



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



**Processo nº** 10880.938525/2018-42  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 3301-009.937 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 24 de março de 2021  
**Recorrente** BLANVER FARMOQUIMICA E FARMACEUTICA S.A.  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Exercício: 2019

RESSARCIMENTO. COMPENSAÇÃO. ÔNUS DA PROVA DO CONTRIBUINTE.

Pertence ao contribuinte o ônus de comprovar a certeza e a liquidez do crédito para o qual pleiteia compensação. A mera alegação do direito creditório, desacompanhada de provas baseadas na escrituração contábil/fiscal do período, não é suficiente para demonstrar a liquidez e certeza do crédito para compensação.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer em parte do recurso voluntário para na parte conhecida negar provimento. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhes aplicado o decidido no Acórdão nº 3301-009.931, de 24 de março de 2021, prolatado no julgamento do processo 10880.917746/2018-87, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

(documento assinado digitalmente)

Liziane Angelotti Meira – Presidente Redatora

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Liziane Angelotti Meira (presidente da turma), Semíramis de Oliveira Duro, Marcelo Costa Marques d'Oliveira, Sabrina Coutinho Barbosa (Suplente), Marco Antonio Marinho Nunes, José Adão Vitorino de Moraes, Ari Vendramini, Salvador Cândido Brandão Junior

**Relatório**

O presente julgamento submete-se à sistemática dos recursos repetitivos prevista no art. 47, §§ 1º e 2º, Anexo II, do Regulamento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015. Dessa forma, adota-se neste relatório o relatado no acórdão paradigma.

Trata-se de Manifestação de Inconformidade em face de Despacho Decisório que deferiu parcialmente o Pedido de Ressarcimento (PER), referente a Crédito de

## CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS) Não-Cumulativa Exportação.

Conforme Despacho Decisório Eletrônico, o direito creditório foi reconhecido parcialmente, pois parte dos créditos apurados tinha sido utilizada para descontar dos valores devidos da contribuição.

A contribuinte foi cientificada do DDE. A interessada apresentou manifestação de inconformidade, acompanhada de documentos.

A contribuinte alega, como preliminar de nulidade do despacho decisório, a falta de intimação da empresa para prestar esclarecimentos adicionais, que é "dever da fiscalização é o de apurar supostas irregularidades nos pedidos de compensação, por meio de pesquisa minuciosa e detalhada. Assim deve sempre intimar o contribuinte para que apresente informações complementares, de forma a embasar o lançamento tributário, o que não se verifica no caso concreto."

Discorre sobre os princípios da verdade material e do inquisitório que devem reger o processo administrativo fiscal, concluindo que Administração Pública "deve tomar decisões com base nos fatos tais como se apresentam na realidade não devendo se satisfazer com aparências. Por isso, o agente fiscalizador possui não apenas o direito, mas o dever de verificar todos os documentos, informações, e dados sobre o caso, sendo imprescindível considerar todos os elementos antes de decidir pelo lançamento."

Aponta ocorrência de cerceamento de defesa, alegando que:

"O direito da Requerente, neste caso, foi nitidamente restringido, restando evidentemente demonstrado o vício formal passível de anulação do despacho decisório por conta do cerceamento ao seu direito de defesa. Não foi esclarecido porque as obrigações acessórias não foram verificadas junto a Requerente.

Portanto, é dever da autoridade fiscal, antes de proferir o Despacho Decisório negando a Declaração de Compensação formulada, respeitar os princípios da plenitude de defesa e do contraditório. Dessa forma, necessário o reconhecimento da nulidade do ato administrativo emanado."

Alega inexistir dúvida de que falta motivação necessária à legitimidade do ato administrativo (DDE) "considerando que é imprescindível que o ato administrativo, para ser válido, seja motivado, com a descrição adequada das circunstâncias fáticas e jurídicas que levaram à glosa dos créditos pleiteados pela Requerente - o que não ocorreu no caso sub examine - de rigor a anulação do despacho decisório por falta de motivação, fundamentação legal e evidente cerceamento de defesa".

