



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10875.900341/2013-74  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 3003-001.193 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Turma Extraordinária  
**Sessão de** 11 de agosto de 2020  
**Recorrente** MARIA HENRIQUETA SILVA TROFINO  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Data do fato gerador: 23/07/2010

NULIDADE DA DECISÃO POR PREJUÍZO AO DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA. EXISTÊNCIA DE MOTIVAÇÕES SATISFATÓRIAS À COMPREENSÃO DO ATO.

Afasta-se a nulidade de despacho decisório e da decisão recorrida por ocorrência de prejuízo ao direito de ampla defesa, quando se verifica que a autoridade fiscal, como também o julgador de primeira instância administrativa, forneceram motivações satisfatórias à compreensão do conteúdo dos atos lavrados.

PEDIDO DE DILIGÊNCIA. PROCEDIMENTO IMPRESTÁVEL À COLHEITA DE PROVAS.

A diligência constitui procedimento que não se presta à colheita prova que deveria ter sido apresentada desde a fase de impugnação.

ÔNUS DA PROVA. LIQUIDEZ E CERTEZA DO CRÉDITO.

A comprovação da certeza e liquidez do crédito, ou seja, da sua existência e valor, é ônus que se atribui ao contribuinte que pleiteia o reconhecimento daquele direito.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar suscitada e, no mérito, em negar provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Marcos Antônio Borges - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Lara Moura Franco Eduardo - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Marcos Antônio Borges, Ariene D'Arc Diniz e Amaral, Lara Moura Franco Eduardo, Muller Nonato Cavalcanti Silva.

Fl. 2 do Acórdão n.º 3003-001.193 - 3ª Seju/3ª Turma Extraordinária  
Processo nº 10875.900341/2013-74

## Relatório

Por bem sintetizar os fatos, adoto o relatório contido na decisão da DRJ/BHE (fls. 35 a 43):

### DESPACHO DECISÓRIO

O presente processo trata de Manifestação de Inconformidade contra o Despacho Decisório com número de rastreamento 48916723, emitido eletronicamente em 04/04/2013, referente ao PER/DCOMP nº 30213.27984.111212.1.3.04-3098.

O PerDcomp foi transmitido com o objetivo de compensar o(s) débito(s) nele discriminado(s) com crédito de COFINS, Código de Receita 2172, no valor de R\$ 30.464,13, decorrente de recolhimento com Darf efetuado em 23/07/2010.

De acordo com o Despacho Decisório, a partir das características do DARF descrito no PER/DCOMP acima identificado, foram localizados um ou mais pagamentos, mas integralmente utilizados para quitação de débitos do contribuinte, não restando crédito disponível para compensação dos débitos informados no PER/DCOMP.

Assim, diante da inexistência de crédito, a compensação declarada NÃO FOI HOMOLOGADA.

Como enquadramento legal citou-se: arts. 165 e 170, da Lei nº 5.172 de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional - CTN), art. 74 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

### MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE

O interessado apresentou manifestação de inconformidade alegando, em síntese, o que se segue:

- que não obstante a Intimação do DD ter sido emitida em total contradição com a legislação tributária, há de se observar o direito de a requerente ter o prosseguimento do seu recurso, assegurado pela Lei nº 9430/96;
- que a alegação de que não restou crédito disponível não pode ser entendida como fundamento para o DD;
- que a autoridade administrativa ficou-se inerte na análise de qualquer situação que legitima o crédito postulado;
- que o processo administrativo no âmbito federal tem regulamentação própria e deve ser observada pela autoridade julgadora;
- que a Lei 9784, de 1999, no art. 2, inciso VIII, dispõe, entre outros, sobre os princípios da Legalidade, Motivação e Observância das formalidades;
- que se torna evidente que a não homologação desta compensação ocorreu por uma questão de sistema de informática, porque o crédito propriamente dito nem sequer foi apreciado;
- que a única conclusão que resta é a de que se trata do encontro de contas realizado pelo sistema da Receita Federal entre o débito recolhido e o crédito declarado em DCTF;
- que diversas situações que acarretariam na restituição do valor recolhido, seja pela inclusão indevida de valores na base de cálculo, seja por erro de fato na apuração do

imposto, seja por situações que autorizam o contribuinte a reduzir valores da base de cálculo, hipóteses que são regulamentadas pela IN 900/2008;

