



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



**Processo nº** 10935.907153/2011-53  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** **3001-002.277 – 3ª Seção de Julgamento / 1ª Turma Extraordinária**  
**Sessão de** 14 de dezembro de 2022  
**Recorrente** SEMENTES GUERRA LTDA.  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/10/2005 a 31/12/2005

**DIREITO CREDITÓRIO. COMPROVAÇÃO**

Não deve ser reconhecido o direito creditório não devidamente comprovado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Marcos Roberto da Silva - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Marcelo Costa Marques d'Oliveira - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Marcos Roberto da Silva (Presidente), Marcelo Costa Marques d'Oliveira, João José Schini Norbiato e Matheus Schwertner Zicarelli Rodrigues.

## **Relatório**

Adoto o relatório da decisão de primeira instância:

“Trata-se de Manifestação de Inconformidade apresentada em oposição ao Despacho Decisório (fl. 36) que deferiu parcialmente o crédito demonstrado no PER/DCOMP nº 31997.84035.300608.1.1.11-4300 e homologou parcialmente a compensação declarada no PER/DCOMP nº 22934.90570.310708.1.3.11-0407. O primeiro PER/DCOMP acima citado continha o Pedido de Ressarcimento e a demonstração do crédito referente a Cofins não cumulativa vinculada a receita não tributada no mercado interno, relativamente ao 4º trimestre de 2005, e lastreava as compensações intentadas. O Despacho Decisório não homologou as compensações sob a justificativa de que o crédito apurado foi inferior ao requerido, sendo o valor reconhecido insuficiente para extinguir os débitos declarados.

Cientificado da decisão em 17/01/2012 (fl 40), o interessado apresentou em 26/01/2012 a Manifestação de Inconformidade de fls. 2/5 arguindo, em síntese que equivocou-se, em duas ocasiões, a saber. Primeiramente, no preenchimento do demonstrativo no PER/DCOMP que discrimina o direito creditório, ao indicar que o crédito solicitado seria oriundo de aquisições no mercado interno vinculadas a receitas não tributadas no mercado interno, quando, de fato, parte do crédito pleiteado decorria de receitas de exportação. Em segundo lugar, alega que cometera o equívoco de preencher o Dacon do período em questão sem segregar os valores de crédito associados a receitas internas daqueles decorrentes de vendas ao mercado externo. Alega, contudo que no Dacon do mês de janeiro de 2006 os créditos pleiteados encontram-se devidamente vinculados, de forma segregada, entre receitas não tributadas no mercado interno e receitas de exportação.

(. . .)”

A DRJ julgou a manifestação de inconformidade improcedente e o Acórdão n.º 08-33.010 foi assim ementado:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/10/2005 a 31/12/2005

TIPO DE CRÉDITO. DISCRIMINAÇÃO. PER/DCOMP. O Pedido de Ressarcimento e a Declaração de Compensação exigem a formulação de pleitos distintos quando da demonstração de créditos de natureza não cumulativa decorrentes de aquisição no mercado interno e de receitas de exportação.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido”

O contribuinte interpôs recurso voluntário, em que repete os argumentos apresentados na manifestação de inconformidade, porém, desta feita, reproduz fichas do DACON.

O processo foi levado a plenário, porém o julgamento foi convertido em diligência, por intermédio da Resolução n.º 3001-000.041, nos seguintes termos:

“( . . . )

#### **Da justificativa para a proposta de diligência**

Como relatado, o caso sob exame refere-se ao inconformismo do contribuinte, em razão da decisão contida em despacho decisório que deferiu parcialmente o pedido de ressarcimento da contribuição pleiteada com a apresentação do Per/Dcomp, homologando em parte a compensação nele declarada, ao argumento de o crédito apurado ser inferior ao requerido, conseqüentemente o montante reconhecido pela autoridade fiscal ser insuficiente para extinguir a totalidade do débito declarado pelo interessado.

O contribuinte, desde a sua manifestação de inconformidade, sustenta que equivocou-se quando do preenchimento do demonstrativo anexo ao Per/Dcomp em questão, posto que indicou que o crédito solicitado seria oriundo de aquisições no mercado interno vinculadas a receitas não tributadas no mercado interno, quando, em verdade, parcela deste crédito decorreria de receitas de exportação; bem assim quando preencheu o respectivo Dacon, pois deixou de segregar os valores dos créditos vinculados às receitas internas daqueles originários das vendas para o mercado externo. Entretanto, o acórdão vergastado manteve o indeferimento do pedido de compensação. Tal indeferimento do pleito está fundamentado em duas premissas. A primeira, porque o colegiado *a quo* entendeu que o Per/Dcomp não é instrumento

adequado para pleitear créditos de natureza distintas. A segunda, porque a decisão recorrida concluiu que o interessado não apresentou prova hábil suficiente para demonstrar a efetiva existência do crédito adicional, a fim de comprovar os alegados erros cometidos quando do preenchimento do Dacon e do Per/Dcomp, como, por exemplo, os demonstrativos contábeis, conferindo liquidez e certeza do crédito informado na declaração de compensação. Portanto, em síntese, o fundamento que norteou a conclusão da decisão recorrida foi a falta de apresentação de documentação probante satisfatória, como, por exemplo, a escrituração contábil-fiscal que corroborasse as informações apresentadas, notadamente, no Dacon retificador.

