



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



**Processo n°** 16403.000062/2007-01  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão n°** 3302-012.656 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 14 de dezembro de 2021  
**Recorrente** INTERNATIONAL PAPER COMÉRCIO DE PAPEL E PART ARAPOTI LTDA.  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Ano-calendário: 2004

PEDIDOS DE RESSARCIMENTO/RESTITUIÇÃO E DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA. SUJEITO PASSIVO.

Em processos de ressarcimento, restituição e compensação, recai sobre o sujeito passivo o ônus de comprovar nos autos, tempestivamente, a natureza, a certeza e a liquidez do crédito pretendido. Não há como reconhecer crédito cuja natureza, certeza e liquidez não restaram comprovadas por meio de escrituração contábil-fiscal e documentos que a suportem.

Não há que se falar em violação a princípios jurídicos, entre os quais, aqueles da verdade material, contraditório e ampla defesa, quando o tribunal administrativo, ancorado na correta premissa de que sobre o sujeito passivo recai o ônus da prova e na constatação de insuficiência de provas do direito alegado, conclui pelo indeferimento da compensação declarada e afasta pedido de diligência.

PEDIDO DE DILIGÊNCIA OU PERÍCIA. DESNECESSIDADE. INDEFERIMENTO.

Descabe a realização de diligência ou perícia relativamente à matéria cuja prova deveria ter sido apresentada já em manifestação de inconformidade. Procedimentos de diligência e perícia não se afiguram como remédio processual destinado a suprir injustificada omissão probatória daquele sobre o qual recai o ônus da prova.

LANÇAMENTO DE OFÍCIO EM PEDIDOS DE RESSARCIMENTO. INEXISTÊNCIA DE OBRIGATORIEDADE. SÚMULA CARF N°. 159.

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. Inteligência da Súmula CARF n°. 159.

NULIDADE DA DECISÃO ADMINISTRATIVA. IMPROCEDÊNCIA.

Não há que se cogitar em nulidade da decisão administrativa: (i) quando o ato preenche os requisitos legais, apresentado clara fundamentação, motivação e caracterização dos fatos; (ii) quando inexistente qualquer indício de violação às determinações contidas no art. 59 do Decreto 70.235/1972; (iii) quando, no curso do processo administrativo, há plenas condições do exercício do contraditório e do direito de defesa, com a compreensão plena, por parte do sujeito passivo, dos fundamentos fáticos e normativos da autuação; (iv) quando a decisão aprecia todos os pontos essenciais da contestação.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(documento assinado digitalmente)

Vinícius Guimarães – Relator e Presidente em Exercício

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

Fl. 3 do Acórdão n.º 3302-012.656 - 3ª Sejul/3ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo n.º 16403.000062/2007-01

## Relatório

O processo versa sobre pedido de ressarcimento, cumulado com declarações de compensação, no qual o interessado indica créditos de **PIS/PASEP não-cumulativo**, vinculados ao mercado interno, atinente ao **4º trimestre de 2004**.

A autoridade fiscal, após procedimento de verificação dos créditos postulados, indeferiu o ressarcimento e não homologou as compensações declaradas, em razão de não terem sido apresentados os documentos comprobatórios do crédito alegado.

Em manifestação de inconformidade, o sujeito passivo sustentou que industrializa e comercializa papel sujeito à alíquota zero de PIS/COFINS, acumulando, desse modo, créditos decorrentes da aquisição de insumos. Afirma que, diante do volume de documentos solicitados durante o procedimento fiscal, pediu prorrogação de prazo, tendo sido atendido apenas parcialmente. Invocando os princípios da razoabilidade, proporcionalidade, ampla defesa e contraditório, entre outros, aduz que, no caso concreto, o tempo concedido pela autoridade fiscal foi exíguo em face da quantidade de documentos solicitados, afigurando-se como desproporcional e sem razoabilidade o fato da fiscalização negar o pedido de prorrogação de prazo e simplesmente denegar o crédito postulado e não homologar as compensações, sob o frágil argumento de não entrega da documentação no prazo estipulado. Postula pela realização de perícia, sustentando que seria imprescindível para a comprovação do direito creditório postulado, indicando perito e formulando diversos quesitos. Requer, ainda, a juntada de CD-ROM que conteria toda a documentação solicitada pela fiscalização.

Numa primeira apreciação da manifestação de inconformidade, o colegiado de primeira instância converteu o julgamento em diligência para que a unidade de origem verificasse se a documentação apresentada era, de fato, suficiente para a análise da eventual existência do crédito pretendido, dando ciência ao sujeito passivo dos trabalhos realizados, reabrindo prazo para apresentação de contrarrazões, com posterior reenvio para aquele colegiado.

Em resposta, o serviço de fiscalização da unidade de origem procedeu a intimações do sujeito passivo, requerendo que fosse apresentada documentação necessária para a análise do direito creditório postulado. Após pedidos sucessivos de dilação de prazo, a fiscalização indeferiu o último pedido. Lavrou, então, informação fiscal, na qual reportou os fatos ocorridos e enfatizou as várias oportunidades dadas ao sujeito passivo para apresentar os documentos comprobatórios requeridos, concluindo pela impossibilidade de se verificar a subsistência dos créditos pretendidos.

Retornando os autos para julgamento, o colegiado de primeira instância exarou decisão na qual foram rejeitadas as preliminares arguidas, indeferido o pedido de diligência e mantido o não reconhecimento do pedido de ressarcimento e a não homologação das compensações.

O sujeito passivo apresentou, então, recurso voluntário, no qual postulou pela declaração de nulidade do acórdão recorrido, por afronta ao contraditório e ampla defesa na diligência fiscal, pelo reconhecimento do crédito pretendido com a homologação das compensações vinculadas e, ainda, pelo deferimento do pedido de perícia para demonstração dos créditos ou de nova diligência, que não se limite a exigir arquivos magnéticos ou novos documentos, mas que se destine a confirmar e/ou apurar o montante do crédito postulado.

Apreciando o recurso voluntário, a 1ª Turma Ordinária/ 2ª Câmara / 3ª Seção de Julgamento do CARF exarou acórdão, no qual restou reconhecida a ocorrência de cerceamento do direito de defesa, uma vez que a informação fiscal, com o resultado da diligência, não foi cientificada à recorrente, anulando a decisão de primeira instância e determinando o retorno dos autos à unidade de origem para proferir a intimação da recorrente sobre as conclusões da diligência fiscal, concedendo o prazo de 30 (trinta) dias para suas contrarrazões, encaminhando, em seguida, os autos à DRJ para novo julgamento.

Retornando o processo à unidade de origem, a fim de se atender a determinação do CARF, foi elaborada informação fiscal, cientificada ao sujeito passivo, reabrindo prazo para apresentação de contrarrazões.