- que a autoridade administrativa furtou-se em analisar qualquer das possibilidades que ensejaria a restituição postulada;

- que o despacho é totalmente nulo por ausência de motivação;

- que simplesmente não homologar a compensação sem explicar os motivos da suposta indisponibilidade do crédito, torna a decisão totalmente nula, por não oferecer os elementos necessários para que a empresa possa promover sua defesa e a prova da existência deste crédito;

- que houve cerceamento de direito de defesa, porque a autoridade nem sequer intimou a empresa a prestar os esclarecimentos necessários;

- em observância ao princípio constitucional da eficiência, a administração está obrigada a intimar o interessado a fazer os esclarecimentos necessários e comprovar o alegado, sempre que lhe restar dúvidas;

- que a requerente, ao calcular a Cofins, utilizou-se de base de cálculo com valores que indevidamente a integravam, incluiu não só a receita decorrente de seu faturamento, ou seja, de suas vendas, mas sim as demais receitas que não devem compô-la;

- que se utilizou de algumas teses tributárias já julgadas pelo STF de forma favorável aos contribuintes;

- que o pedido formulado tem como base a declaração de inconstitucionalidade, em total consonância com o disposto na Lei 9430, de 1996;

- que a requerente postulou o reconhecimento do crédito somente pela via administrativa, já que a inconstitucionalidade desta ampliação já foi declarada e cuja ação já transitou em julgado;

- que é legítima a pretensão da recorrente em ver-se restituída do que foi pago sobre base de cálculo indevidamente ampliada;

- que ficou impossibilitada a oportuna apresentação de prova do direito alegado, já que nem a autoridade administrativa sabe o motivo do indeferimento, tampouco a impugnante;

- há de ser aplicada a regra autorizadora da produção posterior de provas, para o momento em que a lide esteja delineada em seus termos.

Ao final, pede-se que seja determinada a suspensão da exigibilidade do crédito tributário, que seja acatada a preliminar de nulidade, que sejam promovidas as diligências necessárias à comprovação do crédito, que este seja reconhecido e que a compensação seja homologada.

O órgão de primeira instância administrativa julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade, sob os seguintes fundamentos, sinteticamente colocados:

- No tocante à nulidade por ausência de motivação do Despacho Decisório, haveria no ato referido exposição dos motivos de forma “clara e exaustiva”, tendo o contribuinte demonstrado que compreendeu do seu conteúdo;

- Em relação à alegação de falta de intimação para prestar esclarecimentos, em face ao que disporia o Decreto nº 70.235/1972, a falta de oportunidade para a manifestação do sujeito passivo antes da ciência do Despacho Decisório em compensação não constituiria irregularidade;
- Quanto ao ônus da prova, o contribuinte não teria trazido aos autos documento contábil ou fiscal que demonstrasse suas afirmações genéricas.

O contribuinte foi intimado acerca do Acórdão que julgou a impugnação em 05/09/2014, conforme “Termo de Ciência por Decurso de Prazo” anexado ao presente processo (fls. 48). Insatisfeito com o teor da decisão, em 16/09/2014 interpôs Recurso Voluntário (fls. 49 a 65), reproduzindo *ipsis verbis* tudo o quanto fora colocado em sua Manifestação de Inconformidade, item a item.

## Voto

Conselheira Lara Moura Franco Eduardo, Relatora.

Considerando que se encontram satisfeitos os requisitos da tempestividade e, sob o aspecto material, da competência do Colegiado para a apreciação do Recurso Voluntário, dele conheço.

Conforme precedentemente colocado, verifica-se que se trata de DCOMP decorrente de pagamento indevido ou maior, não homologada pela unidade de origem, em razão do DARF ali discriminado já ter sido integralmente utilizado para quitação de um outro débito, declarado em DCTF.

A peça recursal inicia-se com a arguição de nulidade do Despacho Decisório e do Acórdão da DRJ, em razão da ausência de motivação para as citadas decisões, o que teria ocasionado preterição ao direito de ampla defesa da recorrente.

Analisando, primeiramente, o Despacho Decisório, não vislumbrei a existência do defeito apontado.

