



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10880.973206/2020-06
RESOLUÇÃO	3201-003.961 – 3ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	21 de agosto de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	GFG COMÉRCIO DIGITAL LTDA.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Conversão do Julgamento em Diligência

RESOLUÇÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade de votos, converter o julgamento do Recurso Voluntário em diligência à repartição de origem para que a autoridade fiscal, a par da documentação carreada aos autos e sem prejuízo da realização de novas averiguações que se fizerem necessárias, confirme ou não, total ou parcialmente, o direito creditório controvertido, registrando em relatório fiscal os resultados apurados, o qual deverá ser cientificado ao Recorrente, facultando-lhe o direito de se manifestar. Na sequência, o processo deverá retornar a este CARF para prosseguimento.

Assinado Digitalmente

Hélcio Lafetá Reis – Presidente e Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Marcelo Enk de Aguiar, Flávia Sales Campos Vale, Bárbara Cristina de Oliveira Pialarissi, Rodrigo Pinheiro Lucas Ristow, Fabiana Francisco de Miranda e Hélcio Lafetá Reis (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte acima identificado em face de decisão da Delegacia de Julgamento (DRJ) em que se julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade manejada para se contrapor ao despacho decisório da unidade de origem, em que se homologaram apenas parcialmente as compensações declaradas relativas a créditos das contribuições PIS/Cofins não cumulativas.

No despacho decisório de origem, a autoridade administrativa concluiu que o crédito reconhecido era insuficiente para compensar integralmente os débitos informados pelo sujeito passivo, decisão essa que foi objeto de Manifestação de Inconformidade, vindo a DRJ a declarar a sua nulidade por não observar a decisão judicial transitada em julgado em que se reconheceria o direito creditório sob análise.

No despacho decisório de revisão, em que se homologaram as compensações declaradas, mas não se reconheceu a totalidade do crédito pleiteado, registrou-se o seguinte:

a) o Supremo Tribunal Federal (STF) já havia decidido pelo direito à exclusão do ICMS da base de cálculo das contribuições PIS/Cofins, tendo sido definido, após embargos opostos pela União, que a parcela a ser excluída é o valor do imposto destacado nas notas fiscais de venda, com produção de efeitos a partir de 15/03/2017, ressalvadas as ações judiciais e administrativas protocoladas até essa data;

b) o contribuinte possuía decisões de mérito com trânsito em julgado a seu favor ocorrido em 05/08/2016 e 22/10/2018;

c) reconheceu-se o direito à exclusão do ICMS da base de cálculo para fatos geradores ocorridos entre março/2013 e março/2016, devidamente comprovados por documentos extraídos dos sistemas de escrituração digital (GIA-ICMS, EFD-IPI/ICMS e EFD-Contribuições), permanecendo descartados os valores relativos aos fatos geradores anteriores a março/2013 por ausência de escrituração digital do ICMS;

d) na Manifestação de Inconformidade, o contribuinte afirmara que os créditos pleiteados eram decorrentes de fatos geradores ocorridos entre fevereiro/2011 e março/2016, habilitados em dois processos, porém sem comprovação pela empresa dos valores dos créditos pleiteados, particularmente, os valores de ICMS para fatos geradores anteriores a março/2013”;

e) em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de abril/2016, o contribuinte passou a apurar as contribuições sem inclusão do ICMS na base de cálculo, não havendo, portanto, créditos a reconhecer;

f) confirmaram-se os valores destacados de ICMS decorrentes das operações realizadas pela matriz e filiais por meio de pesquisas aos sistemas de escrituração digital, encontrando-se registrado nos anexos do despacho decisório os valores mensais de ICMS destacados em notas fiscais de saída no período de março/2013 a março/2016, cujos créditos foram devidamente reconhecidos, créditos esses considerados suficientes para quitação integral dos débitos informados nas declarações de compensação.

Cientificado do despacho de revisão, o contribuinte apresentou nova Manifestação de Inconformidade, pleiteando a sua reforma parcial, com o reconhecimento integral do crédito, arguindo o seguinte: (i) inobstante o acerto da revisão quanto à homologação integral das declarações de compensação objeto do presente processo, a fiscalização glosou parcialmente o crédito pleiteado na DComp inicial, razão pela qual o despacho devia ser parcialmente reformado,