Em manifestação ao relatório de diligência, o sujeito passivo sustenta, em síntese, que a diligência não foi cumprida na forma determinada pelo órgão julgador, uma vez que não foram apreciados os documentos acostados aos autos, restando expresso o cerceamento ao direito de defesa, razão pela qual a diligência deve ser anulada, com a consequente determinação de uma efetiva apuração do direito creditório. Aduz que deixou elementos e documentos hábeis – entre os quais, livros de entrada - à disposição da fiscalização, tendo esta se esquivado de atender ao escopo da diligência. Defende a subsistência dos créditos de contribuição social não-cumulativa, afirmando que são decorrentes da aquisição de insumos e bens aplicados na fabricação de papel, não existindo débitos a serem contrapostos a referidos créditos – tendo em vista a imunidade que lhe é assegurada. Postula pela realização de perícia ou nova diligência, não limitada a requerer arquivos magnéticos, mas que se destine a confirmar ou apurar, com base nos documentos já apresentados e colocados à disposição do Fisco, o montante do direito creditório alegado. A fim de comprovar a possibilidade de quantificação do direito creditório, assinala que traz levantamento realizado por empresa independente, o qual demonstra a existência de saldo credor. Junta, ainda, planilhas e outros elementos utilizados para o cálculo do saldo credor.

O colegiado de primeira instância julgou improcedente a manifestação de inconformidade, nos termos da ementa a seguir transcrita:

**DECISÃO ANULADA PELO CARF.**

Cabe proferir novo acórdão atinente a processo cuja decisão de primeira instância foi anulada pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

**PEDIDOS DE RESSARCIMENTO. COMPROVAÇÃO DA EXISTÊNCIA DO DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA.**

No âmbito de pedido de ressarcimento, é ônus da interessada a comprovação minuciosa da existência do direito creditório; não havendo atendido de forma satisfatória intimação para apresentação de provas quanto ao direito alegado, cabível ao fisco o indeferimento de seu pleito.

**PEDIDO DE PERÍCIA.**

É prescindível o pedido de perícia que vise a comprovação de créditos da pessoa jurídica, quando se tratar de matéria que não exige conhecimento técnico específico diferente da análise que deve ser realizada pela autoridade administrativa competente para o reconhecimento do crédito, ainda mais quando envolver a falta de apresentação de provas e informações quanto aos valores dos créditos pleiteados.

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

- (i) preliminarmente: a nulidade da decisão recorrida por se basear em diligência que não cumpriu sua finalidade, exorbitou os limites da matéria e cerceou o direito de defesa da recorrente;
- (ii) no mérito: a subsistência e legitimidade dos créditos pleiteados. Junta, ao recurso, planilhas e laudo com apuração dos créditos, e postula, com base na verdade material e nos princípios que regem o processo administrativo fiscal, pela apreciação dos documentos apresentados. Requer, ainda, pela realização de perícia, a qual seria imprescindível no caso concreto, tendo em vista que o processo não estaria municiado de todos os elementos necessários para apurar a certeza e liquidez dos créditos pleiteados. Afirma que se a autoridade fiscal

tivesse apreciado os documentos apresentados, ao menos algum crédito de contribuição não-cumulativa teria sido identificado. Aduz, ainda, que as informações prestadas em DICON e DCTF não foram desqualificadas ou requalificadas pelo Fisco, ou seja, não houve o necessário ato administrativo de reconstituição da apuração da contribuição não-cumulativa nos meses objeto do pedido de ressarcimento. Nesse caso, seria necessário que o Fisco efetuasse o lançamento e demonstrasse as supostas inconsistências na apuração do crédito postulado. Sustenta que os valores informados no DICON só poderiam ser afastados com a edição de ato administrativo de ofício, sob pena de nulidade de qualquer outro procedimento adotado.

## Voto

Conselheiro Vinícius Guimarães, Relator.

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

As matérias em discussão podem ser assim sintetizadas:

- (i) Em preliminar: nulidade da decisão recorrida, tendo em vista que se baseou em diligência que não cumpriu sua finalidade, deixou de apreciar vários documentos e elementos apresentados, violando o contraditório e ampla defesa;
- (ii) Quanto ao mérito: a suficiência e legitimidade dos créditos postulados.

Passo à análise de cada tópico.

## PRELIMINARES

A recorrente sustenta, em preliminar, a nulidade da decisão recorrida por se basear em diligência que não cumpriu sua finalidade, tendo deixado de apreciar vários documentos e elementos apresentados, implicando, com isso, violação ao contraditório e ampla defesa.

Apreciando as alegações do sujeito passivo, o acórdão recorrido assim se pronunciou:

Importa destacar, a respeito, que de acordo com o disposto nas Leis n.ºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, que dispõem sobre a não-cumulatividade das contribuições para o PIS/PASEP e para a Cofins, respectivamente, a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados, em regra geral, em relação a bens adquiridos para revenda e bens e serviços, utilizados como insumos na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda. Contudo, o reconhecimento do crédito sempre está condicionado à verificação da exatidão das informações prestadas no Dicon. Demonstrativo que discriminará, por exemplo, os bens adquiridos para revenda, os insumos utilizados para a produção de bens e serviços, as receitas vinculadas a operações no mercado interno e externo, a forma de apropriação ou rateio dos custos a essas rubricas etc. Por isso, é que a autoridade administrativa da unidade de jurisdição da pessoa jurídica, competente para executar as atividades relacionadas à restituição, compensação e ressarcimento de impostos e contribuições, solicita a apresentação de documentos e informações que dão origem aos créditos pleiteados. E é com base nessas informações, inclusive, seja por meio da análise de arquivos magnéticos, verificação dos documentos fiscais e na escrituração fiscal dos contribuintes, utilizando-se ou não do método de amostragem, é que a autoridade competente terá a possibilidade de comprovar se os registros efetuados estão de acordo

com as formalidades legais e, em consequência, atestar a possibilidade de aproveitamento dos créditos.

Nesse contexto, o procedimento fiscal para realizar a verificação do ressarcimento pleiteado teve início com a Intimação Fiscal nº 202/2008, datada de 05/03/2008, para que a contribuinte apresentasse, em meio digital, no prazo de vinte dias, dentre outras exigências, relação de notas fiscais de entrada, devoluções de venda, relação de notas fiscais de saída, além dos livros fiscais e contábeis, bem como de demonstrativo de operações de exportações realizadas, memoriais de apuração das bases de cálculo da contribuição que se baseou o contribuinte no preenchimento do Dacon, demonstrando as origens dos valores que compõem cada uma das linhas ali informadas.

A partir daí, iniciou-se uma série de solicitação de prorrogação de prazo para atendimento por parte da interessada e diversas reintimações, por parte da fiscalização, para cumprimento da exigência. Senão veja-se, num primeiro momento: 04/04/2008, solicitação de dilação do prazo para mais 20 dias; deferimento de mais 10 dias; 10/04/2008, solicitação de dilação de prazo de mais 10 dias; 22/04/2008, pedido de juntada de CD que conteria arquivos para instruir o processo. Em 09/05/2008, a Saort da DRF/Ponta Grossa, emitiu o Despacho Decisório indeferindo o pleito da interessada, posto que não foram carreados aos autos elementos informativos necessários ao seu exame.