A nulidade, imperioso que se coloque, decorre de vício insanável em forma essencial, o que não se sustenta frente à conferência detalhada do Despacho Decisório, no qual se descreve razoavelmente bem – ainda que de modo sucinto – o que motivou a não homologação da Declaração Eletrônica de Compensação, senão, vejamos:

A partir das características do DARF discriminado no PER/DCOMP acima identificado, foram localizados um ou mais pagamentos, abaixo relacionados, mas integralmente utilizados para quitação de débitos do contribuinte, não restando crédito disponível para compensação dos débitos informados no PER/DCOMP.

Logo abaixo no corpo do ato, no mesmo campo “3 – Fundamentação, Decisão e Enquadramento Legal”, a autoridade fiscal detalha que o DARF mencionado na DCOMP como origem do crédito já havia sido utilizado pelo contribuinte para a quitação de débito anteriormente indicado, conforme se segue:

| Características do DARF discriminado no PER/DCOMP                           |                      |                                        |                          |
|-----------------------------------------------------------------------------|----------------------|----------------------------------------|--------------------------|
| PERÍODO DE APURAÇÃO                                                         | CÓDIGO DE RECEITA    | VALOR TOTAL DO DARF                    | DATA DE ARRECADAÇÃO      |
| 30/06/2010                                                                  | 2172                 | 33.409,09                              | 23/07/2010               |
| UTILIZAÇÃO DOS PAGAMENTOS ENCONTRADOS PARA O DARF DISCRIMINADO NO PER/DCOMP |                      |                                        |                          |
| NÚMERO DO PAGAMENTO                                                         | VALOR ORIGINAL TOTAL | PROCESSO(PR)/ PERDCOMP(PD)/ DÉBITO(DB) | VALOR ORIGINAL UTILIZADO |
| 4897344962                                                                  | 33.409,09            | Db: cód 2172 PA 30/06/2010             | 33.409,09                |
|                                                                             |                      |                                        |                          |
|                                                                             |                      |                                        |                          |
|                                                                             |                      |                                        |                          |
|                                                                             |                      |                                        |                          |
| VALOR TOTAL                                                                 |                      |                                        | 33.409,09                |

Afasta-se eventual prejuízo ao direito de defesa quando se constata que, em vista do teor citado Despacho, a autoridade fiscal forneceu motivação satisfatória à compreensão do conteúdo de sua decisão, de modo a permitir que o recorrente impugnasse o ato com coerência em relação ao que foi ali apontado.

No tocante à suposta nulidade por ausência de intimação prévia, assiste razão ao julgador de primeira instância quando afirma que, à vista do que dispõe o art. 74, §§ 9º e 11, da Lei nº 9.430/1996<sup>1</sup>, em se tratando de Declaração de Compensação, é a partir da ciência do Despacho Decisório que caberá a manifestação do contribuinte acerca de decisão que lhe seja desfavorável.

É dizer, pela legislação aplicável ao tema, a considerar inclusive a Instrução Normativa RFB nº 1.300/2012, vigente à época da transmissão da DCOMP, não constitui rito obrigatório a intimação de contribuinte para prestar esclarecimento acerca dos dados informados em Declaração de Compensação antes da emissão do Despacho Decisório, de modo que não há que se falar em defeito ou vício no procedimento, decorrente da praxis administrativa adotada pela RFB de deixar de solicitar ao contribuinte demais explicações sobre créditos declarados, além daquelas informações já contidas em banco de dados do órgão.

<sup>1</sup> 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)

(...)

§ 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. (Redação dada 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. (Redação dada pela Lei nº 10.833, de 2003)

(...)

Já no que concerne à ausência de motivação da decisão recorrida, igualmente afastado a ocorrência de tal vício, também apontado nas razões contidas na peça recursal.

Observa-se que a decisão combatida não se mostrou econômica em relação às razões que a motivaram. Inclusive, é fato digno de relevo que o recorrente não se contrapôs a qualquer dos itens da fundamentação do Acórdão recorrido, limitando-se a reproduzir no Recurso Voluntário, de maneira idêntica, a peça entregue por ocasião da Manifestação de Inconformidade, abstraindo por completo o conteúdo da decisão de primeira instância administrativa.

Não se verifica eventual prejuízo ao direito de defesa ao considerar-se que, no Acórdão da DRJ/BHE, o julgador de primeira instância debruçou-se sobre as questões do processo, tanto as básicas quanto as acessórias, manifestando-se adequadamente em relação às razões de defesa expendidas pelo impugnante.