(ii) a fiscalização descartou os créditos apurados entre fevereiro/2011 e fevereiro/2013 alegando inexistência de escrituração digital do ICMS, não se dando conta de que era seu dever intimar o sujeito passivo para apresentar documentos e planilhas de apuração correspondentes, em atenção ao princípio da verdade material, o que não ocorreu em momento algum, (iii) a própria DRJ, quando da declaração da nulidade do despacho decisório inicial, ressaltara a necessidade de a autoridade fiscal intimar o requerente para fins de análise do direito creditório, o que não ocorreu, sendo então trazida aos autos a planilha demonstrativa da composição da apuração dos créditos devidamente atualizados, o que comprovava integralmente o crédito do período de fevereiro/2011 a fevereiro/2013, (iv) subsidiariamente, há que se considerar que, adotando-se a mesma metodologia do cálculo realizado pela fiscalização, alcança-se também o saldo credor para o período descartado, sendo apresentadas as GIAS/ICMS correspondentes, e, (v) alternativamente, necessidade de realização de diligência, tendo em vista o princípio da verdade material.

A decisão da DRJ em que se julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade tem a seguinte ementa:

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/02/2011 a 28/02/2013 PROVA.

A prova documental deve ser apresentada no momento da manifestação de inconformidade, a menos que demonstrado, justificadamente, o preenchimento de um dos requisitos constantes do art. 16, § 4º, do Decreto nº 70.235, de 1972, o que não se logrou atender neste caso.

PERÍCIA.

Indefere-se o pedido de perícia quando presentes nos autos elementos capazes de formar a convicção do julgador, bem como quando não preenchidos os requisitos legais previstos para sua formulação.

DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO (DCOMP). CRÉDITO DECORRENTE DE PAGAMENTO INDEVIDO E/OU A MAIOR. ÔNUS DA PROVA.

É do sujeito passivo o ônus de reunir e apresentar conjunto probatório capaz de demonstrar a liquidez e certeza do crédito pretendido.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Destacam-se as seguintes conclusões presentes no voto condutor do acórdão de primeira instância:

1. “[conforme] Despacho Decisório de Revisão, foi reconhecido parcialmente o direito creditório pleiteado na referida DCOMP (...), cujo valor se mostrou suficiente para a homologação das compensações declaradas a ela vinculadas. O valor do crédito indeferido, ora

em litígio, (...) relativo aos recolhimentos indevidos e/ou a maior de Pis e Cofins no período entre fev/2011 a fev/2013, [foi] glosado por falta de comprovação documental”;

2. “incabível a diligência em se tratando de prova a ser apresentada no momento da defesa, não logrando a contribuinte demonstrar ter cumprido as condições para apresentação da prova em outro momento processual (art. 16, III, e §§ 4º e 5º, do Decreto nº 70.235/72)”;

3. “acerca da restituição/ressarcimento/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 nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional - CTN)”;

4. “a intimação fiscal para esclarecimentos, nas hipóteses de restituição/ressarcimento/compensação, trata, em verdade, de faculdade atribuída à autoridade administrativa competente para decidir sobre o crédito utilizado”;

5. “a interessada deixou de cumprir a parte que lhe cabia no pedido de habilitação de crédito, na DCOMP com demonstrativo de crédito e na manifestação de inconformidade apresentada em oposição ao Despacho Decisório original, ou seja, deixou de demonstrar o direito creditório indicado nas compensações, com a composição de todos os elementos que o integram, o que deveria incluir, por óbvio, além da comprovação do valor do ICMS computado na base de cálculo, também a comprovação dos próprios pagamentos efetuados que teriam ensejado recolhimento indevido e/ou a maior no citado período”;

6. a fiscalização “não localizou as informações do valor do ICMS apurado (saídas) no período de fev/2011 a fev/2013, mediante consulta a GIA-ICMS, EFD-IPI/ICMS e EFD-Contribuições, de forma que nenhum crédito foi calculado pela fiscalização no período citado, por falta de comprovação”;

7. a “cópia da GIA-ICMS [encontra-se] desacompanhada do recibo de entrega ao Fisco Estadual e da respectiva escrituração fiscal e documentos que a acobertam”.

Cientificado do acórdão de primeira instância em 25/08/2023 (fl. 1.095), o contribuinte interpôs Recurso Voluntário em 25/09/2023 (fl. 1.097) e requereu a reforma do acórdão recorrido, com o reconhecimento integral do crédito pleiteado na DComp inicial, repisando os argumentos de defesa e arguindo, ainda, o seguinte:

a) “a legislação estabelece que a Autoridade Fiscal, quando da análise do direito creditório pleiteado pelo contribuinte, em havendo dúvida, poderá intimar o contribuinte a apresentar esclarecimentos e/ou documentos atinentes “à verificação da exatidão das informações prestadas”;

b) a intimação do sujeito passivo é uma faculdade da Administração tributária, mas “desde que esta já possua informações e/ou documentos suficientes para análise do crédito”, sendo que, “diante da ausência de documentos que se entenda suficiente na análise do crédito,