Segundo aquele Despacho Decisório, a contribuinte atendeu parcialmente a intimação fiscal, juntando a relação de despachos de exportação, livros fiscais e cópia do contrato social; no entanto, houve omissão no atendimento da apresentação de relação de notas de entrada e saída, memorial de cálculo da contribuição e descrição do processo produtivo.

Consta na decisão a justificativa da necessidade dos documentos solicitados para apurar o quantum do direito crédito pleiteado, que aqui transcreve-se, posto que esclarecedor sobre as razões de indeferimento do pedido:

“Itens 1 e 2:

A solicitação em meio digital da planilha discriminando os dados das notas fiscais é baseada nos arts. 1º e 2º da Instrução Normativa SRF n.º 86, de 22 outubro de 2002, adiante transcrita:

Art. 1º As pessoas jurídicas que utilizarem sistemas de processamento eletrônico de dados para registrar negócios e atividades econômicas ou financeiras, escriturar livros ou elaborar documentos de natureza contábil ou fiscal, ficam obrigadas a manter, à disposição da Secretaria da Receita Federal (SRF), os respectivos arquivos digitais e sistemas, pelo prazo decadencial previsto na legislação tributária.

(...)

Art. 2º As pessoas jurídicas especificadas no art. 1º quando intimadas pelos Auditores-Fiscais da Receita Federal, apresentarão, no prazo de vinte dias, os arquivos digitais e sistemas contendo informações relativas aos seus negócios e atividades econômicas ou financeiras.

O objetivo da requisição da planilha, com a relação de notas de entrada, é a de discriminar individualmente cada aquisição que compõe a base de cálculo do crédito da Cofins, permitindo verificar preliminarmente se os mesmos fazem jus ao crédito preterido. Posteriormente os valores contábeis das notas fiscais são totalizados e comparados com os informados no Registro de Apuração do IPI - RAIPI, para examinar a compatibilidade de valores.

Item 4:

O memorial de apuração da base de cálculo é necessário para identificar as aquisições que foram consideradas pelo peticionário, em cada rubrica do Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais - DACON, assim como o detalhamento do critério de rateio adotado para a segregação com os créditos do mercado interno. Pressupõe-se em relação a este item, que o contribuinte tivesse de pronto a origem dos valores que foram informados no mencionado demonstrativo, mas, no entanto, não foi apresentada a memória de cálculo.

Item 6:

A descrição do processo produtivo é elemento essencial para identificação dos itens e serviços utilizados no processo produtivo e verificar se os mesmos podem ser enquadrados no conceito de insumo, conforme disposto no art. 8º da Instrução Normativa SRF n.º 404, de 12 de março de 2004, in verbis:

(...)

Por fim, assim dispõe o Art. 24 da IN 600/2005:

Art. 24. A autoridade da SRF competente para decidir sobre o pedido de ressarcimento de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS poderá condicionar o reconhecimento do direito creditório à apresentação de documentos comprobatórios do referido direito, bem como determinar a realização de diligência fiscal nos estabelecimentos da pessoa jurídica a fim de que seja verificada, mediante exame de sua escrituração contábil e fiscal, a exatidão das informações prestadas.

(grifos nossos)

Destarte, devido a não entrega de todos os documentos comprobatórios solicitados em intimação fiscal, que permitiriam a análise do direito creditório, cabe indeferir o pedido de ressarcimento de plano.”

Por outro lado, quanto ao CD (compact disc), juntado à sua manifestação de inconformidade, que dizia conter as informações originalmente solicitadas, esta DRJ/CTA baixou o processo em diligência à DRF de origem, com a seguinte finalidade: “Assim, tendo em vista que a interessada teria, em princípio, trazido aos autos os elementos que o órgão originariamente competente entendeu faltarem para análise originária dos créditos de PIS Não Cumulativo - Exportação, relativo ao 4º trimestre de 2004, entende-se ser necessário o retorno do processo à DRF/Ponta Grossa, para que seja verificado se a documentação apresentada pela interessada é, de fato, suficiente para a análise da eventual existência do crédito reclamado, bem como, em caso afirmativo, que seja feita a preparação de demonstrativos que indiquem o eventual montante passível de ressarcimento, bem como quais débitos fiscais indicados nas declarações de compensação poderiam ser homologados. Dos trabalhos fiscais feitos, dar ciência à interessada, com reabertura de prazo para a apresentação de eventuais contrarrazões, e posterior envio do processo a este órgão julgador para prosseguimento”.

Note-se que, nesse segundo momento, a partir do retorno dos autos à unidade de origem, reiniciou-se novas solicitações de prorrogação de prazo para atendimento por parte da interessada e diversas reintimações, por parte da fiscalização, para cumprimento da exigência. Mais uma vez veja-se: 18/01/2010, Termo de Intimação Fiscal nº 19/2010; 28/01/2010, Termo de Intimação Fiscal nº 24/2010; 04/02/2010, solicitação de dilação de prazo por mais 20 dias; 09/03/2010, solicitação de prorrogação de prazo para o dia 15/03/2010; 12/03/2010, pedido de prorrogação de prazo em mais 15 dias; 20/04/2010, Termo de Intimação Fiscal nº 227/2010 com prazo de 5 dias; 11/05/2010, solicitação como prazo definitivo o dia 14/05/2010; 14/05/2010, solicitação de dilação de prazo por mais 30 dias; 26/05/2010, Comunicado nº 03/2010 de indeferimento da solicitação e comunicado de que os autos estariam sendo encaminhados para julgamento. A Informação Fiscal lavrada pela autoridade fiscal, nesse momento, como já visto, deu azo à nulidade do processo a partir daí, por falta da ciência de seu conteúdo à interessada.

É de se observar, portanto, que a autoridade fiscal, no decorrer da diligência realizada, não se limitou apenas à determinação desta DRJ, que era bastante clara: “para que seja verificado se a documentação apresentada pela interessada é, de fato, suficiente para a análise da eventual existência do crédito reclamado...”. Fez mais do que isso: uma vez que foi verificado que os arquivos digitais constantes do CD continham inconsistências nos valores totais com os apurados no Dacon e que não ocorreu o detalhamento da origem dos créditos informados, houve por bem proceder a novas intimações, de forma a obter as informações necessárias para a realização da análise dos créditos pleiteados. Mas, diga-se, não houve desfavor no procedimento assim realizado pela autoridade fiscal e tampouco acarretou qualquer prejuízo à interessada. Ao contrário, apesar das tentativas anteriores para obtenção desses documentos terem se mostradas infrutíferas, reabriu-se uma vez mais a oportunidade para complementar a instrução do processo.

