



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

**Processo n°** 10925.722518/2011-91  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 3201-002.626 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 29 de março de 2017  
**Matéria** RESSARCIMENTO COFINS  
**Recorrente** BRF S/A (ANTIGA SADIA S/A)  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Período de apuração: 01/07/2004 a 30/09/2004

**COMPENSAÇÃO. AUSÊNCIA DE LIQUIDEZ E CERTEZA DO DIREITO CREDITÓRIO.**

É ônus do contribuinte comprovar a liquidez e certeza de seu direito creditório, conforme determina o *caput* do art.170 do CTN, devendo demonstrar de maneira inequívoca a sua existência, e, por conseguinte, o erro em que se fundou a declaração original.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso, nos termos do voto da Relatora.

(assinado digitalmente)

Winderley Moraes Pereira – Presidente

(assinado digitalmente)

Ana Clarissa Masuko dos Santos Araujo- Relatora

Participaram da sessão de julgamento, os Conselheiros: Winderley Moraes Pereira (Presidente), Jose Luiz Feistauer de Oliveira, Mercia Helena Trajano Damorim, Cassio Schappo, Ana Clarissa Masuko dos Santos Araujo, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Cléber Magalhães, Tatiana Josefovicz Belisario.

**Relatório**

Refere-se o presente processo a pedido de ressarcimento de Cofins, relativo ao 3º trimestre de 2004. Para bem relatar os fatos, transcreve-se o relatório da decisão proferida pela autoridade *a quo*:

*Trata-se o presente processo de manifestação de inconformidade frente a despacho decisório de indeferiu pedido de ressarcimento de créditos apresentado pela contribuinte.*

*O pedido de ressarcimento refere-se a créditos no regime da não-cumulatividade da Cofins referente ao terceiro trimestre de 2004, no valor de R\$ 2.626.982,91.*

*O indeferimento do pedido de ressarcimento foi motivado pela falta de comprovação da interessada de seu direito creditório.*

*A autoridade fiscal esclarece ter intimado a contribuinte para comprovação da procedência de seu crédito, tendo a interessada solicitado por duas vezes a prorrogação de seu prazo para apresentação dos documentos.*

*Conclui com a informação de que teriam se passado mais de 108 dias da data de ciência da Intimação Fiscal até a formalização do despacho decisório, não tendo sido apresentado nenhum dos documentos probatórios solicitados.*

*A contribuinte, irressignada, apresentou manifestação de inconformidade ao despacho decisório com os argumentos abaixo expostos.*

*Aduz a que teria ocorrido a decadência do direito do Fisco de questionar as compensações realizadas, pois teria transcorrido o prazo de 5 anos previsto no artigo 74 da Lei nº 9.430/96. Baseia seu argumento no fato da notificação da glosa ter sido realizada em 13/02/2012, e o crédito dizer respeito ao 2º trimestre de 2005.*

*Entende que há cerceamento de defesa da impugnante, com consequente violação ao devido processo legal administrativo, tendo em vista a glosa decorrer de suposta ausência de comprovação de seus créditos.*

*Argumenta que, diante das circunstâncias específicas do caso concreto, com a fiscalização exigindo documentos referentes a período significativamente antigo, a empresa sendo uma das maiores empresas de alimentos do mundo, e da impugnante ter sofrido em torno de 60 procedimentos de fiscalização por mês, deveria ter o Fisco aguardado mais um período antes de realizar a glosa.*

*Defende ainda que, diante da não comprovação dos créditos, deveria a fiscalização proceder com o lançamento*

*de ofício, e não com a glosa de seu pedido de ressarcimento.*

*Entende ser fundamental a conversão do julgamento em diligência com o objetivo de se confirmar a falta de comprovação ou a legitimidade de seus créditos.*

*Quanto aos juros, entende que estes são devidos à razão de 1% (um por cento) ao mês, nos termos do artigo 161, § 1º, do Código Tributário Nacional, sendo de total improcedência o lançamento realizado. Ressaltar a impossibilidade de incidir juros sobre a multa.*

