisdiciona o domicílio fiscal da contribuinte o exame da documentação que sustenta a declaração de compensação. Por essa razão, e em observância do princípio administrativo da verdade material, devolvem-se os autos à unidade local para prolação de nova decisão.

Conforme relatado, os fundamentos do Despacho Decisório nº 533/2009 para a não-homologação foi a inexistência de suporte probatório quanto ao pleito, conforme excertos a seguir transcritos:

A apreciação dos processos de restituição/ressarcimento/compensação segue o rito processual do Decreto nº 70.235/72 com suspensão dos débitos compensados, com base no art. 151, III, e parágrafo único do CTN.

Assim, todos os elementos de comprovação básicos do direito de crédito devem constar necessariamente no processo. A intimação ao contribuinte apenas se justifica em caso de necessidade de esclarecimento ou para a juntada de novos elementos julgados necessários à plena convicção do julgador, em face da análise dos elementos que já constam dos autos.

No entanto, constata-se a ausência nos autos de qualquer comprovação relativa às condições exigidas para proceder-se a compensação na forma do dispositivo normativo supracitado.(grifos do original).

Ocorre que em face da documentação apresentada com a manifestação de inconformidade, conforme elencada no citado acórdão, fl. 417, e não tendo as DRJ a competência para o exame originário do pleito, decidiu o colegiado afastar o fundamento da não homologação pela inexistência de comprovação como bem destacou a decisão:

O Acórdão nº 28.816, proferido por esta Turma de Julgamento, não teve por objetivo ou efeito a anulação do Despacho Decisório nº 533/2009, emitido pela autoridade jurisdicionante. Em vez disso, aquela decisão tem por escopo afastar os fundamentos do despacho e, na seqüência, devolver à autoridade

competente para o exame primário dos créditos a incumbência de fazê-lo.

Note-se que o Decreto nº 70.235, de 1972 disciplina o modo de atuação colegiada e nesse sentido dispõe o art.28:

Art. 28. Na decisão em que for julgada questão preliminar, será também julgado o mérito, salvo quando incompatíveis, e dela constará o indeferimento fundamentado do pedido de diligência ou perícia, se for o caso. (Redação dada pelo art. 1.º da Lei n.º 8.748/1993).(grifei).

Dos excertos acima destacados verifica-se que o colegiado do Acórdão nº 28.816/2010 diante da quantidade de documentos apresentados e sem revestir a competência para o exame originário da referida documentação, ao afastar o fundamento do ato decisório, de fato, decidiu preliminarmente, em razão do incidente de competência, que os autos fossem remetidos à autoridade jurisdicionante para proceder ao exame no âmbito de sua competência e assim o fez escudado na norma processual de regência, ante uma preliminar a ser apreciada, que impedia por consequência o exame meritório.

Quanto à nulidade do despacho decisório vergastado, por inexistência de motivação, também não se há de concordar, visto que os fundamentos estão nele consignados, cujos excertos já foram acima transcritos. Ocorre que a discordância da Recorrente quanto aos seus fundamentos não os transforma em inexistentes.

Ultrapassadas as questões acima, reclama a Recorrente do critério utilizado pela fiscalização.

A presente análise não pode prescindir dos fundamentos a seguir transcritos:

- **Despacho Decisório nº 048/2011**, fl.2001/2011, cuja ciência ocorreu em 09/05/2011, fl.2014:

*Em cumprimento da Decisão da DRJ/Campinas foi expedida a **intimação nº 662**, em 07/06/10, (fls.280 a 281), e Termo de Constatação e **Reintimação nº 791/2010**, em 29/07/10, (fls.282 a 285), onde foram solicitados documentos que comprovassem os créditos de PIS/PASEP pleiteados.*

*Como a contribuinte não atendeu as citadas intimações, foram expedidas **mais duas intimações nºs 1369 e 1433/2010**, recebidas respectivamente em 04/10/10 e 19/10/10, (fls.285 a 288), onde, novamente, foram solicitados documentos comprobatórios dos créditos de PIS/PASEP alegados pela contribuinte.*

Em atendimento às intimações, de forma parcial, a contribuinte apresentou papéis, (fls.300 a 1531), na qual estavam incluídas diversas planilhas contendo relações de notas fiscais de insumos e exportação, cópias de Balancetes Analíticos dos meses em pauta, cujos papéis verificou-se a ausência de identificação sua (...)[ilegível].