Relativamente à alegação da interessada de que a documentação estava demonstrada nos livros fiscais que sempre esteve à disposição da fiscalização, a autoridade fiscal rebate tal argumento, lembrando que “os livros fiscais, como o registro de entrada, são meros instrumentos acessórios para a apuração do PIS/COFINS. Na escrita fiscal registra-se e organiza-se os documentos (notas fiscais, faturas e recibos). Não os substitui ou dispensa.

Quando solicitadas as provas ou evidências do crédito devem ser apresentadas à fiscalização, que exerce seu poder/dever de agir em proteção da sociedade”. Para tanto, copia fragmento do livro de registro entrada da contribuinte, para demonstrar que os elementos ali disponíveis, isoladamente, não são aptos para comprovar quaisquer créditos pleiteados, justamente por não fazer menção à descrição da mercadoria, à classificação da NCM e a rubrica a qual foi inserida no Dacon:

REGISTRO DE ENTRADAS-RE-MODELO P/LA											
Contribuinte : INFACEL INDUSTRIA DE PAPEL ARAPOTI LTDA - 0021								Código de Valores Fiscais			
Inscr. Est. : 10600000-19 CNPJ : 16.700.109/0001-26								1 - Operações sem Crédito de Imposto			
Folha : 8								2 - Operações sem Crédito de Imposto - Isentas ou não Tributadas			
Mês ou Período/ano : 01/12/2004 - 31/12/2004								3 - Operações sem Crédito de Imposto - Outras			
Documentos Fiscais				Valor	Codificação	Valores Fiscais					
Data de	(Série/)	Data de	Código	(UF)		ICMS(Cod/	Base de	Alíq.	Imposto		
Entrada	Espe/	(Número)	Documento	Emissor	(Org)	Contabil	(Fiscal/CFI	(%)	Valor de		
							Operação)		Operação)		
									Observações		
02/12/2004	MF	000069	02/12/2004	2000042856	PR	7.899,91	1101	ICMS 1	3.069,79	19,00	581,49
								ICMS 2	2.831,52	0,00	0,00
								IRR 2	0,999,61	0,00	0,00

Cabe destacar, por pertinente, que em análises de pedido de ressarcimento de créditos originados pelo sistema de não cumulatividade das contribuições ao PIS e à Cofins, tendo em vista o grande volume de documentos e operações a serem verificadas (veja-se, por exemplo, que só em relação essa mesma empresa consta outros 25 processos administrativos, relativos aos períodos de apuração dos anos-calendário de 2004, 2005 e 2006), o procedimento fiscal, em regra geral, tem início com a solicitação de planilhas, arquivos e demonstrativos contendo dados gerais das operações da empresa, como a aquisição de matérias-primas e insumos, saída de produtos detalhados por código de operação e classificação fiscal, descrição de bens do ativo imobilizado, detalhamento do processo produtivo. A partir dessas informações, utilizando-se do método de amostragem, é solicitado a comprovação, por meio de documentação hábil e idônea, as operações informadas no Dacon em suas diversas "linhas", assim como pode haver a necessidade de detalhamento sobre algumas atividades ou mesmo de operações específicas. Por isso, é usual a emissão de várias intimações para que se possibilite comprovar se as informações registradas em seu Dacon estão de acordo com as formalidades legais, para daí então atestar a possibilidade de aproveitamento dos créditos. Note-se que os lançamentos contábeis, os saldos mensais de balancetes e o plano de contas demonstram os valores registrados nos livros contábeis e fiscais, mas não se tem, apenas com base nessas informações, a certeza e liquidez dos créditos. Isso porque esses registros não evidenciam que os custos foram utilizados no sistema produtivo; se esses custos podem ser objeto de apropriação de créditos; se há custos vinculados a saídas com suspensão, isenção, alíquota zero; quais os valores que foram informados em cada linha do Dacon; o método de rateio utilizado; a segregação da parcela ressarcível, dentre outras verificações necessárias; e ainda é preciso verificar se esses valores registrados nos livros fiscais estão apoiados em documentos hábeis e idôneos.

E esse fato está claro na Informação Fiscal, quando é dito que ainda que o contribuinte atendesse na íntegra a intimação inicial, ainda seriam verificados, em uma segunda etapa, os documentos que lastreariam o direito creditório informado, quais sejam notas fiscais, faturas e contratos. Mas essa primeira etapa, que seria a confirmação entre as rubricas do Dacon e a escrita fiscal, sequer foi atendida, tendo em vista as inconsistências e omissões detectadas na documentação fornecida.

Portanto, não há desagravo no procedimento da fiscalização, quando da realização da diligência, em emitir novas intimações buscando a obtenção de outros dados complementares daqueles solicitados na intimação inicial.

Assim, ao tempo em que apresentado o pleito à autoridade originalmente competente, nota-se que a interessada não trouxe todos os elementos necessários para a sua análise. Veja-se que a intimação inicialmente feita, em 05/03/2008, já havia determinado um prazo razoável (de 20 dias, prazo esse estabelecido pela IN SRF n.º 86, de 2001, para a apresentação de arquivos digitais) para o seu cumprimento, posto que todas as informações solicitadas já deveriam fazer parte da sua escrituração contábil/fiscal, bastando tão-somente serem consolidadas segundo os termos da solicitação fiscal. Portanto, diferentemente da alegação da contribuinte de que, devido ao grande número de documentos e informações solicitados não conseguiu reuni-los no prazo proposto na intimação, porque alguns deles demandam um certo tempo para serem emitidos, deve ser considerado que o prazo era para apresentar e não para produzir documentos, que pela legislação devem fazer parte da escrituração da pessoa jurídica. Ora, tais documentos deveriam ter sido providenciados antes mesmo da interposição desta contestação ou do pedido de ressarcimento, ou seja, deveriam ter servido de base quando do preenchimento do Dacon pela empresa, que justamente é o Demonstrativo onde se apurada a contribuição devida.

Ademais, o reconhecimento do direito ao crédito somente se materializa, mediante a apresentação de documentos comprobatórios, realização de diligências e exame da escrita fiscal, a critério da autoridade administrativa, como, aliás, veio a ser disciplinado pela Instrução Normativa SRF n.º 600, de 28 de dezembro de 2005:

Art. 24 A autoridade da SRF competente para decidir sobre o pedido de ressarcimento de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS poderá condicionar o reconhecimento do direito creditório à apresentação de documentos comprobatórios do referido direito, bem como determinar a realização de diligência fiscal nos estabelecimentos da pessoa jurídica a fim de que seja verificada, mediante exame de sua escrituração contábil e fiscal, a exatidão das informações prestadas.

De qualquer maneira, a interessada caberia observar os arts. 15, caput, e 16, III, § 4º, do Decreto n.º 70.235, de 1972, que determinam como momento processual para a apresentação de provas o da impugnação ou, no caso, o da manifestação de inconformidade contra o despacho decisório da autoridade a quo, trazendo os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir. Assim, junto à manifestação de inconformidade deveriam estar produzidos os documentos que comprovassem o direito ao pleiteado ressarcimento, o que não ocorreu.