*Argumenta que o valor da multa imputado é de evidente irrazoabilidade e confisco.*

*Requer o reconhecimento da nulidade ou da improcedência do ato decisório.*

*Requer ainda prova pericial destinada à avaliar, especialmente, se os bens, produtos/serviços e materiais adquiridos e glosados pela Fiscalização, diante da peculiaridade da atividade econômica despenhada pela impugnante se enquadram no conceito de insumo de PIS e Cofins, excluindo-se o critério exclusivo da legislação do IPI. Nomeia como assistente do perito Sérgio Luiz Lazzari, CPF: 423.505.30949.*

*Requer, por fim, a juntada posterior de documentos, laudos, pareceres, perícias, caso seja necessário ao deslinde do presente caso, em cumprimento ao devido processo legal e verdade material*

A Delegacia de Julgamento julgou improcedente a manifestação de inconformidade, em decisão assim ementada:

*ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL*

*Período de apuração: 01/07/2004 a 30/09/2004*

*COMPROVAÇÃO DA EXISTÊNCIA DO DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA A CARGO DO CONTRIBUINTE*

*É ônus do contribuinte a comprovação minudente da existência do direito creditório.*

*CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA NO CURSO DA AÇÃO FISCAL. DESCARACTERIZAÇÃO.*

*Os atos anteriores a emissão do despacho decisório referem-se à investigação fiscal que tem caráter inquisitório e se destina a verificação da situação fiscal da*

*contribuinte, sendo que o contraditório e a ampla defesa referem-se a momento posterior à emissão da decisão administrativa.*

*DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. PRAZO PARA HOMOLOGAÇÃO.*

*O prazo para homologação da compensação declarada pelo sujeito passivo é de cinco anos, contado da data da entrega da declaração de compensação.*

*Manifestação de Inconformidade Improcedente*

*Direito Creditório Não Reconhecido*

Em síntese, entendeu-se ausente a nulidade do ato administrativo, uma vez que fornecido à contribuinte todas as informações que embasaram a glosa de seus créditos, bem como lhe foi concedido o direito a se defender desta decisão.

Sobre a decadência, entendeu-se que em relação a pedidos de ressarcimento inexistia previsão específica, sendo incorreto o entendimento da contribuinte, além de que, não teria decorrido o prazo estabelecido pelo artigo 74 da Lei nº 9.430/96, no caso da declaração de compensação emitida.

Quanto ao ônus probatório, afirmou-se que incumbe ao contribuinte provar fatos impeditivos do nascimento da obrigação tributária ou de sua extinção, ou requisitos constitutivos de uma isenção ou outro benefício tributário. Ademais, não se poderia usar as diligências como meio de suprir o ônus probatório não cumprido pelas partes.

Em sede de recurso voluntário, foram reiterados os argumentos iniciais, e juntados nessa ocasião, DVDs contendo, supostamente, todos os documentos comprobatórios do direito ao ressarcimento. Destarte, verificou-se que, em 31/08/2012, houve termo de juntada física, contendo os seguintes dizeres:

*Informo que em data de 31/08/2012 foi incluído um ANEXO (Processo Papel) nº. 10925.722.208/201257 para guarda e arquivo de 06 CDR , contendo respostas da Intimação nº. 544 referente ao III trimestre 200 PIS/COFINS em nome da empresa SADIA S.A.*

*Tais arquivos se referem aos processos  
10925.722515/201157; 10925.722517/201146;  
10925.722516/201100; 10925.722518/201191 E  
10925.722519/201135.*

Foi juntado aos autos, da mesma forma, laudo do Instituto Nacional de Tecnologia, no qual se descreve o processo produtivo da Recorrente, bem como a forma em que os insumos, que gerariam o direito ao crédito, teriam sido empregados.

Em vista da juntada dos documentos e do posicionamento desta Turma julgadora, no sentido de prestigiar a Verdade Material, aceitou-se a juntada extemporânea, deliberando-se por converter o julgamento em diligência, para que a Fazenda Nacional se manifestasse, de sorte a não corromper a dialética processual.