impõe-se a intimação do contribuinte, em observância ao princípio da verdade material que rege o contencioso administrativo tributário”;

c) apresentara à fiscalização “planilha demonstrativa da composição da apuração dos créditos, (...) relativos ao período compreendido entre fevereiro de 2011 a março de 20161, bem como as respectivas Guias de Informação e Apuração do ICMS (“GIA-ICMS”), documento utilizado pela própria Autoridade Fiscal para reconhecimento dos demais créditos objeto das DCOMPs em sede de Despacho Decisório de Revisão”;

d) “com relação à exigência de apresentação do recibo de entrega da GIA ICMS, trata-se de um inconteste excesso de formalismo”, (...) pois “as GIA-ICMS apresentadas são documentos retirados do próprio sistema fornecido pelo Fisco Estadual, em que constam todas as informações relativas à sua transmissão”;

e) na segunda instância, foram apresentados “os “microfilmes” de extratos das GIA-ICMS (Doc. 02), emitidas no sítio eletrônico da Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo, que, além de evidenciarem a transmissão das GIAs, contêm um resumo das informações declaradas nestes documentos”;

f) “[adicionalmente], em razão do volume dos documentos, a Recorrente apresenta parte das notas fiscais (Doc. 03) que compuseram os créditos relativos ao período indevidamente desconsiderado - ou “descartado”, para utilizar o termo adotado pela própria Autoridade Fiscal, quando da análise do direito creditório”;

g) “é de rigor a conversão do julgamento em diligência, para que a Autoridade Fiscal refaça o cálculo do crédito da Recorrente, considerando os valores efetivamente declarados na sua escrituração fiscal”, (...) pois “a Recorrente não se furtou do seu dever de comprovação do crédito, acostando aos autos os documentos considerados suficientes pela Autoridade Fiscal para fins de análise e reconhecimento dos créditos”.

Junto ao Recurso Voluntário, foram carreados os autos, além dos documentos societários e daqueles já presentes nos autos, cópia de (i) Guias de Informação de Apuração do ICMS – GIA, (ii) Constas Fiscais por mês de referência, (iii) Documentos auxiliares de Nota Fiscal eletrônica (Danfe) e (iv) Comprovantes de Arrecadação (fls. 1.177 a 1.352).

Em 31/01/2024, o Recorrente protocolizou petição, acompanhada de documentos, na qual repisou parte dos argumentos de defesa, sendo aduzido que, naquele, momento, estavam sendo trazidos aos autos, também, (i) “as escriturações fiscais das GIA-ICMS completas (Doc. 01), relativas a fevereiro de 2011 a fevereiro de 2013”, documentos esses “com mais de 10 anos, de modo que a Requerente não os localizou de pronto, tendo solicitado ao Posto Fiscal uma cópia, que somente disponibilizou os arquivos após o prazo de interposição do Recurso Voluntário (fls. 1.099 a 1.133 dos autos)”, e (ii) “planilha contendo informações das notas fiscais que compuseram os créditos relativos ao período de 2012 (Arquivo Não Paginável) – número da nota fiscal; chave de acesso; data de emissão; valor do ICMS apurado, dentre outras informações -, que, em razão

do volume de documentos não fora viável apresentar em momento anterior - veja-se que a planilha é composta por mais de 100 mil linhas em um único mês”.

Em 10/04/2026, juntou-se aos autos cópia de decisão judicial, na qual se determinou que se promovesse a imediata distribuição do recurso voluntário interposto neste processo a um dos Conselheiros Relatores do CARF e que, uma vez distribuído, se procedesse à sua inclusão em pauta de julgamento no prazo de 180 dias, em consonância com o art. 90 do Regimento Interno do CARF.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro Hércio Lafetá Reis, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo, atende os demais requisitos de admissibilidade e dele se toma conhecimento.

Conforme acima relatado, remanesce nesta instância apenas a controvérsia acerca da falta de prova de parte do direito creditório pleiteado decorrente da inclusão do ICMS na base de cálculo das contribuições PIS/Cofins não cumulativas, abrangendo o período de fevereiro de 2011 a fevereiro de 2013.

De pronto, deve-se ressaltar que inexistente dúvida quanto ao direito do sujeito passivo à exclusão do ICMS da referida base de cálculo, direito esse já reconhecido em ações judiciais individuais e em decisão vinculante e definitiva do Supremo Tribunal Federal (STF), razão pela qual, aqui, não se repetirá o histórico de tal contexto, pois que presente, à exaustão, em diferentes peças deste processo administrativo.