Pelo que se expôs, não se pode aventar a hipótese de violação dos princípios da razoabilidade/proporcionalidade, do contraditório e da ampla defesa, uma vez que à interessada, antes da emissão do despacho decisório, havia sido disponibilizado um espaço de tempo mais que suficiente para o cumprimento da exigência fiscal.

Quanto ao pedido para a realização de perícia, alegando ser imprescindível para comprovar o seu direito a créditos de PIS e Cofins, decorrente de aquisições de matéria-prima, insumos e demais bens utilizados na fabricação de papel sujeito à alíquota zero, entende-se que o argumento no qual sustenta o pleito não demanda a produção de prova pericial. Com efeito, o pedido da interessada se mostra completamente desnecessário, pois, em razão do que ficou assente, não se trata de matéria que exija conhecimento técnico específico diverso da competência da própria autoridade administrativa para reconhecimento do crédito, mas, simplesmente, de apresentação de provas e informações por parte da interessada quanto aos valores dos créditos por ela utilizados. Ademais, ainda que terceiros elaborassem demonstrativos, laudos e análise de créditos utilizados pela pessoa jurídica, poderiam ser admitidos para respaldar o pleito do direito creditório, mas, de forma alguma, poderiam substituir aqueles elementos, devidamente registrados em sua escrituração fiscal e contábil e respaldados em documentos hábeis e idôneos, que são imprescindíveis para o fisco efetuar a conferência da correção das informações inseridas nos Dacon.

Em face do exposto, VOTO no sentido de rejeitar as preliminares arguidas, indeferir o pedido de perícia e manter o não reconhecimento do pedido de ressarcimento em litígio, bem como a não homologação das compensações declaradas, a ele vinculadas.

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

Como bem consignou o aresto vergastado, com base no arcabouço legal e na legislação que regem a matéria em análise, o reconhecimento de direito creditório das contribuições não cumulativas está condicionado à verificação da exatidão das informações prestadas pelo sujeito passivo em suas declarações, em especial no DACON.

Nesse contexto, a autoridade fiscal da unidade de jurisdição do sujeito passivo poderá solicitar elementos e documentos para a comprovação dos créditos pretendidos, inclusive arquivos digitais, escrituração contábil-fiscal e documentos que a suportam, entre outros elementos, tudo com vistas à análise da certeza, liquidez, natureza e disponibilidade do direito creditório postulado.

No caso concreto, compulsando os autos, constata-se que a autoridade fiscal, não apenas durante o procedimento de fiscalização, mas, ainda, após a instauração do contencioso administrativo, procedeu a diversas intimações do sujeito passivo, a fim de que fossem apresentados os elementos e documentos hábeis e idôneos, suficientes e necessários para a apuração da subsistência dos créditos pretendidos.

Observe-se, nesse ponto, que, deste o termo de Intimação Fiscal n.º 202/2008, lavrado em março de 2008, ou seja, há mais de uma década, a fiscalização solicitou, entre outros elementos, a apresentação de notas fiscais de entrada, devoluções de venda, relação de notas fiscais de saída, memoriais de apuração da base de cálculo das contribuições não-cumulativas e escrituração contábil-fiscal, com vistas à apuração da legitimidade do crédito postulado.

Desde então, diversas oportunidades foram concedidas ao sujeito passivo, através, por exemplo, de renovadas extensões de prazo para atendimento às intimações e reintimações, tendo a autoridade fiscal, à época do despacho decisório, denegado, com base no art. 24 da IN 600/2005, o pedido de ressarcimento, pois entendeu, em essência, que não foi possível, pela falta de determinados documentos comprobatórios, analisar, de forma suficiente, o direito creditório.

Sublinhe-se que, na ocasião, a fiscalização esclareceu, de forma meticulosa, quais elementos foram negligenciados – como, por exemplo, planilhas com a relação de notas fiscais de entrada, memorial de apuração da base de cálculo, descrição do processo produtivo, etc. - e qual a sua importância na verificação do crédito pretendido.

Após o despacho decisório, outras possibilidades se abriram para que o sujeito passivo trouxesse aos autos os elementos de prova hábeis para demonstração cabal de seu suposto direito. Com a manifestação de inconformidade, houve a juntada de CD (compact disc), o qual teria, ao menos em princípio, os elementos originalmente solicitados pela fiscalização, razão pela qual o colegiado *a quo* decidiu converter o processo em diligência para que a unidade de origem apreciasse os documentos juntados, verificando sua suficiência para a análise do crédito reclamado, apurando o montante passível de ressarcimento e, ainda, os débitos das declarações de compensação que poderiam ser homologados.

Em cumprimento à diligência, a autoridade fiscal procedeu a intimações e reintimações, tendo o sujeito passivo apresentado novas solicitações de prorrogação de prazos, como bem descreveu o aresto recorrido: observe-se, nesse ponto, que quase cinco meses após a primeira intimação fiscal da diligência – desde o Termo de Intimação Fiscal n.º 19/2010, cientificado ao sujeito passivo em 25/01/2010, até o Comunicado n.º 03/2010, lavrado em 26/05/2010 - , a recorrente não havia ainda apresentado todos os documentos necessários para a análise do pedido de ressarcimento.

Diante da ausência da apresentação de vários elementos e documentos solicitados, a autoridade fiscal exarou Informação Fiscal, em 25/05/2010, expondo, de forma detalhada, todas as oportunidades dadas ao sujeito passivo para a demonstração do direito creditório postulado, sublinhando, entre outros pontos, o fato de que, mesmo após cento e nove dias, apenas alguns elementos, com inconsistências, foram apresentados, tornando inviável a apuração e verificação do crédito.

Os autos retornaram, sem a ciência dos resultados da diligência, ao colegiado de primeira instância que proferiu julgamento que veio, como visto, a ser anulado pelo CARF, resultando no retorno do processo à unidade de origem para ciência da diligência ao sujeito passivo, com abertura de prazo para sua manifestação, com posterior regresso dos autos ao colegiado de primeira instância para novo julgamento.

À luz dos elementos que instruem o processo, resta evidente, ao meu ver, que não há que se falar em qualquer violação de princípios jurídicos na diligência realizada pela autoridade fiscal, salvo a falta de intimação do resultado, a qual foi devidamente sanada.

Nessa linha, não assiste razão à recorrente quando afirma que a decisão recorrida padece de nulidade, uma vez que teria se baseado em diligência que não atendeu a finalidade a ela determinada, exorbitou dos limites impostos e violou o contraditório e ampla defesa.

Ao contrário do que defende a recorrente, entendo que a autoridade fiscal cumpriu plenamente o objetivo da diligência, procedendo à verificação da documentação apresentada pelo sujeito passivo e analisando se os elementos trazidos com a manifestação eram suficientes para a comprovação cabal do crédito pretendido, no desempenho regular e típico da análise de pedidos de ressarcimento e declarações de compensação – percebe-se que na própria proposta de diligência a DRJ determina que a autoridade fiscal avalie os documentos entregues e, ainda, analise e apure os créditos e a eventual extinção dos débitos compensados, não existindo qualquer subversão do conteúdo de diligência proposto pelo colegiado de primeira instância.