Também não se verifica qualquer nulidade no *decisum*, sob o aspecto formal, porquanto preservadas as exigências feitas no art. 31 do Decreto nº 70.235/1972<sup>2</sup>, que disciplina acerca da forma prescrita para as decisões proferidas em sede de processo administrativo fiscal.

Em relação ao requerimento de realização de diligência ou “exames posteriores”, entendendo que o procedimento não é cabível na situação em exame.

É certo que o julgador administrativo tem a faculdade de determinar o procedimento para esclarecer este ou aquele ponto, que necessite ser melhor elucidado. Porém, tal não significa a realização de exames gerais em documentos fiscais e contábeis do recorrente, na medida em que se verifica que não foram trazidos ao processo qualquer planilha, nota fiscal, balancete, folha de Livro Fiscal etc, elementos que ao menos fossem indicativos da existência do alegado direito creditório.

Há que se dizer, a diligência ou perícia incide sobre um determinado aspecto suscitado no processo, em que as provas até aquele instante coligidas não dão conta de esclarecer, necessitando alguma complementação. De modo que a existência de indícios do crédito se mostra precedente lógico para a realização de diligência.

Como a situação que se descreve não está delineada neste processo, cumpre indeferir o pleito relativo à realização do procedimento em questão.

Acrescente-se que, em se tratando do tema “diligência x ônus da prova”, a jurisprudência deste E. CARF se mostra bastante sólida, de acordo com o que se ilustra, por meio das ementas trazidas abaixo:

**Acórdão nº 2401-007.403**

---

<sup>2</sup> Art. 31. A decisão conterá relatório resumido do processo, fundamentos legais, conclusão e ordem de intimação, devendo referir-se, expressamente, a todos os autos de infração e notificações de lançamento objeto do processo, bem como às razões de defesa suscitadas pelo impugnante contra todas as exigências.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física

Ano-calendário: 2006

Relator Matheus Soares Leite

ÔNUS DA PROVA. FATO CONSTITUTIVO DO DIREITO NO QUAL SE FUNDAMENTA A AÇÃO. INCUMBÊNCIA DO INTERESSADO. Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado. A realização de diligência não se presta para a produção de provas que toca à parte produzir.

(...)

PRODUÇÃO DE PROVAS. MOMENTO PRÓPRIO. JUNTADA DE NOVOS DOCUMENTOS APÓS PRAZO DE DEFESA. REQUISITOS OBRIGATÓRIOS. A impugnação deverá ser formalizada por escrito e mencionar os motivos de fato e de direito em que se fundamentar, bem como os pontos de discordância, e vir instruída com todos os documentos e provas que possuir, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, salvo nas hipóteses taxativamente previstas na legislação, sujeita a comprovação obrigatória a ônus do sujeito passivo.

PERÍCIA. INDEFERIMENTO. CERCEAMENTO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA. A prova produzida em processo administrativo tem, como destinatária final, a autoridade julgadora, a qual possui a prerrogativa de avaliar a pertinência de sua realização para a consolidação do seu convencimento acerca da solução da controvérsia objeto do litígio, sendo-lhe facultado indeferir aquelas que considerar prescindíveis ou impraticáveis. Nesse sentido, sua realização não constitui direito subjetivo do contribuinte.

#### **Acórdão nº 1401-003.826**

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2003

Relator Calos André Soares Nogueira

INDEFERIMENTO DE DILIGÊNCIA. NULIDADE DA DECISÃO A QUO. NÃO CONFIGURAÇÃO.

Não caracteriza cerceamento do direito de defesa ou ofensa aos princípios da verdade material e do devido processo legal o indeferimento de diligência considerada prescindível pela autoridade julgadora. Não se configura, portanto, a hipótese de nulidade da decisão de primeira instância.

APRESENTAÇÃO DE NOVAS PROVAS. PRECLUSÃO.

Não é de se admitir o pedido genérico de apresentação de provas a qualquer tempo no processo administrativo fiscal. O legislador pátrio já ponderou os princípios da igualdade, da razoável duração do processo, da eficiência, da verdade material e do formalismo moderado ao instituir no artigo 16 do Decreto nº 70.235/72 a regra geral de preclusão e as exceções que possibilitam a apresentação de elementos probatórios após a impugnação.

#### **Acórdão nº 1802-001.283**

Assunto: SISTEMA INTEGRADO DE PAGAMENTO DE IMPOSTOS E CONTRIBUIÇÕES DAS MICROEMPRESAS E DAS EMPRESAS DE PEQUENO PORTE SIMPLES

Ano-calendário: 2004, 2005, 2006

Relator Calos André Soares Nogueira

DILIGÊNCIA. PERÍCIA. INDEFERIMENTO.