O processo retornou para o prosseguimento do julgamento, com informação fiscal da Delegacia da Receita Federal do Brasil em Florianópolis, na qual conta a seguinte análise (os grifos são do original):

*O processo nº 10925.722208/2012-57 contém 6 (seis) CD, aqui nomeados CD 1 a CD 6, com as seguintes inscrições no envelope que os contém:*

*No envelope que contém o CD 1, folha 5, está escrito “Intimação 544/2011 PIS/COFINS 2000 3º trim”.*

*No envelope que contém o CD 2, folha 7, está escrito “Int 544/2011 – créd. PIS/COFINS 3º trim 2000”.*

*No envelope que contém o CD 3, folha 9, está escrito “Int 544/2011 Pis e Cofins / 3º trim 2000”.*

*No envelope que contém o CD 4, folha 11, está escrito “AA – INTIMAÇÃO 544-2011- SAORT CRED. Pis e Cofins 3º trim 200”.*

*No envelope que contém o CD 5, folha 13, está escrito “AA – INTIMAÇÃO 544-2011- SAORT CRED. Pis e Cofins 3º trim 200”.*

*No envelope que contém o CD 6, folha 15, não há nada escrito.*

***Foi verificado que todos os 6 (seis) CD têm o mesmo conteúdo.***

*[...]*

*Verifica-se a presença do arquivo 02 – Termo de Intimação Saort nº 0544-2011 - 20- 06-2011.pdf. Tal arquivo contém cópia do Termo de Intimação de mesmo número, que se refere ao período do 3º trimestre de 2006.*

*Em breve análise do conteúdo do CD verifica-se que contém arquivos de imagens (.PDF) de algumas notas fiscais, agrupadas em pastas relativas a diversas filiais e uma pequena quantidade de arquivos Excel (.xls), um deles contendo amostragem, e alguns relatórios de imobilizado. Ainda, há alguns arquivos texto (.TXT) contendo relatórios como o Relatório - 1030429941 - CALDEIRA CHAPECÓ.txt, que é um relatório de acompanhamento das compras para as obras da citada caldeira.*

*Considerando o conteúdo do arquivo 10 - Relatório de Notas Fiscais - Amostragem - Fiscal RFB -.xls, que contém listagem de pequeno número de notas fiscais, parece tratar-se de listagem de documentos relativos ao 3º trimestre de 2006 cujas cópias foram solicitadas pela citada **intimação***

**0544/2011, período que não é objeto de nenhum dos processos em tela. Colo abaixo imagem do programa Excel da planilha Linha 02, contida no citado arquivo.**

*Os documentos a que se referem as imagens e as próprias listagens existentes nos CD referem-se a período de apuração diverso dos períodos tratados nos processos em tela.*

*Cada um dos citados processos teve os mesmos documentos solicitados, relativos ao período analisado, através das intimações citadas abaixo:*

	Processo	Intimação	
1	10925.722515/2011-57	INTIMAÇÃO SAORT Nº 937 / 2011	2º trim 2005-PIS/Pasep
2	10925.722516/2011-00	INTIMAÇÃO SAORT Nº 939 / 2011	3º trim 2004-PIS/Pasep
3	10925.722517/2011-46	INTIMAÇÃO SAORT Nº 945 / 2011	3º trim 2004-Cofins
4	10925.722518/2011-91	INTIMAÇÃO SAORT Nº 940 / 2011	1º trim 2005-Cofins
5	10925.722519/2011-35	INTIMAÇÃO SAORT Nº 941 / 2011	4º trim 2004-Cofins
6	10925.722520/2011-60	INTIMAÇÃO SAORT Nº 942 / 2011	2º trim 2005-Cofins

*A ordem de grandeza da quantidade de notas fiscais de entrada com crédito de outros períodos de apuração já analisados desta empresa, por trimestre, costuma chegar a centenas de milhares (perto de cem mil por mês) e as notas fiscais de saída passam da marca do milhão.*