No que se refere às exportações, a interessada não apresentou toda documentação solicitada nas citadas intimações. Foram apresentadas algumas planilhas onde relacionam informações referentes às exportações, sem a identificação de sua autoria.

A amostragem de notas fiscais de exportação apresentada (fls.1025 a 1382), não atende o solicitado, pois diversas notas fiscais estão desacompanhadas das respectivas telas do sistema S1SCOMEX, que comprovariam a efetiva exportação dos produtos fabricados.

Desse modo, por se tratar de papéis sem a devida identificação de sua autoria, foram considerados documentos de origem duvidosa, passível de não comprovação dos créditos pleiteados.

• **Acórdão DRJ nº de 40.583/2013:**

No exame da documentação trazida pelo contribuinte ou no juízo de que não tenha sido apresentada a contento, a autoridade jurisdicionante lançou mão dos critérios que lhe pareceram adequados. Na medida em que esses métodos estavam abrangidos na competência daquela unidade, não cabe a esta instância de julgamento discutir sua adequação para o desenvolvimento da auditoria dos créditos do contribuinte.

No que tange à reclamação de que teria havido mudança de critério, da verificação por amostragem para a exaustiva, por sobre estar abrangida pela competência da autoridade na verificação dos créditos pleiteados, não se manifestou como surpresa, mas foi, sim, comunicada e justificada à contribuinte. Têm esse caráter os seguintes trechos da Intimação nº 1369/2010, recebida em mãos por representante da empresa em 04/10/2010, fls. eletrônicas nº 429/430 (fls. 286/287 da numeração original em papel):

(...) tendo em vista que o contribuinte não atendeu satisfatoriamente a intimação nº 662/2010 e Reintimação nº 791/2000, fica o contribuinte acima identificado intimado a apresentar, no prazo de 10 (dez) dias, a contar do recebimento desta, os documentos, relações e informações especificados a seguir:

1 – Apresentar cópias das notas fiscais de compra de bens utilizados como insumo dos meses de outubro e novembro/2004; 2 – Apresentar cópias das notas fiscais de compra de Bens para Revenda dos meses de outubro e novembro/2004; 3 – Apresentar cópias das notas fiscais de Serviços Utilizados como Insumos dos meses de outubro e novembro/2004; Portanto, não houve surpresa ou cerceamento do direito de defesa.

Conforme explicitado na Intimação, o motivo da mudança de critério decorreu da incapacidade demonstrada pela contribuinte de apresentar a amostragem de documentação inicialmente requerida. Ora, se a contribuinte não faz a comprovação que nela se requer nem mesmo quando auditada por amostra, fica justificada a requisição de que o faça por completo se quer ver seu pleito aceito.

De toda a forma, cabe discutir, diante da provocação do sujeito passivo, se aquele método estabeleceu fundamentos consistentes para sustentar a não homologação total das compensações.

Bens para Revenda

A contribuinte apresentou vários demonstrativos relativos a rubricas de despesa contendo informações sobre a data, número da nota fiscal, CNPJ e nome do fornecedor, unidade da federação e valor. Não obstante, nenhum deles tem por objeto as aquisições de bens para revenda.

Insumos

Não obstante, a contribuinte não conseguiu apresentar à autoridade fiscal a totalidade das notas fiscais que integravam a amostra selecionada, conforme assinalado no Termo de Constatação e Reintimação nº 791/2010, fl. eletrônica nº 424. Importa assinalar que a amostra foi definida a partir da relação de notas fiscais que a própria contribuinte havia apresentado como prova das operações geradoras de crédito.

Serviços utilizados como insumos

O relato da fiscalização no Despacho Decisório a respeito do desenvolvimento da auditoria e dos motivos que levaram ao reconhecimento parcial dos créditos ligados a este item é, em quase tudo similar, ao que já foi visto acima. Há de ser acrescentado tão somente a observação de que, da relação apresentada (de notas fiscais), foram glosadas algumas notas fiscais por não se tratarem de serviços diretamente ligados a produção dos produtos fabricados, conforme anotações às fls. 907 e 951 Assim, além da falta de comprovação integral dos créditos que alega possuir, a contribuinte apresentou ainda aquisições de serviços cuja natureza não permitiria a sua inclusão dentre as fontes de crédito da não cumulatividade.