Restringe-se, portanto, a presente lide à alegada não comprovação dos créditos relativos ao período já mencionado.

Para se decidir sobre tal questão, mister destacar pontos relevantes à compreensão dos fatos processuais, o que se faz na sequência, obedecendo-se a ordem cronológica.

No despacho decisório inicial, a fiscalização informou que o Recorrente, nos processos de habilitação, não apresentara os demonstrativos de apuração dos valores de ICMS originários dos créditos de PIS/Cofins e nem as planilhas de cálculos respectivas, tendo sido extraídos dos sistemas da Receita Federal os documentos mensais de apuração do ICMS (saldos devedores) desde março/2013 até outubro/2019, em nome da matriz/filiais, com a homologação parcial das compensações declaradas.

Na primeira Manifestação de Inconformidade, o ora Recorrente pleiteou o reconhecimento da nulidade do despacho decisório ou a sua reforma parcial, ou, ainda, a conversão do julgamento em diligência.

Em seu primeiro acórdão, a DRJ, em face de erros ocorridos no procedimento fiscal, declarou a nulidade do despacho decisório, sendo destacado que a fiscalização não intimara o contribuinte para apresentar os elementos probatórios quando da análise das declarações de compensação.

Assim se pronunciou expressamente o relator do voto condutor do acórdão: “À falta de informações necessárias nos autos, cumpria à fiscalização a intimação da contribuinte para os devidos esclarecimentos e comprovação documental, a fim de prosseguir com a análise.”

No despacho decisório de revisão, a fiscalização informou que havia analisado conjuntamente os créditos de PIS/Cofins, calculados com base nos valores mensais do ICMS a Recolher extraídos dos sistemas fiscais de escrituração (GIA-ICMS, EFD-IPI/ICMS e EFD Contribuições), desde fatos geradores de março/2013 até outubro/2019, sendo descartados os valores correspondentes aos fatos geradores anteriores a março/2013 por ausência de escrituração digital do ICMS.

Destacou, ainda, que, na Manifestação de Inconformidade, a empresa não apresentara documentação comprobatória do crédito então pleiteado.

Na ocasião, o Recorrente não foi intimado para prestar esclarecimentos, conforme havia sugerido a DRJ.

Na segunda Manifestação de Inconformidade, o Recorrente questiona a falta de intimação para apresentar documentos e esclarecimentos antes da prolação do despacho de revisão, sendo, então, apresentada uma planilha demonstrativa da apuração dos créditos, bem como cópias de fichas por ele identificadas como Guias de Informação e Apuração do ICMS (“GIA-ICMS”), documentos esses, segundo ele, da mesma natureza dos utilizados pela própria fiscalização para reconhecimento dos demais créditos.

Em sua segunda decisão, a DRJ, em sentido diverso do que sinalizara no primeiro acórdão, afastou o pedido de realização de diligência, arguindo que, tratando-se de restituição/ressarcimento/compensação, cabia ao contribuinte o ônus da formação da prova, sendo a intimação prévia apenas uma faculdade atribuída à autoridade administrativa competente para decidir sobre o crédito pleiteado.

Segundo a DRJ, além da cópia da GIA-ICMS, o contribuinte deveria ter apresentado o recibo de sua entrega ao Fisco Estadual, bem como a respectiva escrituração fiscal e documentos que a acobertam.

No Recurso Voluntário, o Recorrente concorda com o argumento de que a intimação do sujeito passivo é uma faculdade da Administração tributária, mas, na sua percepção, desde que esta já possua as informações e/ou os documentos suficientes à análise do crédito, sendo que, na falta desses documentos, impõe-se a intimação do contribuinte, em observância ao princípio da verdade material que rege o contencioso administrativo tributário.

Argumenta, ainda, que apresentara a planilha demonstrativa da apuração dos créditos do período controvertido, bem como as respectivas Guias de Informação e Apuração do ICMS (“GIA-ICMS”), documento esse, segundo ele, que fora o único utilizado pela própria autoridade fiscal para reconhecimento dos demais créditos objeto das DCOMPs em sede de Despacho Decisório de Revisão.

Argui, também, que, com relação à exigência de apresentação do recibo de entrega da GIA-ICMS ao Fisco Estadual, trata-se de um incontestado excesso de formalismo, pois as GIAs apresentadas são documentos retirados do próprio sistema fornecido pelo Fisco Estadual, em que constam todas as informações relativas à sua transmissão.

Na segunda instância, continua ele, foram apresentados “os “microfilmes” de extratos das GIA-ICMS, emitidas no sítio eletrônico da Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo, que, além de evidenciarem a transmissão das GIAs, contêm um resumo das informações declaradas nesses documentos.