*Não há nestes CD nenhuma informação que, mesmo remotamente, lembre o que foi solicitado nestas intimações, em especial a memória de cálculo solicitada no item 3 de cada uma das intimações e nem os arquivos digitais de notas fiscais (item 6), mesmo tendo sido facultada a apresentação no padrão do ADE COFIS nº 15/2001 ou formato SINTEGRA.*

## **2. Dos DVDs contidos no processo 10925.720663/2012-18**

*Na folha 01 do processo nº 10925.720663/2012-18 está presente Termo de Inclusão de Anexo Físico, com o seguinte teor:*

## TERMO DE INCLUSÃO DE ANEXO FÍSICO



Informo que em data de 30/03/2012 foi criado o processo dossiê papel nº. 10925.720663/2012-18 contendo dois DVD's-RW que ficarão juntados a este Dossiê, aguardando para ser juntado ao processo nº. 13983.000188/2005-34 que encontra-se no CARF-BSA/DF.,  
Os DVD's contém as seguintes informações da empresa SADIA S/A  
CD 1 – Resposta às intimações SAORT nº.s 937/2011; 940/2011 e 942/2011 - ANO 2005 – itens 3-4-5 e 6.  
CD 2 – Resposta às intimações SAORT nº.s. 939/2011; 941/2011 e 945/2011 – ANO 2004 – itens 3-4-5 e 6.

Joaçaba – SC, 30/03/2012

*Por outro lado, verificando fisicamente os DVDs juntados à folha 2 daquele processo constata-se que as capas dizem conter as respostas aos itens 3, 4, 5 e 6 das intimações citadas no quadro acima. Os dois DVD-RW contidos no envelope da folha 2 daquele processo tem as seguintes inscrições a caneta no rótulo do disco:*

1- “Intimações n.os 939-941 e 945/2011 ANO 2004 Itens 3-4-5-6.”

2- “Intimações n.os 937-940-942/2011 ANO 2005 Itens 3-4-5-6”

*Embora não tenha sido determinada a juntada do conteúdo destes DVDs aos processos, em homenagem ao princípio da verdade material, juntei a cada um dos processos citados no início desta informação fiscal o inteiro teor destes dois DVDs. Devido ao tamanho do conteúdo e às limitações do sistema E-processo, o DVD do item 1 foi compactado em 4 (quatro) partes (~.zip.001.zip a ~.zip.004.zip, que devem ser baixadas, descompactadas para gerar a parcela original compactada (extensão .zip.001, .zip.002, .zip.003 e .zip.004) e então novamente descompactadas a partir do arquivo de extensão .zip.001. Da mesma forma, o DVD do item 2 foi compactado em 5 (cinco) partes.*

### **3. Conclusão**

*O conteúdo dos CDs juntados ao processo 10925.722208/2012-57 não tem relação com os processos em tela. Em cumprimento às resoluções citadas, juntei o conteúdo dos CDs a cada um destes processos **apesar de não tratarem do mesmo período. As informações contidas nos CDs não têm qualquer relação com os períodos***

*tratados nestes processos. Porém, o conteúdo dos DVDs juntados ao processo 10925.720663/2012-18 é relativo aos períodos tratados nos processos em questão. Por outro lado, não foi possível localizar nestes DVDs resposta ao item 2 das citadas intimações, onde são solicitadas cópias dos livros Registro de Apuração do IPI de todos os estabelecimentos de cada período. Não é possível verificar a correção das informações prestadas relativas ao item 6 das citadas intimações sem ter disponíveis as informações de totais de créditos e débitos por CFOP, existentes nos livros solicitados ou nos livros Registro de Apuração do ICMS do período. Assim, não é possível afirmar que o conteúdo dos DVDs atenda ao item 6 das intimações por falta de atendimento ao item 2.*

*Mesmo assim, em homenagem ao princípio da verdade material, juntei o conteúdo dos DVDs presentes na folha 2 do processo 10925.720663/2012-18 a todos os processos em tela*

Não houve manifestação da Procuradoria da Fazenda Nacional, nem mesmo da Recorrente, retornando o processo para o julgamento do recurso voluntário.