Saliente-se, ademais, que ao constatar que os elementos trazidos junto com a manifestação eram insuficientes, a autoridade fiscal acabou por estender, consideravelmente, a possibilidade de o sujeito passivo buscar demonstrar suas alegações, prorrogando, em quase quatro meses, o prazo para que elementos outros fossem trazidos aos autos para a apuração da liquidez e certeza do crédito pleiteado.

Observe-se aqui, como antes já assinalado, que a fiscalização não apenas analisou, de forma concreta e efetiva, os documentos apresentados pelo sujeito passivo por ocasião da manifestação de inconformidade, identificando suas inconsistências e evidenciando sua insuficiência para comprovação do crédito pretendido, como também alargou a possibilidade de o sujeito passivo juntar aos autos elementos adicionais, para complementar a documentação insuficiente, franqueando-lhe pleno exercício do direito de ampla defesa e contraditório.

Assim, se há, como assevera a recorrente, extrapolação dos limites por parte da diligência, a extrapolação é no sentido de conferir ao sujeito passivo inúmeras oportunidades para apresentar elementos fundamentais para a comprovação do direito creditório postulado. Tal fato em nada macula a diligência: não há que se falar em nulidade da diligência quando a autoridade fiscal, cumprindo seu papel típico e característico de analisar os elementos probatórios de crédito postulado em ressarcimento e declarações de compensação, conclui pela sua insuficiência e concede ao sujeito passivo reiteradas possibilidades de complementar o acervo probatório.

Apesar de todas as oportunidades, o sujeito passivo eximiu-se de apresentar documentos essenciais para a comprovação de seu eventual direito creditório. Nesse ponto, como bem consignou a Informação Fiscal conclusiva da diligência, o sujeito passivo deixou de apresentar as relações de notas de entradas de insumos, fretes nas vendas, energia elétrica, dentre outras aquisições, relação das notas de saídas relativas à receita bruta operacional, devoluções de compras e outras relacionadas com a apuração dos créditos reclamados, memorial de apuração da base de cálculo das contribuições não-cumulativas e descrição do processo produtivo.

Todos esses elementos são fundamentais para a apuração do crédito pretendido e os documentos então juntados aos autos eram insuficientes para demonstrar a natureza, liquidez, certeza e disponibilidade do direito creditório alegado.

Nesse contexto, lembre-se que o próprio relatório de diligência se ocupou de descrever a relevância de cada documento para a apuração do crédito postulado, evidenciando, de forma clara e meticulosa, a insuficiência dos documentos apresentados e concluindo pelo não reconhecimento do direito creditório.

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

Na esteira das alterações normativas ocorridas, a Instrução Normativa SRF n.º 600/2005 determinou, como bem consignou a Informação Fiscal conclusiva da diligência, através de seu art. 24, que a autoridade tributária poderia condicionar o reconhecimento de direito creditório, no âmbito de pedidos de restituição, ressarcimento, reembolso e compensação, à apresentação de documentos comprobatórios de referido direito.

Assim, diante da ausência de apresentação de elementos fundamentais para a verificação do crédito pretendido e com base no art. 24 da IN SRF n.º 600/2005, a fiscalização concluiu, de forma fundamentada, pela negativa de reconhecimento do direito creditório pleiteado.

Importa lembrar que processos que envolvem a restituição, o ressarcimento ou a compensação de tributos pressupõem a necessidade de comprovação da certeza e liquidez do crédito alegado, recaindo sobre o sujeito passivo **o ônus de produzir provas suficientes e necessárias para a demonstração de seu direito.**

Nessa linha, em casos como o presente, em que o sujeito busca o reconhecimento de direito creditório vinculado a supostos créditos de contribuições não-cumulativas relacionados a aquisições de insumos, é fundamental que as alegações de direito sejam comprovadas por meio de provas suficientes e necessárias – sobretudo de provas que identifiquem, para cada crédito, a natureza de cada produto adquirido, sua integração no processo produtivo da empresa, sua adequação ao conceito de insumos, sua devida escrituração e caracterização em documentos fiscais, elementos que ficam absolutamente prejudicados com as omissões probatórias verificadas no caso concreto.

Assim, não há que se falar em afronta aos princípios da verdade material, segurança jurídica, razoabilidade, devido processo legal, contraditório, ampla defesa, segurança jurídica, ou de qualquer outro princípio jurídico, quando a decisão recorrida, ancorada na correta premissa de que sobre o sujeito passivo recai o ônus de demonstrar o crédito pleiteado e, diante da ausência ou **insuficiência de provas do direito alegado**, conclui pelo indeferimento dos créditos postulados e pela não homologação das compensações declaradas.

No caso dos autos, foi precisamente isto que ocorreu: a autoridade fiscal debruçou-se sobre os elementos trazidos pelo sujeito passivo, encontrou, a partir de sua análise, inconsistências e insuficiência de provas, abriu ao sujeito passivo ampla possibilidade de complementar a instrução probatória e, diante da omissão de elementos fundamentais para a análise do pedido de ressarcimento, concluiu pelo não reconhecimento do direito postulado, face à insuficiência dos elementos trazidos para a demonstração cabal do crédito postulado.

Nesse ponto, observa-se, na leitura do aresto recorrido, que o colegiado de primeira instância, cotejando os elementos do procedimento fiscal, o relatório de diligência fiscal e a documentação carreada aos autos, reputou como insuficiente o acervo documental para a apuração dos créditos postulados.

Recorde-se, por oportuno, que 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, a garantia ao contraditório, ampla defesa e devido processo legal, deverão levar a uma desregrada busca, pelos órgãos julgadores, por elementos de provas que deveriam ser trazidos pela parte interessada em momento oportuno.

Nesse prisma, deve-se observar que existem regras processuais 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, dentre outros, não deve abrir caminho para o afastamento de regras 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.

No caso concreto, ao sujeito passivo foram dadas amplas possibilidades de produzir as provas documentais de seu direito, quer durante o longo procedimento fiscal, quer na fase contenciosa.

Ainda assim, o sujeito passivo se eximiu de produzir todos os elementos de prova suficientes e necessários para justificar os créditos postulados, não havendo que se falar em cerceamento de defesa, violação ao contraditório, devido processo legal ou qualquer outro princípio, devendo ser afastadas as alegações de nulidade da decisão recorrida ou de qualquer vício no procedimento de diligência.

Pode-se dizer, em síntese, que não há nulidade ou invalidade na decisão administrativa contestada, eis que o ato preenche os requisitos legais, apresentado motivação e caracterização dos fatos, inexistindo qualquer indício de violação às determinações contidas no art. 59 do Decreto 70.235/1972, e, no curso do contencioso administrativo, há clara compreensão, por parte do sujeito passivo, dos fundamentos da decisão administrativa, com plenas e amplas possibilidades para o exercício do contraditório e do direito de defesa.