A contribuinte alega que "no caso concreto houve a retificação da DCTF meses antes de ser proferido o despacho decisório e que as alterações realizadas aparentemente foram desconsideradas pela D. Autoridade Fiscal, não restam dúvidas de que houve expressa violação ao artigo 9º da IN 1.599/2015 em linha com o entendimento pacífico do E. CARF. "

A Manifestante alega também que “o mero equívoco no preenchimento da obrigação acessória não inviabiliza o direito da Requerente ao reconhecimento integral do crédito pleiteado.”

Para corroborar sua argumentação, a Contribuinte cita vários julgados e doutrinas.

A Manifestante encerra requerendo, em síntese:

"a reforma do Despacho Decisório em questão, para que se reconheça integralmente o crédito pleiteado no PER/DCOMP e sejam homologadas as compensações declaradas, devendo a D. Autoridade Julgadora indicar se foi analisada a declaração retificadora.

Protesta, ainda, em razão do prazo, pela juntada posterior de documentos; bem como declara que a matéria impugnada não foi submetida à apreciação judicial.”

Ao analisar a causa, a DRJ proferiu Acórdão para julgar improcedente a manifestação de inconformidade apresentada diante da ausência de liquidez e certeza dos créditos.

Notificada da r. decisão, a contribuinte interpôs recurso voluntário para repisar os argumentos de sua manifestação de inconformidade, inclusive no que diz respeito aos argumentos de nulidade por cerceamento de defesa, em razão da falta de notificação para prestar esclarecimentos antes de proferir o despacho decisório, violação da ampla defesa por falta de motivação. Ainda, acrescentou o que segue:

- Defende a competência da primeira seção do CARF para o julgamento do recurso, tendo em vista que os débitos confessados na compensação são IRPJ e CSLL Estimativa mensal;

- Com isso, argumenta que o processo não versa somente no sentido de que seja reconhecido o crédito que suportou as compensações realizadas (CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS) Não-Cumulativa Exportação), mas também ataca o crédito tributário oriundo de Estimativa Mensal do IRPJ e da CSLL que implicam na cobrança;

- Defende a impossibilidade de exigência de estimativa mensal de imposto de renda pessoa jurídica e da contribuição social sobre o lucro líquido multa isolada na remota hipótese da manutenção da não-homologação da DCOMP;

- Discute a regra matriz de incidência tributária do Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, recolhidos da forma anual, a fim de determinar o momento pelo qual nasce a obrigação de pagar o IRPJ ou a CSLL;

- Como o despacho decisório é posterior ao exercício em que se recolheu por estimativa, não é mais possível cobrar a Estimativa Mensal, mas sim o próprio IRPJ e CSLL anual devido. Deve o fisco lançar de ofício esse valor correspondente à essa estimativa, cujo pagamento não foi homologado, como valor não recolhido de IRPJ e de CSLL.

É a síntese do necessário.

## Voto

Tratando-se de julgamento submetido à sistemática de recursos repetitivos na forma do Regimento Interno deste Conselho, reproduz-se o voto consignado no acórdão paradigma como razões de decidir:

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende os demais requisitos da fiscalização.

Preliminarmente, passo à análise dos pedidos de nulidade do despacho decisório.

A Recorrente sustenta que houve cerceamento do direito de defesa, em razão da falta de intimação para prestar informações adicionais, e, a consequente nulidade do procedimento administrativo.

Com esse raciocínio, afirma que o Fisco optou pelo indeferimento das compensações com o único pretexto de justificar a cobrança, invés de proceder à análise completa dos fatos ocorridos nesta fase administrativa.

Além da ofensa ao contraditório e ampla defesa, sustenta que o despacho decisório é carente de motivação, na medida em que se baseou no suposto fato de que o crédito teria sido utilizado para quitação das próprias contribuições, considerando apenas as informações contidas na EFD-Contribuições e, muito provavelmente, desconsiderou as DCTFs retificadoras recibos n.º 38.66.99.37.03-417 e n.º 37.66.72.03.61-258 transmitidas meses antes do despacho decisório.