Tendo retornado o processo à essa turma de julgamento para apreciação do recurso voluntário, a Recorrente alegou que não teria sido oportunizada a manifestação em relação à informação fiscal.

Novamente baixado o processo em diligência, para que fosse dada ciência à Recorrente da informação fiscal, tendo essa se manifestado no sentido de que:

**Ademais, a glosa se dá com fundamento em atos infralegais que não respeitam à noção de insumo descrita nos arts. 3º, inciso II, das Leis n. 10.637/2002 e 10.833/2003, conforme ampla jurisprudência do próprio CARF, vaticinada pela CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS.**

**De outro lado, houve a juntada de documentos em DVD, conforme relatório, que não foram apreciados pelo simples fato de que não se cumpriu com a entrega dos livros de apuração do IPI de todos os estabelecimentos do período.**

**Além do fato de que os documentos juntados deveriam ser avaliados, diante da verdade material, nada impediria de solicitar à recorrente tais livros e outras informações vez que o mais relevante em um processo administrativo fiscal é o controle da legalidade e, como já sabemos e afirmamos acima, o critério de glosa de créditos de PIS/COFINS pela Receita Federal é totalmente ilegal.**

**Em tais condições, desde logo, é possível reconhecer que a glosa resta inquinada por vícios que não foram sanados pela Fiscalização, levando ao reconhecido de sua nulidade por violação à motivação, devido processo legal e art. 142 do Código Tributário Nacional.**

É o relatório.

**Voto**

Conselheira Ana Clarissa Masuko dos Santos Araujo, Relatora

O presente recurso preenche as condições de admissibilidade, pelo que dele tomo conhecimento.

Inicialmente, rechaça-se o argumento de nulidade por cerceamento do direito de defesa, em razão do indeferimento do pedido de realização de perícia, pois, como bem pontuado na decisão recorrida, foram concedidas diversas oportunidade para que a Recorrente comprovasse seu direito creditório, sem que se valesse de uma sequer.

Observe-se que não se trata de acatar o pedido de perícia formulado, pelo fato de que a perícia pressupõe a necessidade de conhecimentos técnicos específicos para a análise documental, porém, trata-se o caso em tela de pura e simples ausência de prova das alegações.

Destarte, conforme consta dos autos, a Recorrente foi intimada para a comprovação da procedência de seu crédito, com a concessão de duas prorrogações para apresentação dos documentos, sendo que da intimação fiscal para o despacho decisório, transcorreram-se mais de 108 dias.

Esses fatos já seriam suficientes para descaracterizar um eventual cerceamento do direito de defesa, não obstante, novamente, em sede de recurso voluntário, foi concedida uma nova oportunidade para a apresentação de documentos, de maneira que deve ser rejeitada preliminar.

Adentrando-se no mérito da questão, verifica-se que a diligência resultou improfícua para os fins para o qual foi concedida, isto é, remanesceu incomprovado o direito creditório, pois a despeito da juntada de diversos DVDs, nenhum deles veiculou as informações necessárias para estribar o pedido de ressarcimento em tela, conforme minudente relatório fiscal, o qual se transcreveu no presente voto.

Observe-se que mesmo o laudo técnico do Instituto Nacional de Tecnologia, que ilustra o processo produtivo da Recorrente com riqueza de detalhes, é estéril em face da inexistência da comprovação dos créditos, impossibilitando uma eventual vinculação entre as informações.

Em se tratando de pedido de ressarcimento, é certo, apenas a documentação contábil completa trazida pela Recorrente, que reflita de maneira incontestada o seu direito creditório, seria hábil a fazer com que o princípio da verdade material laborasse a seu favor.

Deve ser feita a observação de que com o advento no novo Código de Processo Civil, nos parágrafos do art.373, alteraram significativamente a disciplina do ônus da prova, em relação à Lei n. 5.689/1973 (em seu art.333), o anterior código processual.