Despesas de Energia Elétrica

Nesse item, a autoridade fiscal considerou comprovada uma parte das despesas lançadas no DACON em outubro, glosando a totalidade das despesas lançadas em novembro, por falta de apresentação de notas fiscais. Diz ainda a fiscalização:

As demais notas apresentadas não foram consideradas, pois não são Faturas de consumo de energia elétrica utilizada como insumo na fabricação de produtos.

De pronto, é de se afastar as alegações da contribuinte sobre o volume de documentos, uma vez que, segundo seus próprios demonstrativos, tratar-se-ia de cerca de dez notas fiscais compreendendo os dois meses sob análise.

A autoridade fiscal considerou comprovados os créditos cujas despesas foram documentadas por meio de notas fiscais em cuja descrição das aquisições constava energia elétrica.

Recusou duas notas fiscais de serviço que, embora emitidas pela mesma empresa de comercialização de energia tinham por discriminação da aquisição o seguinte:

Prestação de serviço de representação conforme contrato.

A toda evidência, as notas glosadas não diziam respeito a despesas com energia elétrica.

Aqui é preciso assinalar a incapacidade do contribuinte de fazer prova cabal dos créditos que pretende, ainda que em universo reduzido de operações. Ressalte-se, ainda, a tentativa de comprovar despesas de energia elétrica com documentos que não tinham tal objeto.

Assim, na medida em que a contribuinte conseguiu comprovar apenas parte dos créditos que utilizou em suas compensações, correta a glosa imposta pela autoridade jurisdicionante.

Reproduziu-se acima os fundamentos que balizaram o despacho decisório e a minudente análise da decisão de piso, restando ao final consignado que a Recorrente não conseguiu demonstrar, ainda que em duas oportunidades a liquidez e certeza dos créditos alegados, os quais foram utilizados para extinguir débitos sob condição resolutória.

É digno de nota que o agente fiscal, cujas competências privativas estão estabelecidas no art. 6º, da Lei nº 10.593, de 2002, com a nova redação dada pela Lei nº 11.457, de 2007, bem como no 2º art. 37 do Decreto nº 7.574, de 2011, ante a devolução dos autos pela instância julgadora, agiu no âmbito de sua competência legal e nessa condição requisitou documentos e informações necessários à verificação das operações que respaldariam os créditos alegados, quanto ao contribuinte, períodos e operações informados previamente no DACON, portanto agiu no cumprimento de seu dever de ofício, para aferir a veracidade das informações submetidas à sua apreciação, quanto aos créditos pleiteados, visto que meras alegações não têm o condão de conferir os atributos de certeza e liquidez, requisitos essenciais para que se opere a homologação.

Registre-se que grande parte da documentação apresentada, conforme se pode constatar pelo exame dos autos se constitui de planilhas. Ocorre que planilhas sumarizam as operações, no entanto não de estar respaldadas pela documentação que tenha dado suporte à escrituração das operações respectivas nos livros contábeis e fiscais.

Note-se que embora não tenha carreado a prova documental que lhe competia, continua a Recorrente a solicitar diligência com esse intuito, cuja análise se faz a seguir.

Do ônus probatório

Visando balizar a discussão inicial é importante trazer à colação as disposições do art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996:

Art. 74. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal,

² Art. 37. No âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil, compete ao Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil a realização de diligências e de perícias (Decreto no 70.235, de 1972, art. 20, com a redação dada pela Lei no 8.748, de 1993, art. 1º, Lei no 10.593, de 2002, art. 6º, com a redação dada pela Lei no 11.457, de 2007, art. 9º)

passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão. (Redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002)

§ 1º A compensação de que trata o caput será efetuada mediante a entrega, pelo sujeito passivo, de declaração na qual constarão informações relativas aos créditos utilizados e aos respectivos débitos compensados. (Incluído pela Lei nº 10.637, de 2002)

§ 2º A compensação declarada à Secretaria da Receita Federal extingue o crédito tributário, sob condição resolutória de sua ulterior homologação. (Incluído pela Lei nº 10.637, de 2002)

§ (...)