O indeferimento de diligências e perícias, solicitadas tão somente com o propósito de transferir para a Administração o ônus da produção da prova que competia ao interessado, não configura hipótese de cerceamento do direito de defesa passível de acarretar a nulidade do acórdão de primeira instância.

**Acórdão nº 2301-005.064**

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de Apuração: 01/01/2009 a 31/12/2009

Relator Fábio Piovesan Bozza

DILIGÊNCIA. INDEFERIMENTO. CERCEAMENTO DE DEFESA.  
CONTRADITÓRIO E AMPLA DEFESA.

Não vislumbrando a necessidade de qualquer diligência para elucidação dos fatos, o julgador pode indeferir o pleito do contribuinte, sem que isto interfira de alguma forma no exercício do seu direito de defesa.

No caso em tela, a recorrente declarou débito e apontou determinado pagamento – materializado via DARF – como origem do crédito. Em se tratando de transmissão de Declaração Eletrônica de Compensação-DCOMP, a verificação dos dados informados realiza-se, igualmente, de forma eletrônica, em procedimento cujo resultado consiste no Despacho Decisório.

Em outras palavras, na situação colocada, quando da apresentação da DCOMP, o valor do DARF já fora integralmente consumido na extinção, por pagamento, de débito regularmente registrado nos bancos de dados da RFB, motivo pelo qual não houve saldo disponível para suportar uma nova extinção, a ser levada a efeito através da compensação pretendida.

A demonstração da ocorrência de erro no procedimento do lançamento originalmente feito seria capaz de desconstituir débitos já confessados em DCTF, antes transmitida à RFB, tornando indevido, por consequência, o pagamento feito via DARF.

Porém, o que se extrai da análise do presente processo é que a lacuna em relação às provas compromete bastante a defesa no caso, e tal falta não pode, de fato, ser atribuída ao órgão julgador de primeira instância ou ao órgão de origem da RFB, vez que o ônus da prova é encargo que se atribui àquele que reclama crédito a seu favor.

Vale dizer, não foram juntados documentos que possam fundamentar a afirmação de que houve pagamento realizado a maior do que o devido, violando-se, portanto, o mandamento contido no Direito brasileiro, no sentido de que a prova compete a quem alega o fato.

Relativamente à certeza e liquidez do crédito do sujeito passivo – ou seja, se o crédito existe realmente e qual o seu valor –, prescreve o art. 170, *caput*, do CTN:

Art. 170. A lei pode, nas condições e sob as garantias que estipular, ou cuja estipulação em cada caso atribuir à autoridade administrativa, autorizar a compensação de créditos tributários com **créditos líquidos e certos**, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda pública.

(Grifei)

A demonstração de certeza e liquidez do crédito é requisito indispensável à qualquer compensação, de acordo com o que preceitua o CTN. No mesmo sentido, a leitura do art. 373 do CPC, diploma de aplicação subsidiária ao processo administrativo fiscal, impõe ao recorrente a devida comprovação do fato constitutivo do seu direito:

Art. 373. 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.

(...)

Uma vez importado para o processo administrativo fiscal, o princípio em comento teve assento nos arts. 15 e 16, inc. III, do Decreto nº 70.235/1972, *verbis*:

Art. 15 – A impugnação, formalizada por escrito e **instruída com todos os documentos em que se fundamentar**, será apresentada ao órgão preparador no prazo de 30 (trinta) dias, contados da data em que for feita a intimação da exigência.

(...)

Art. 16. A impugnação mencionará:

(...)

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

(...)

(Grifei)

Em resumo, não trazendo o recorrente, ainda que em fase de Recurso Voluntário, documentos de prova que servissem de suporte às suas alegações, não há como se confirmar a existência, a regularidade e o montante de eventual crédito correspondente ao DARF informado na DCOMP, cabendo, portanto, razão à decisão recorrida, na medida em que esta esteve fundamentada na ausência de comprovação do direito creditório.

Diante de todo exposto, voto por rejeitar a preliminar de nulidade do Despacho Decisório e do Acórdão da DRJ/BHE por cerceamento ao direito à ampla defesa e, no mérito, negar provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Lara Moura Franco Eduardo