No caso concreto, todos esses elementos foram contemplados, não havendo que se falar em nulidade da decisão recorrida.

## **MÉRITO**

No mérito, a recorrente sustenta, em síntese, a subsistência e legitimidade dos créditos pleiteados. Explica que os créditos tiveram origem na aquisição de bens consumidos e aplicados no processo de fabricação de papel, os quais se enquadrariam no conceito de insumos, vinculados às operações de exportação cujas receitas encontram-se albergadas por imunidade. Junta, ao recurso, planilhas e laudo com apuração dos créditos, e postula, com base na verdade material e nos princípios que regem o processo administrativo fiscal, pela apreciação dos documentos apresentados. Requer, ainda, pela realização de perícia, a qual seria imprescindível no caso concreto, tendo em vista que o processo não estaria municiado de todos os elementos necessários para apurar a certeza e liquidez dos créditos pleiteados. Afirma que se a autoridade fiscal tivesse apreciado os documentos apresentados, ao menos algum crédito de contribuição não-cumulativa teria sido identificado. Aduz, ainda, que as informações prestadas em DACON e DCTF não foram desqualificadas ou requalificadas pelo Fisco, ou seja, não houve o necessário ato administrativo de reconstituição da apuração da contribuição não-cumulativa nos meses objeto do pedido de ressarcimento. Nesse caso, seria necessário que o Fisco efetuasse o lançamento e demonstrasse as supostas inconsistências na apuração do crédito postulado. Sustenta que os valores informados no DACON só poderiam ser afastados com a edição de ato administrativo de ofício, sob pena de nulidade de qualquer outro procedimento adotado.

Entendo que não assiste razão ao sujeito passivo quanto às alegações recursais. Explico.

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

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

Art. 16. A impugnação mencionará:

(...)III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir; (Redação dada pela Lei n.º 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 n.º 9.532, de 1997)

a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; (Incluído pela Lei n.º 9.532, de 1997)

b) refira-se a fato ou a direito superveniente; (Incluído pela Lei n.º 9.532, de 1997)

c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos. (Incluído pela Lei n.º 9.532, de 1997)

Analisando o caso concreto, observa-se que o sujeito passivo parece transferir ao Fisco o ônus de demonstrar a natureza, extensão e disponibilidade dos créditos pretendidos, eximindo-se, quer durante o procedimento fiscal, quer em sua manifestação de inconformidade, de apresentar todos os documentos **suficientes e necessários** para sustentar seus argumentos.

A recorrente sustenta que seria dever da autoridade fiscal a realização de diligência para apurar a escrituração contábil-fiscal e outros elementos para a análise do crédito postulado.

No entanto, em pedidos de ressarcimento/restituição e declarações de compensação, a autoridade fiscal **poderá**, como visto, condicionar o reconhecimento do direito creditório à apresentação de documentos comprobatórios, inclusive arquivos magnéticos, e, ainda, **poderá realizar diligências** nos estabelecimentos do sujeito passivo a fim de verificar a exatidão das informações prestadas.

Como bem consignou o relatório de diligência, o art. 24 da IN SRF n.º. 600/2005 dispõe a possibilidade da fiscalização condicionar o reconhecimento do direito creditório à apresentação de arquivos digitais e outros documentos comprobatórios e, ainda, a possibilidade de ulterior diligência para a averiguação das informações prestadas.

Ora, no caso dos autos, o sujeito passivo eximiu-se de prestar informações, em especial, de apresentar os arquivos digitais das notas fiscais de entrada, relação das notas de saídas relativas à receita bruta operacional, devoluções de compras e outras relacionadas com a apuração dos créditos, memorial de apuração da base de cálculo das contribuições não-cumulativas e, sobretudo, descrição do processo produtivo da empresa.

Diante de tal fato, agiu acertadamente a fiscalização ao denegar o pleito do sujeito passivo, tendo em vista que as informações iniciais fundamentais não foram prestadas.

Possivelmente, se as informações tivessem sido apresentadas pelo sujeito passivo, **no modo e tempo oportunos**, a partir de uma primeira análise dos arquivos magnéticos entregues, a autoridade fiscal partiria para um exame mais detido, requerendo outros elementos e documentos de suporte, podendo, até mesmo, partir para um procedimento de verificação *in loco*.

Observe-se, nesse contexto, que a negativa de apresentação de documentos essenciais para a análise inicial do crédito pretendido acaba por obstar o aprofundamento da análise fiscal, a qual, lembre-se, não se resume à simples validação de dados tabelados ou trazidos em planilhas, afigurando-se, ao contrário, como procedimento de alta complexidade, implicando o processamento de grande volume de informações e dados, assim como o cruzamento e aferição de consistência de informações, documentos e registros contábil-fiscais.

Diante dessas considerações, entendo que o procedimento fiscal revela-se escorreito.

No caso presente, a recorrente deveria ter apresentado, desde a manifestação de inconformidade, elementos para comprovação dos seus créditos, como, por exemplo, os arquivos com os registros de entrada das notas fiscais de aquisição de supostos insumos, suportados por documentação hábil que os lastreiem: a “*escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais*” (RIR/99, art. 923).

Ademais, já em manifestação de inconformidade, o sujeito passivo deveria ter comprovado que as operações que teriam gerado os créditos pretendidos efetivamente representam aquisições de insumos. Para tanto, seria essencial a descrição do processo produtivo da empresa, com explicação detalhada de como cada bem ou produto adquirido se revela essencial e relevante para a produção empresarial.

A partir daí, com a identificação dos produtos que integram o conceito de insumos, a fiscalização poderia partir para uma análise individualizada das notas fiscais das aquisições, sua escrituração contábil-fiscal, com verificação de estornos, devoluções, etc., cotejando eventuais créditos apurados e confrontando-os com os valores de débitos das contribuições não-cumulativas.

Todo esse percurso de análise fiscal, todo esse procedimento complexo de aferição da liquidez e certeza dos créditos pretendidos foi prejudicado pela omissão do sujeito passivo em fornecer os elementos básicos solicitados pela fiscalização durante todo o procedimento fiscal e, ainda, durante o procedimento de diligência.

Observe-se, nesse contexto, que a mera apresentação, pelo sujeito passivo, de registros contábeis - destituídos de documentos hábeis que os lastreiam -, saldos mensais, planos de contas e centros de custos, não satisfaz minimamente a exigência para reconhecimento de qualquer crédito. Isso porque sem os elementos e documentos solicitados pela fiscalização, não há como apurar a natureza das aquisições dos supostos insumos – pelo cotejo de sua integração no processo produtivo -, aferir a efetividade, existência e mensuração das referidas aquisições – pela análise das informações de notas fiscais de entrada -, apurar eventuais créditos relacionados – confrontando documentos fiscais, memorial do processo produtivo, escrituração contábil-fiscal-, e verificar a existência e extensão de eventual saldo credor passível de ressarcimento – pelo confronto de créditos e débitos, a partir, inclusive, das notas fiscais de saída, dos demonstrativos de base de cálculo das contribuições e, ainda, da aferição do coeficiente de rateio entre as receitas de exportação e do mercado interno.