§ 5º O prazo para homologação da compensação declarada pelo sujeito passivo será de 5 (cinco) anos, contado da data da entrega da declaração de compensação. (Redação dada pela Lei nº 10.833, de 2003)

§ 6º A declaração de compensação constitui confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência dos débitos indevidamente compensados. (Incluído pela Lei nº 10.833, de 2003)(grifei).

Das disposições legais acima citadas infere-se que há dois pilares essenciais na discussão acerca das declarações de compensação que podem ser identificados nas seguintes questões:

- a) deflagração do pleito pelo sujeito passivo [entrega pelo sujeito passivo de declaração quanto **aos créditos utilizados e aos respectivos débitos compensados**];
- b) a **extinção do crédito tributário sob condição resolutória de sua ulterior homologação**.

É digno de realce que os pilares acima destacados como a seguir se verá têm importância tanto no aspecto material quanto no aspecto formal, já que a partir de tal disposição normativa verifica-se que no tocante ao direito creditório pleiteado, conforme o primeiro pressuposto indicado, a deflagração do ato é do sujeito passivo mediante a entrega da declaração de compensação, sendo esta uma confissão de dívida, atribuição conferida pelo § 6º do art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996.

O segundo pressuposto é de que o crédito tributário é extinto sob condição resolutória de sua ulterior homologação.

Com os pressupostos acima estabelecidos, em se tratando de direito creditório pleiteado é importante demonstrar em breve abordagem a questão quanto ao ônus probatório, bem como o regramento processual quanto à via contenciosa na esfera administrativa.

Utilizando-se subsidiariamente as regras do Código de Processo Civil - CPC, verifica-se:

Art. 333. O ônus da prova incumbe:

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

II ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

Art. 396. Compete à parte instruir a petição inicial (art. 283), ou a resposta (art. 297), com os documentos destinados aprovar-lhe as alegações.

Disciplina o processo administrativo fiscal, Decreto nº 70.235, de 1972, em seu art. 9º que *[a exigência do crédito tributário e a aplicação de penalidade isolada serão formalizados em autos de infração ou notificações de lançamento, distintos para cada tributo ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito].*

Já o art. 16, III, do citado diploma legal estabelece que a impugnação mencionará *[os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir].*

Em complemento às disposições já realçadas, destaque-se ainda o art. 36 da Lei nº 9.784, de 1999:

Art. 36. Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado, sem prejuízo do dever atribuído ao órgão competente para a instrução e do disposto no art. 37 desta Lei.

Da interpretação sistemática da legislação referenciada, no presente caso, a regra acima quanto ao ônus probatório, se inverte, incumbindo ao autor a prova quanto ao fato constitutivo do seu direito. No caso em exame, a interessada declarou à Administração Tributária possuir um montante de crédito, utilizado para extinguir os débitos compensados. Nesses termos, cabe à interessada a prova da existência de seu direito, demonstrando a liquidez e certeza dos créditos alegados, utilizados para extinção do crédito tributário sob condição resolutória, através da apresentação ao fisco, quando solicitado, dos livros e documentos estabelecidos pela legislação para a comprovação da exatidão de suas informações.

Nesse sentido disciplina a Instrução Normativa RFB nº 900, de 30/12/2008, DOU de 31/12/2008:

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

Cabe ainda destacar que o dever de apresentação ao fisco da documentação exigida repousa em base legal como se verá, a título exemplificativo:

- Código Tributário Nacional - CTN, artigo 195:

Art. 195. Para os efeitos da legislação tributária, não têm aplicação quaisquer disposições legais excludentes ou

limitativas do direito de examinar mercadorias, livros, arquivos, documentos, papéis e efeitos comerciais ou fiscais, dos comerciantes industriais ou produtores, ou da obrigação destes de exibi-los.

Parágrafo único. Os livros obrigatórios de escrituração comercial e fiscal e os comprovantes dos lançamentos neles efetuados serão conservados até que ocorra a prescrição dos créditos tributários decorrentes das operações a que se refiram.(grifei).

- Lei nº 9.430, de 1996, art. 34:

Acesso à Documentação

Art.34.São também passíveis de exame os documentos do sujeito passivo, mantidos em arquivos magnéticos ou assemelhados, encontrados no local da verificação, que tenham relação direta ou indireta com a atividade por ele exercida.(grifei).