Destarte, os incisos I e II do referido dispositivo reproduzem o texto do diploma normativo anterior, prescrevendo que o ônus da prova é do autor “*quanto ao fato constitutivo de seu direito*” e do réu, “*quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor*”, de maneira estanque, ou seja, o critério de determinação do ônus probatório era objetivo.

Contudo, os parágrafos do mencionado dispositivo, trazem hipótese em que a regra geral é relativizada, quando o juiz, em face ao caso concreto, entenda que a outra parte

tem melhores condições de esclarecimento dos fatos, invertendo o ônus probatório, em decisão devidamente fundamentada.

Nesse contexto, e, considerando-se a aplicação subsidiária do Código de Processo Civil, por inexistir dispositivo específico aplicável ao processo administrativo, conforme determina o art.15, outra interessante novidade expressa no novo diploma, deverá ser sopesada a aplicação das novas regras de formação de provas, nos casos concretos submetidos à jurisdição administrativa.

Contudo, o caso concreto apresentado, não dá brecha à inversão do ônus probatório.

A Recorrente restringiu-se, em seu recurso voluntário, a tecer ilações genéricas sobre o cerceamento do direito de defesa, bem como do volume expressivo de suas operações, que a impediriam de comprovar tempestivamente o seu direito subjetivo. No entanto, a hipótese é de ausência de comprovação e o volume de suas operações deve ser diretamente proporcional à sua capacidade de manter estrutura administrativa suficiente para lhe amparar juridicamente, em face do dever-poder do Fisco verificar o fundamento do crédito.

Destarte, nos processos administrativos originados de decisões que não homologam declarações de compensação, restituição ou ressarcimento, o conflito originar-se-á do não reconhecimento da relação de débito do Fisco, por conseguinte, da não extinção da relação de seu crédito, pois na compensação concorrem duas relações jurídicas de cargas opostas – relação jurídica da obrigação tributária a relação de indébito do Fisco – que, combinadas, se anulam.

A Medida Provisória nº 135, de 2003, convertida na Lei nº 10.833, de 2003 alterou a redação do art. 74 da Lei nº 9.430/96, para aplicar às situações de não-homologação da compensação o rito do processo administrativo fiscal federal, prescrevendo que a manifestação de inconformidade é o veículo introdutor de conflito, no âmbito da jurisdição administrativa.

Todavia, o contencioso administrativo originado da impugnação ao lançamento de ofício não se confunde com aquele decorrente de manifestação de inconformidade da decisão que não homologa o direito creditório nas compensações efetuadas pelo contribuinte.

Com efeito, na impugnação o contribuinte visa a desconstituir o lançamento tributário, ato jurídico produzido pelo Fisco, nos termos do art.142 do CTN, ao passo que no caso da compensação, o marco inicial do contencioso é declaração produzida pelo próprio contribuinte, que constitui a relação de indébito do Fisco e promove atos para a extinção da obrigação tributária, nos termos do art. 156, II do CTN, que fica sujeita a posterior homologação, *i.e.*, submete-se ao dever-poder da Administração, de verificação de sua regularidade.

Por essa razão, é ônus do contribuinte comprovar a liquidez e certeza de seu direito creditório, conforme determina o *caput* do art.170 do CTN, devendo demonstrar de maneira inequívoca a sua existência, e, por conseguinte, o erro em que se fundou a declaração original.

Portanto, a despeito do princípio da verdade material ser importante vetor do processo administrativo fiscal, não pode ser aplicado sem base empírica, ou seja, à míngua das

Processo nº 10925.722518/2011-91  
Acórdão n.º **3201-002.626**

**S3-C2T1**  
Fl. 98

---

provas competentes para constituir juridicamente o fato afirmado pela Recorrente, pois a “verdade” deve ser encontrada nos autos.

Finalmente, em relação à alegação de inconstitucionalidade da multa de ofício, dos juros sobre multa, constitucionalidade da SELIC, como bem posto na decisão recorrida, é discussão que não é pertinente ao caso em tela, cujo objeto é a não-homologação de pedido de ressarcimento.

Em face do exposto, nego provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Ana Clarissa Masuko dos Santos Araujo