Nesse ponto, como bem assinalou a decisão recorrida, os lançamentos contábeis, os saldos mensais de balancetes e o plano de contas não são suficientes para demonstrar a certeza e liquidez dos créditos postulados, uma vez que não evidenciam que as despesas a eles relacionadas foram realmente utilizadas no processo produtivo, se são realmente passíveis de creditamento, se estão vinculadas a saídas com suspensão, isenção ou alíquota zero, se estão vinculadas a receitas de exportação ou de vendas no mercado interno, se estão suportadas por documentos hábeis e idôneos (contratos, notas fiscais, etc.) devidamente escriturados, etc.

Acrescente-se, ademais, que, ainda que não tenha ocorrido nenhuma das exceções enunciadas no §4º do art. 16 do Decreto nº. 70.235/72 – nem mesmo a recorrente se ocupou em demonstrar que tenha se verificado qualquer uma das hipóteses de juntada posterior de provas -, analisei os documentos apresentados após a manifestação de inconformidade, chegando à conclusão de que não há provas suficientes para a comprovação do direito alegado pela recorrente.

Com efeito, os documentos apresentados por ocasião do recurso voluntário mostram-se insuficientes para a demonstração da natureza, certeza e liquidez dos créditos postulados pelo sujeito passivo, remanescendo, neste momento processual já avançado, importantes lacunas na instrução probatória do crédito pretendido.

Compulsando o laudo técnico e as planilhas que o suportam – documentos que deveriam ter sido apresentados na fase inicial do procedimento fiscal, para que, após uma primeira apreciação, a autoridade fiscal partisse para uma análise mais detida, requerendo outros elementos para cruzamento de informações, verificação de consistências, etc. – não há como aferir a legitimidade, natureza e disponibilidade dos créditos postulados.

De fato, os elementos juntados ao recurso voluntário são meras planilhas informativas que serviriam para uma análise fiscal preliminar, mas que não representam documentos suficientes e necessários, com eficácia probatória perante terceiros.

Acrescente-se, além disso, que o laudo técnico apresentado, por mais que tenha sido elaborado por profissional competente em sua área técnica, em nada substitui a análise independente que esse colegiado deve realizar, não elidindo, desse modo, a necessidade de apresentação, por parte do sujeito passivo, de todos os documentos suficientes e necessários para a demonstração do crédito postulado.

Nesse momento processual, o mínimo que se poderia esperar era a produção de provas cabais do direito creditório pretendido. Ocorre que, na verdade, examinando os autos, depreende-se que, mesmo após reiteradas oportunidades conferidas ao sujeito passivo, remanescem substanciais lacunas na instrução probatória que impedem a verificação da existência e extensão do crédito pleiteado nos autos.

Não há, por exemplo, qualquer descrição do processo produtivo da empresa, mostrando, por exemplo, como os produtos adquiridos – que dariam o suposto créditos de insumos - são, de fato, relevantes e essenciais para o processo produtivo da empresa e estão diretamente vinculados a operações de exportação. Um outro ponto: como validar os dados das entradas e saídas sem as informações dos documentos fiscais, sem o cotejo dos mesmos, sem uma verificação analítica das operações que compõem receitas e aquisições?

Nesse aspecto, lembre-se, a propósito, que ainda durante o procedimento fiscal, a autoridade tributária já havia sublinhado a impossibilidade de comprovar, pelos documentos apresentados, quaisquer créditos pleiteados, justamente por não haver como identificar a descrição das mercadorias, sua classificação NCM e a rubrica correspondente no DACON.

Em suma, pode-se dizer que os elementos juntados em sede recursal não demonstram a natureza, liquidez, certeza e disponibilidade dos créditos pretendidos, e, ainda, a própria regularidade das próprias compensações litigiosas – diga-se, a propósito, que a demonstração dos registros dessas operações e os documentos que as suportam (como, por exemplo, notas fiscais) se mostram fundamentais para a própria aferição e controle da certeza, liquidez e disponibilidade do direito creditório pleiteado.

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

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

No caso concreto, mesmo tendo o tribunal *a quo* expressamente consignado que o sujeito passivo havia deixado de apresentar os elementos comprobatórios de seu eventual direito creditório, o sujeito passivo se eximiu, em sede recursal, de apresentar os elementos fundamentais para a comprovação dos créditos reclamados.

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

Quanto às alegações de que as informações prestadas em DACON e DCTF deveriam ter sido desqualificadas ou requalificadas pelo Fisco, ou, ainda, que não houve o necessário ato administrativo de reconstituição da apuração das contribuições não-cumulativas no período objeto do pedido de ressarcimento, entendo que não há qualquer razão na posição da recorrente.

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 escrituração contábil-fiscal e todos os documentos que a embasam, 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.

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 que reconhecem 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, tendo tal entendimento sido, inclusive, objeto da Súmula CARF n.º 159, a seguir transcrita:

**Súmula CARF n.º 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.

Como se vê, os pedidos de ressarcimento/restituição e as declarações de compensação pressupõem, por um lado, a necessidade de comprovação da certeza e liquidez, por parte do sujeito passivo, dos créditos postulados, e, por outro, o poder-dever da Administração de analisar todos os documentos necessários à apuração do crédito pretendido.

Nesse contexto, não é suficiente a apresentação de declarações (DCTF, DACON, etc.), planilhas de cálculo ou balancetes para uso interno da empresa, despidos de formalidades básicas que garantam sua eficácia perante terceiros e, sobretudo, perante o Fisco.

É necessário que documentos com eficácia perante terceiros, entre os quais, a escrituração contábil-fiscal, devidamente revestida das formalidades essenciais, e documentos que a embasam, sejam apresentados e analisados a fim de se apurar a verossimilhança das informações prestadas pelo sujeito passivo e, em especial, a legitimidade, extensão e a disponibilidade dos créditos postulados.

Em casos como o presente, em que se discute a certeza e liquidez de créditos postulados em pedido de ressarcimento, é plenamente sabido que declarações, alegações, demonstrativos ou qualquer manifestação unilateral do sujeito passivo devem ser acompanhadas de elementos de prova, em especial, de escrituração contábil-fiscal e documentos que lhe dão suporte, com eficácia perante terceiros: em particular, informações prestadas em DACON, DIPJ ou DCTF não são suficientes para atestar a legitimidade do crédito postulado, sendo necessária a demonstração, por parte do sujeito passivo, a partir de documentação hábil e idônea, da liquidez e certeza dos créditos pretendidos.

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

(documento assinado digitalmente)

Vinícius Guimarães