Conforme relatado, a DCOMP apresentada foi submetida ao crivo da autoridade competente para decidir acerca do direito pleiteado, cuja análise dos atos decisórios da autoridade jurisdicionante precedeu esse item de apreciação.

Assim restando não homologados os créditos pleiteados pelos fundamentos já sobejamente destacados, instaurada a lide pela apresentação da manifestação de inconformidade o colegiado da instância *a quo* manteve o indeferimento pela insuficiência das provas apresentadas .

Por oportuno, é importante repisar que o contribuinte foi intimado e reintimado a comprovar a liquidez e certeza de seu crédito pleiteado, requerendo a fiscalização a demonstração através de documentos e livros as operações que respaldam os períodos de apuração de outubro/novembro de 2004 solicitados no referido pleito.

No presente caso, seja do ponto de vista formal (análise pela autoridade competente, no prazo legal estipulado, bem como o julgamento em primeira instância em função da lide instaurada pela manifestação de inconformidade apresentada) seja no aspecto material (análise meritória da documentação apresentada) foi procedida a verificação junto ao contribuinte do suporte probatório que lhe competia demonstrar, conforme dispõe a legislação de regência, quantos às operações que ensejariam referido crédito, no entanto como já explicitado, o contribuinte ofereceu apenas parte da documentação, que se mostrou insuficiente para homologar totalmente o crédito pleiteado.

Infere-se portanto que o contribuinte não desincumbiu do ônus probatório que lhe competia para demonstrar a certeza e liquidez de seu crédito.

Da Prescindibilidade de diligência

Da presente análise constata-se que a Requerente desde a Manifestação de Inconformidade solicita diligência, para enfim demonstrar segundo argumenta a comprovação do seu direito.

Por oportuno, registre o que prevê o art. 18 do Decreto nº 70.235, de 1972:

*“Art. 18 – A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, **quando entendê-las necessárias**, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observado o disposto no art. 28, ‘in fine’.”*

Verifica-se assim que o deferimento de um pedido de diligência ou perícia, pressupõe a necessidade de se conhecer determinada matéria ou colher determinada prova, que o exame dos autos não seja suficiente para dirimir a dúvida, ou ainda que se faça premente uma análise que exija conhecimentos técnicos específicos, o que não é o caso dos autos, cuja documentação objeto da diligência solicitada deixou de ser apresentada em momento oportuno, quando requerido pela autoridade competente para decidir o pleito.

Por tudo o que foi exposto, não há reparos no indeferimento da diligência pela decisão de piso, uma vez que não há motivação para o seu deferimento como já ressaltado.

Insurge-se ainda a Recorrente quanto à incidência de juros de mora sobre a multa de ofício.

Ocorre que tratando-se o presente processo de análise de direito creditório, não há juros de mora lançados como sugere a defesa. Acaso existentes, fazem parte de outro processo, não compondo a presente lide.

Por todo o exposto, voto no sentido de **NEGAR PROVIMENTO** ao Recurso Voluntário.

[Assinado digitalmente]

Maria do Socorro Ferreira Aguiar

Voto Vencedor

Conselheiro José Fernandes do Nascimento, Redator Designado.

Inicialmente, é pertinente consignar que este Redator discorda apenas dos fundamentos aduzidos pela nobre Relatora quanto à não ocorrência da homologação tácita do procedimento compensatório em questão, baseada no entendimento de que o Despacho Decisório de nº 533/2009 (fls. 30/34), cuja ciência ocorreu em 15/12/2009 (fls. 35/36), foi proferido pela autoridade revestida de competência decisória, no prazo quinquenal definido no § 5º do art. 74 da Lei 9.430/1996.

No que tange a esse entendimento, verifica-se que inexistente nos autos controvérsia quanto à competência da autoridade julgadora da unidade da Receita Federal de origem, assim como em relação ao fato de que o citado Despacho Decisório, proferido em 3/12/2009, fora cientificado à recorrente dentro do prazo quinquenal fixado para a dita autoridade proceder a homologação expressa, nos termos do art. 74, § 5º, da Lei 9.430/1996.

O cerne da controvérsia cinge-se ao fundamento apresentada pela nobre Relatora para considerar o primeiro Despacho Decisório válido para fim de contagem do referido prazo homologatório e não o novo Despacho Decisório de nº 048/2011 (fls.