Um despacho decisório que se baseia apenas no cruzamento de informações contidas na EFD-Contribuições, sem apresentar qualquer explicação adicional sobre as razões do indeferimento do crédito pleiteado configura falta de motivação.

Não merecem prosperar os argumentos da Recorrente.

O despacho decisório é fruto de conferência eletrônica com os dados das declarações da contribuinte armazenados no sistema da RFB. A motivação da decisão pela não homologação foi um simples cruzamento das informações onde se constatou a inexistência de saldo disponível no crédito de COFINS não cumulativa exportação, apurada no 2º trimestre de 2012 indicado como origem do crédito, pois parcialmente vinculado por desconto a débito declarado na EFD Contribuição.

Analisando as informações nos bancos de dados da RFB, a conferência eletrônica identificou a seguinte situação:

### RESULTADO DA ANÁLISE DO VALOR DO DIREITO CREDITÓRIO

MÊS DE APURAÇÃO:	Abril	Maio	Junho
	Valor (R\$)	Valor (R\$)	Valor (R\$)
1. Valor do Crédito Apurado no Mês	147.061,34	123.820,51	235.298,10
2. (-) Crédito Diferido no Mês	0,00	0,00	0,00
3. (+) Crédito Adicionado no Mês	0,00	0,00	0,00
4. (-) Crédito Utilizado por Desconto	60.447,62	59.846,74	37.708,98
5. Ajuste no Valor do Crédito	0,00	0,00	0,00
6. (-) Valor do Crédito Aproveitado de Ofício	0,00	0,00	0,00
Saldo do Crédito Disponível no Mês	86.613,72	63.973,77	197.589,12

Observe que no PER/DCOMP, a Recorrente alocou os créditos vinculados às receitas de exportação da seguinte forma:

MÊS DE APURAÇÃO:	Abril	Maio	Junho
	Valor (R\$)	Valor (R\$)	Valor (R\$)
Valor do Crédito Pedido	147.061,34	123.820,51	0,00
Valor do Crédito Deferido	86.613,72	63.973,77	0,00

	Abril	Maio	Junho	TRIMESTRE
VLR CRÉDITO PEDIDO	147.061,34	123.820,51	0,00	270.881,85
VLR CRÉDITO CONFIRMADO	86.613,72	63.973,77	0,00	150.587,49

Nota-se que os valores dos créditos informados nos meses de abril e maio são os mesmos informados na EFD antes do desconto para abatimento dos débitos da própria contribuição. Portanto, o despacho decisório eletrônico está devidamente motivado.

Devidamente notificada do despacho, a Recorrente teve a oportunidade de apresentação da manifestação de inconformidade. É a partir do protocolo dessa petição a relação processual se forma, por haver uma lide, momento em que é franqueado à Recorrente toda a oportunidade de apresentar defesa e provas para exercer o contraditório.

Assim, não prosperam os argumentos de nulidade, tampouco de cerceamento de defesa, argumentados pela Recorrente. Também não cabe falar em cerceamento de defesa, visto que durante o procedimento de fiscalização inexistente contraditório. Como cediço, o procedimento de fiscalização não é processo, mas sim uma fase investigativa para a constituição do crédito tributário, podendo até ser dispensada, caso a fiscalização já tenha todas as informações necessárias para a lavratura do lançamento de ofício, conforme consolidado, inclusive, pela Súmula CARF n.º 46:

O lançamento de ofício pode ser realizado sem prévia intimação ao sujeito passivo, nos casos em que o Fisco dispuser de elementos suficientes à constituição do crédito tributário.

Assim, a exemplo do que ocorre com o inquérito policial, a fase investigativa para o lançamento de ofício ou despacho decisório não possui contraditório. O contribuinte participa do procedimento de fiscalização recebendo a autoridade e respondendo os termos de intimação, para fins de prestar esclarecimentos, documentos e explicações sobre inconsistências, mas a autoridade fiscal é quem compila todas as informações, as provas e produz documentos que subsidiam o auto de infração.