Adicionalmente, informou que estava sendo apresentado, ainda, parte das notas fiscais que compuseram os créditos relativos ao período descartado, protestando pela realização de diligência.

Em petição protocolizada após a interposição do Recurso Voluntário, o Recorrente trouxe aos autos novos documentos, identificados por ele nos seguintes termos: “as escriturações fiscais das GIA-ICMS completas relativas a fevereiro de 2011 a fevereiro de 2013” e “planilha contendo informações das notas fiscais que compuseram os créditos relativos ao período de 2012, contendo número da nota fiscal, chave de acesso, data de emissão, valor do ICMS apurado, dentre outras informações”.

Feitas essas considerações, passa-se à análise do pleito.

De acordo com a súmula CARF nº 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”.

Segundo o § 11 do art. 74 da Lei nº 9.430/1996, a manifestação de inconformidade e o recurso decorrentes da não homologação da compensação obedecerão ao rito processual do Decreto nº 70.235/1972 e se enquadram no disposto no inciso III do art. 151 da Lei nº 5.172/1966 (CTN) – suspensão da exigibilidade do crédito tributário – relativamente ao débito objeto da compensação.

Considerando que a auditoria de pedidos de restituição/ressarcimento e de declarações de compensação (PER/DComp) é também atribuição do Fisco, na apreciação desses pleitos, o auditor fiscal deve se basear em dados e informações presentes nos sistemas da Receita Federal, bem como em outros decorrentes de diligências realizadas junto ao sujeito passivo ou a terceiros.

Não se pode ignorar que inexistente previsão de envio de documentos no momento da transmissão do PER/DComp, razão pela qual, não dispondo a fiscalização dos dados necessários à tomada de decisão, deve ela proceder à sua coleta, em conformidade com o art. 28 da Lei nº 9.784/1999, aplicável subsidiariamente ao Processo Administrativo Fiscal (PAF),¹ segundo o qual “[devem] ser objeto de intimação os atos do processo que resultem para o interessado em imposição de deveres, ônus, sanções ou restrição ao exercício de direitos e atividades e os atos de outra natureza, de seu interesse”.

No presente caso, a fiscalização homologou as compensações cujos dados já se encontravam nos sistemas da Receita Federal, decidindo em sentido contrário em relação àquelas cujas informações não constavam da mesma base, não tendo havido intimação do sujeito passivo para prestar esclarecimentos ou apresentar prova, mesmo quando do despacho decisório de revisão, cuja efetivação se deu após a declaração de nulidade do despacho anterior proferida pela DRJ, que, em seu acórdão, apontara a necessidade de intimação do sujeito passivo.

Conforme apontado pelo Recorrente na segunda Manifestação de Inconformidade –após, portanto, a declaração de nulidade do primeiro despacho decisório –, naquele momento, foi apresentada uma planilha demonstrativa da apuração dos créditos, bem como cópias de Guias de Informação e Apuração do ICMS (“GIA-ICMS”), documentos esses, segundo ele, da mesma natureza dos utilizados pela própria fiscalização para reconhecimento dos demais créditos, mas que foram considerados insuficientes pela DRJ.

A partir da segunda instância, a par dos fundamentos da decisão recorrida, novos elementos de prova foram carreados aos autos, fato esse que conota a inexistência de inércia do Recorrente quanto à instrução do processo, pois que o foi instruindo a partir das exigências que exsurgiam a cada passo, razão pela qual não há que se falar, peremptoriamente, em preclusão do direito de apresentar a prova, em conformidade com a alínea “c” do § 4º do art. 16 do Decreto nº 70.235/1972, *verbis*:

Art. 16. A impugnação mencionará:

(...)

§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, **a menos que**:

(...)

c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos. (g.n.)

Nesse contexto, em prol do princípio da verdade material, vota-se por converter o julgamento do Recurso Voluntário em diligência à repartição de origem para que a autoridade fiscal, a par da documentação carreada aos autos e sem prejuízo da realização de novas averiguações que se fizerem necessárias, confirme ou não, total ou parcialmente, o direito

¹ Art. 69. Os processos administrativos específicos continuarão a reger-se por lei própria, aplicando-se-lhes apenas subsidiariamente os preceitos desta Lei.

creditório controvertido, registrando em relatório fiscal os resultados apurados, o qual deverá ser cientificado ao Recorrente, facultando-lhe o direito de se manifestar. Na sequência, o processo deverá retornar a este CARF para prosseguimento.

É o voto.

Assinado Digitalmente

Hélcio Lafetá Reis