2001/2011), proferido em 23/2/2011 e cientificado à recorrente em 9/5/2011 (fls. 2012/2014), baseada no argumento de que não houve nulidade do primeiro Despacho Decisório, por inexistência de motivação, mas, afastamento do fundamento do primeiro Despacho Decisório pela Turma de Julgamento de primeiro grau, que, em sede de preliminar, decidira que os autos retornassem à unidade da Receita Federal de origem, para que fosse procedido ao exame dos documentos apresentados com a manifestação de inconformidade, já que a dita Turma de Julgamento não tinha competência para o exame originário da referida documentação. Para que não reste qualquer dúvida a respeito, veja os relevantes excertos extraídos do voto da i. Relatora a seguir transcritos:

Dos excertos acima destacados verifica-se que o colegiado do Acórdão nº 28.816/2010 diante da quantidade de documentos apresentados e sem revestir a competência para o exame originário da referida documentação, ao afastar o fundamento do ato decisório, de fato, decidiu preliminarmente, em razão do incidente de competência, que os autos fossem remetidos à autoridade jurisdicionante para proceder ao exame no âmbito de sua competência e assim o fez escudado na norma processual de regência, ante uma preliminar a ser apreciada, que impedia por consequência o exame meritório.

Quanto à nulidade do despacho decisório vergastado, por inexistência de motivação, também não se há de concordar, visto que os fundamentos estão nele consignados, cujos excertos já foram acima transcritos. Ocorre que a discordância da Recorrente quanto aos seus fundamentos não os transforma em inexistentes.

Com a devida vênia, discorda-se do entendimento da nobre Relatora.

Analisando os fundamentos exarados no primeiro Despacho Decisório, verifica-se que o motivo apresentado pela autoridade julgadora de origem para o não reconhecimento do direito creditório e a consequente não homologação das compensações declaradas foi a ausência de apresentação dos documentos comprobatórios do direito creditório. Especificamente, consta do referido Despacho que o motivo foi a falta de apresentação de “todos os elementos de comprovação básicos do direito de crédito” compensado pela recorrente, sem contudo especificar quais eram os referidos elementos de comprovação básicos, da mesma forma como dispunha o § 1º do art. 26 da então vigente Instrução Normativa SRF 460/2004, que também não especificava quais eram os documentos necessários à comprovação do direito creditório.

Dessa forma, ao afastar a motivação do primeiro Despacho Decisório, por conta da falta de apresentação da documentação comprobatória do direito creditório, indubitavelmente, a Turma de Julgamento *a quo* afastou a única motivação nele apresentado, transformando-o em despacho sem motivação, conforme se infere dos excertos extraídos do referido julgado, que seguem transcritos:

De fato, o DACON, na sua qualidade de obrigação acessória instituída pela legislação tributária, reveste-se da condição de início de comprovação dos créditos alegados pela contribuinte, cuja contestação depende de aprofundamento da análise por parte da administração tributária. Sendo assim, vê-se afastado o fundamento sobre o qual repousa a decisão atacada.

Ademais dos motivos alegados pela interessada, registre-se o fato de a contribuinte não ter sido intimada a apresentar os documentos que no entender daquela autoridade, seriam os elementos básicos para sua formação de convicção quanto à existência ou suficiência do crédito pretendido para a compensação.

Na medida em que a autoridade fiscal a quo não homologou a declaração de compensação por conta da não apresentação da documentação comprobatória, não houve a apreciação dos fundamentos materiais do crédito.

E, nos termos do art. 50 da Lei 9.784/1999, por se revestir de requisito imprescindível à validade do ato administrativo, especialmente, do ato administrativo de natureza decisória, o despacho ou decisão sem motivação é considerado nulo ou anulável. Em outras palavras, a falta da motivação da decisão administrativa implica, sem dúvida alguma, em sua nulidade, pois, sem ter o conhecimento da motivação da decisão a parte interessada não tem como exercer com plenitude o seu direito de defesa, o que macula a decisão com o grave vício de nulidade, previsto no art. 59, II, do Decreto 70.235/1972.