O contraditório, portanto, fica diferido para quando, após a lavratura do auto de infração, ou despacho decisório, for franqueado prazo para que o Contribuinte apresente impugnação, nos termos do artigo 16 do Decreto 70.235/1972, ou manifestação de inconformidade, nos termos do art. 74, §11 da Lei n.º 9.430/1996.

É a partir de então que o processo estará completo e onde será observado o devido processo legal, ampla defesa e contraditório, sendo possível contraditar todas as provas produzidas e juntadas pela fiscalização, bem como produzir e/ou juntar novas provas para, aí sim, participar do convencimento da autoridade julgadora.

Afasto os argumentos de nulidade

#### **DO ARGUMENTO PARA A COMPETÊNCIA DA 1ª SEÇÃO**

A Recorrente argumenta que o processo não versa somente no sentido de que seja reconhecido o crédito que suportou as compensações realizadas (COFINS Não-

Cumulativa Exportação), mas também ataca o crédito tributário oriundo de Estimativa Mensal do IRPJ e da CSLL que implicam na cobrança;

Com isso, defende a impossibilidade de exigência de estimativa mensal de imposto de renda pessoa jurídica e da contribuição social sobre o lucro líquido multa isolada na remota hipótese da manutenção da não-homologação da DCOMP, matéria que é competência da primeira seção.

Entretanto, a manifestação de inconformidade é peça de defesa utilizada para instaurar contraditório em processo administrativo em que se discute crédito pleiteado em pedidos de ressarcimento ou declarações de compensação. Nos termos do artigo 74, § 9º da Lei nº 9.430/1996, o escopo meritório da manifestação de inconformidade é restrito à discussão do crédito. Se não houver crédito em litígio, o recurso não pode ser conhecido, pois não seguirá o procedimento do Decreto 70.235/1972.

Apenas a discussão do crédito será submetida ao procedimento previsto no Decreto nº 70.235/1972, seguindo o rito do processo administrativo fiscal:

#### INSTRUÇÃO NORMATIVA RFB nº 1717/2017

Art. 135. É facultado ao sujeito passivo, no prazo de 30 (trinta) dias, contado da data da ciência da decisão que indeferiu seu pedido de restituição, pedido de ressarcimento ou pedido de reembolso ou, ainda, da data da ciência do despacho que não homologou a compensação por ele efetuada, **apresentar manifestação de inconformidade contra o indeferimento do pedido ou a não homologação da compensação**, nos termos do **Decreto nº 70.235**, de 6 de março de 1972.

§ 1º A manifestação de inconformidade deverá atender aos requisitos de admissibilidade previstos no art. 16 do Decreto nº 70.235, de 1972.

§ 2º Ocorrendo manifestação de inconformidade contra a não homologação da compensação e impugnação da multa de ofício a que se refere o art. 74, os recursos deverão ser, quando possível, decididos simultaneamente.

§ 3º No caso de apresentação de manifestação de inconformidade contra a não homologação da compensação, fica suspensa a exigibilidade da multa de ofício de que trata o inciso I do § 1º do art. 74, ainda que não impugnada essa exigência.

§ 4º A competência para julgar manifestação de inconformidade é da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ), observada a competência material em razão da natureza do direito creditório em litígio.

§ 5º O disposto no caput aplica-se à manifestação de inconformidade contra a decisão que considerar indevida a compensação de contribuições previdenciárias.

**Art. 136. Da decisão que julgar improcedente a manifestação de inconformidade, caberá recurso ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), nos termos do Decreto nº 70.235, de 1972.** (grifei)

A delimitação do mérito a ser debatido decorre de lei. De acordo com o disposto no § 9º, do art. 74 da Lei nº 9.430/1996 é facultado ao sujeito passivo apresentar manifestação de inconformidade contra **a não-homologação da compensação**.

Assim, por ser uma discussão relativa ao débito, não conheço desta parte do recurso.