No caso em tela, ao determinar no dispositivo do primeiro acórdão (fls. 409/419), o afastamento da fundamentação do primeiro Despacho Decisório e o retorno dos autos à unidade da Receita Federal da jurisdição do contribuinte, para que esta prolatasse nova decisão, abrindo ao contribuinte a oportunidade de instruir o pleito com o conjunto probatório até então ainda não solicitado, a Turma de Julgamento *a quo*, de forma implícita, declarou a nulidade do primeiro Despacho Decisório, que, em face dessa circunstância, deixou de existir legitimamente no mundo jurídico. Para afastar qualquer dúvida a respeito, reproduz a seguir o dispositivo do referido julgado, *in verbis*:

Vistos, relatados e discutidos os autos do processo, acordam os julgadores da 3ª Turma da DRJ em Campinas, por unanimidade de votos, deferir em parte a manifestação de inconformidade para afastar o fundamento para a não homologação por conta da falta de apresentação de documentação comprobatória, determinando o retorno dos autos à unidade de jurisdição para que esta prolate nova decisão, abrindo ao contribuinte a oportunidade de instruir o pleito com o conjunto probatório até aqui não solicitado. (grifos não originais)

Em decorrência dessa decisão e com a prolação do segundo Despacho Decisório, a verificação do cumprimento do prazo quinquenal, para a realização da homologação expressa das referidas compensações, indubitavelmente, passou a ser a data da ciência deste último Despacho Decisório, que ocorreu no dia 9/5/2011, quando já havia se consumado a homologação tácita do procedimento compensatório em questão.

Não se pode olvidar que, em face da nulidade do primeiro Despacho Decisório, por falta de previsão legal, a fluência do prazo quinquenal, estabelecido no art. 74, § 5º, da Lei 9.43/1996, não pode ser suspenso nem interrompido, portanto, uma vez que a DComp em apreço (fls. 3/9) foi apresentada no dia 22/12/2004, a homologação tácita se consumou no dia 22/12/2009, portanto, antes da conclusão do segundo do Despacho Decisório, objeto do presente julgamento.

Enfim, cabe ainda consignar que, diferentemente do que alegou nobre Relator do voto condutor do primeiro acórdão da Turma de Julgamento de primeira instância, este Redator entende que o referido Colegiado tinha sim competência para analisar as provas

coligidas aos autos pela recorrente, na fase de manifestação de inconformidade, conforme previsto no art. 15 do Decreto 70.235/1972, que trata da impugnação, mas que, no âmbito do processo de compensação, sabidamente, equivale à manifestação de inconformidade.

Ora, se no caso de os elementos probatórios apresentados na fase de manifestação de inconformidade não serem suficientes para a formação da convicção do Colegiado de julgamento *a quo*, há autorização que o julgamento seja convertido em diligência, nos termos do art. 18 do Decreto 70.235/1972, para que a autoridade fiscal da unidade da Receita Federal de origem tragam aos autos novas provas consideradas necessárias ao esclarecimento das questões fáticas, com muito mais razão o referido Colegiado detinha competência para analisar todas as provas já colacionadas aos autos pela recorrente com a manifestação de inconformidade.

Logo, fica evidenciado que não havia justificativa jurídica plausível para que fosse afastada a motivação apresentada no primeiro Despacho Decisório, até porque o motivo nele consignado estava devidamente demonstrado nos autos. No entanto, com a prolação do novo Despacho Decisório, em cumprimento ao que fora determinado na primeira decisão de primeiro grau, indubitavelmente, o primeiro Despacho Decisório foi substituído e, juridicamente, deixou de existir.

Enfim, ao afastar a única motivação consignada no primeiro Despacho Decisório para não homologar as compensações declaradas, de fato e de forma implícita, a Turma de Julgamento de primeiro grau decretou a nulidade ou insubsistência jurídica do primeiro Despacho Decisório, em decorrência, como a prolação do segundo Despacho Decisório foi cientificado à recorrente após o prazo quinquenal, fixado no art. 74, § 5º, da Lei 9.430/1996, a não homologação expressa da compensação nele determinada não produz qualquer efeito jurídico em relação à decisão quanto ao mérito das compensações em tela, uma vez que já se encontrava consumada a homologação tácita das citadas compensações.

Por todo o exposto, vota-se pelo PROVIMENTO do recurso, para reconhecer a homologação tácita das compensações declaradas.

(assinado digitalmente)

José Fernandes do Nascimento