#### MÉRITO

A Recorrente argumenta que cometeu erro de fato nas informações prestadas em sua EFD-Contribuições, informando valores equivocados em relação às contribuições.

No entanto, a Recorrente traz apenas alegações de seu crédito sem nenhum acervo probatório para fins de demonstrar seu argumento. Não há um livro contábil, uma folha de balancete sequer. Não há livro razão, notas fiscais, não se sabe nem a origem dos créditos, apenas informando que são vinculados às receitas de exportação.

Nem mesmo o princípio da verdade material socorre o pleito da contribuinte. Cabe à Recorrente a demonstração da origem e liquidez de seu crédito pleiteado. Após o despacho decisório, a Recorrente não apresentou nenhum documento capaz de demonstrar a liquidez e certeza de seu crédito, como escrita fiscal e documentos contábeis, o que não foi feito nem em sede de manifestação de inconformidade, tampouco em sede de Recurso Voluntário.

Em sede de recurso também não trouxe documentos comprobatórios, devidamente conciliados com a EFD, limitando-se a argumentar acerca do princípio da verdade material e dos deveres de ofício da Administração Pública de rever as declarações do contribuinte e, se for o caso, realizar diligência, tudo com o objetivo de se alcançar a verdade dos fatos.

No entanto, ao invés de falar que a Administração tem dever de ofício, caberia à Recorrente realizar a prova de seu crédito, trazendo aos autos todos os elementos de prova que se fizesse necessário para demonstrar a liquidez e certeza do crédito pleiteado.

É de total interesse da Recorrente, em casos de pedidos de ressarcimento e compensação, o esclarecimento e a prova de seu crédito. Argumentos sem nenhum suporte documental, como o livros contábeis, ou invocar a verdade material não são suficientes para evidenciar a liquidez e certeza de seu crédito.

É entendimento pacífico deste E. CARF no sentido de que nos pedidos de restituição e compensação o ônus da prova da existência do crédito é do contribuinte, não tendo a Recorrente se desincumbido de tal tarefa.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/06/2006 a 30/06/2006

PROVA. APRECIÇÃO INICIAL EM SEGUNDA INSTÂNCIA. PRINCÍPIO DA VERDADE MATERIAL. LIMITES. PRECLUSÃO.

A apreciação de documentos não submetidos à autoridade julgadora de primeira instância é possível nas hipóteses previstas no art. 16, § 4º do Decreto nº 70.235/1972 e, excepcionalmente, quando visem à complementar instrução probatória já iniciada quando da interposição da manifestação de inconformidade.

COMPENSAÇÃO. ÔNUS PROBATÓRIO DO CONTRIBUINTE.

**Pertence ao contribuinte o ônus de comprovar a certeza e a liquidez do crédito para o qual pleiteia compensação.**

(Número do Processo 10880.674831/2009-54. Relatora LARISSA NUNES GIRARD. Data da Sessão 13/06/2018. Nº Acórdão 3002-000.234) (grifos não constam do original)

No mesmo sentido, o ilustre conselheiro Leonardo O. de Araújo Branco, manifestou o entendimento de que nas declarações de compensação ou pedidos de restituição, o ônus de comprovar o crédito postulado permanece a cargo da contribuinte:

PEDIDOS DE COMPENSAÇÃO/RESSARCIMENTO. ÔNUS PROBATÓRIO DO POSTULANTE.

Nos processos que versam a respeito de compensação ou de ressarcimento, a comprovação do direito creditório recai sobre aquele a quem aproveita o reconhecimento do fato, que deve apresentar elementos probatórios aptos a comprovar as suas alegações. Não se presta a diligência, ou perícia, a suprir deficiência probatória, seja do contribuinte ou do fisco.

(Acórdão 3401-005.408. Relatora Leonardo Ogassawara de Araújo Branco. Data da Sessão 24/10/2018.)

Com isso, adoto as razões de decidir do v. acórdão guerreado:

Não se discute a possibilidade da ocorrência de erro de preenchimento na EFD Contribuição e nem se afasta a hipótese de que o equívoco seja sanado por meio de demonstrativo retificador, que no caso foi considerado no processamento eletrônico.

O DDE guerreado pela contribuinte considerou a retificadora da EFD Contribuições, transmitida em 27/06/2015, sendo que os créditos de Cofins no regime não cumulativo do 2º trim/2012 foram utilizados por desconto com débitos declarados pela própria contribuinte, conforme consta no detalhamento do crédito constante "PER/DCOMP Despacho Decisório - Análise de Crédito - Demonstrativo do Crédito Utilizado Por Desconto", transcrito acima.

Lembre-se que, tratando-se de pedido de ressarcimento, restituição ou compensação, cabe à contribuinte, na qualidade de autora do pedido, a demonstração do direito, comprovando os fatos que alega, nos termos do art. 36 da Lei nº 9.784, de 1999, que dispõe sobre o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal e do art. 373, inciso I, da Lei nº 13.105, de 2015, diploma que regula o processo civil, regras aplicáveis subsidiariamente ao processo administrativo

[...]

Embora alegando equívocos nas EFD Contribuição originais e retificadoras, a contribuinte não apresenta qualquer prova ou documento que ateste os valores dos créditos informados nos documentos retificadores, que contenham erro no preenchimento.

Em síntese, a simples entrega de EFD Contribuição retificadora desacompanhada de documentação que comprove os dados nele inseridos impede o reconhecimento do alegado erro de preenchimento e do direito de crédito em litígio.

Para ter seu direito creditório reconhecido, a contribuinte tem que provar o erro no preenchimento da EFD Contribuição retificadora e demonstrar a certeza e liquidez do seu direito creditório.

[...]

Assim instalada a discussão, o sucesso da contribuinte em ver homologada a compensação declarada nesta instância administrativa, já fora da órbita do tratamento eletrônico, condiciona-se à comprovação da liquidez e certeza do direito de crédito.

[...]

Acerca da produção de provas, nos termos dispostos no art. 923 do RIR/99, vigente à época dos fatos, 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.

Dessa forma, os registros contábeis e demais documentos fiscais acerca do real valor devido a título da contribuição apurada para o período de apuração em questão são indispensáveis para que se comprove a existência do direito creditório indicado na DCOMP.

[...]

Pertinente acrescentar que a escolha do modo de proceder a investigação fiscal situa-se na competência da autoridade administrativa, que tem liberdade de escolher os meios que lhe sejam suficientes para formação de sua convicção. Além do que, quem deve provar que tem o direito aos créditos, no caso, é a Contribuinte que pede o ressarcimento. De acordo com o art. 36 da Lei n.º 9.784, de 1999, que regula o processo administrativo no âmbito da administração pública federal, o ônus da prova incumbe a quem alega, sendo essa disposição também encontrada no art. 333 do Código de Processo Civil, Lei n.º 5.869, de 11/01/1973 (artigo 373, I, do Código de Processo Civil atual), que se aplica subsidiariamente ao Decreto n.º 7.574, de 2011;

“Art. 333. O ônus da prova incumbe:

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

(...)”E, reitere-se, particularmente acerca do ressarcimento, cumulado com Declaração de Compensação, o ônus da formação da prova do direito creditório foi atribuído legalmente à Contribuinte, a fim de demonstrar a **certeza e liquidez do pleito**, nos termos do art. 170, da Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional - CTN).

Isto posto, conheço em parte do recurso voluntário para na parte conhecida negar provimento.

## CONCLUSÃO

Importa registrar que, nos autos em exame, a situação fática e jurídica encontra correspondência com a verificada na decisão paradigma, de sorte que as razões de decidir nela consignadas são aqui adotadas.

Dessa forma, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º e 2º do art. 47 do anexo II do RICARF, reproduz-se o decidido no acórdão paradigma, no sentido de conhecer em parte do recurso voluntário para na parte conhecida negar provimento.

(documento assinado digitalmente)

Liziane Angelotti Meira – Presidente Redatora