O interessado, quando da apresentação do recurso voluntário, reafirma o cometimento dos equívocos apontados já na sua manifestação de inconformidade, qual seja erro no preenchimento dos respectivos Dacon e Per/Dcomp, razão pela qual apresentou o Dacon, referente ao mês de janeiro de 2006, em substituição do Dacon original, referente ao quarto trimestre de 2005, salientando que na "Ficha 28B" consta a informação, de forma segregada, do crédito das contribuições ao PIS vinculado a receita não tributada no mercado interno e proveniente de exportação e, no seu entender, seria suficiente para a solução do litígio uma vez que o fundamento do despacho decisório é a insuficiência de crédito reconhecido para compensar integralmente os débitos informados pelo sujeito passivo.

Como o acórdão recorrido proferido pela 4ª Turma da DRJ/FOR indeferiu sua manifestação de inconformidade, agora pela falta de apresentação de documentação probante que demonstrasse o seu direito, o recorrente reapresentou os elementos de prova que entendeu ser suficiente para a comprovar a compensação declarada no Per/Dcomp 22934.90570.310708.1.3.11-0407 e Per/Dcomp 31997.84035.300608.1.1.11-4300.

Pois bem, creio que estamos diante de um fato jurídico cuja aferição é direta e imediata, haja vista o que expressam as Dacon's em apreço referente ao mês de janeiro de 2006 e ao quarto trimestre de 2005, dada a singeleza do pedido aliada à objetividade das informações coligidas aos presentes autos, para, neste sentido, considerar que existe dúvida razoável quanto à certeza e liquidez do direito creditório pleiteado. É certo que é condição indispensável à compensação de tributos, a liquidez e certeza do crédito declarado, nos termos do que dispõe o art. 170A da Lei nº 5.172, de 1966 (Código Tributário Nacional CTN), o que impõe sua efetiva comprovação, mediante o oferecimento da pertinente escrita contábil-fiscal do interessado. Deste modo, com vista a propiciar ao recorrente a oportunidade de comprovar os fatos alegados, em atendimento aos princípios da verdade material, da ampla defesa e do contraditório, firmo a necessidade de o presente julgamento ser convertido em diligência.

#### **Da conclusão**

Do exposto, nos termos dos artigos 18 e 29 do Decreto nº 70.235 de 1972, proponho a realização de diligência para que a autoridade fiscal da repartição de origem analise as Dacon's referentes ao mês de janeiro de 2006 e ao quarto trimestre de 2005, bem como intime o recorrente para apresentar a respectiva escrita contábil-fiscal e os documentos a ela inerente e, a critério da fiscalização, outros elementos de prova e/ou esclarecimentos que entenda necessários para comprovar a pertinência das informações contidas na Dacon retificadora. Desta forma, os autos devem retornar para a DRF/CASCADEL. Ao término dos trabalhos, a autoridade fiscal diligenciante deverá elaborar relatório conclusivo sobre os fatos apurados na diligência, inclusive manifestando-se sobre a existência de crédito líquido e certo suscetível de ser utilizado pelo recorrente no Per/Dcomp Per/Dcomp 22934.90570.310708.1.3.11-0407 e Per/Dcomp 31997.84035.300608.1.1.11-4300. Encerrada a instrução processual o

recorrente deverá ser intimado para, em assim desejando, manifestar-se quanto aos novos elementos carreados aos presentes autos, no prazo de 30 (trinta) dias, antes da devolução do processo para este CARF, para julgamento. É como voto”

A diligência foi realizada e o relatório (“Informação Fiscal”) se encontra nos autos.

O agente fiscal consignou que os créditos indicados nas planilhas preparadas pelo contribuinte conferiam com os livros contábeis e fiscais, porém propôs que o pedido fosse indeferido, em razão da não apresentação dos documentos que embasaram os registros contábeis, apesar de solicitados em intimação.

O contribuinte apresentou manifestação sobre o relatório de diligência.

Alegou que foi intimada a apresentar relação de documentos e não cópia de documentos, os quais já haviam sido eliminados, pois não possuía “espaço suficiente para guardar documentos *ad eternum*”. Que deve ser considerado que o responsável pela escrituração tem obrigação legal de executar o trabalho de acordo com as regras contábeis e a legislação aplicável, e que, pelo princípio da boa-fé, há que se assumir que não teve a intenção de lesionar direitos. E, por fim, salienta que a documentação enviada possibilitou a conferência dos valores apresentados no recurso voluntário.

É o relatório.

## **Voto**

Conselheiro Marcelo Costa Marques d’Oliveira, Relator.

O recurso voluntário preenche os requisitos legais de admissibilidade e deve ser conhecido.

Trata-se de Pedido de Ressarcimento (PER) instruído com créditos de “COFINS não cumulativo - mercado interno - 4º trimestre de 2005”, ao qual foram vinculadas Declarações de Compensação (DCOMP).

Em síntese, o Fisco glosou parte dos créditos, porque os valores dos créditos indicados na “Ficha 28 B - Saldos de Créditos Não Utilizados até 31/12/2005 - COFINS” do DACON de janeiro de 2006 eram menores.

A recorrente sustenta que preencheu incorretamente o DACON do 4º trimestre de 2005 e os PER/DCOMP. E que os valores glosados correspondiam aos créditos do 4º trimestre de 2005 que eram vinculados a receitas de exportação.

A DRJ não acatou o argumento, sob as seguintes alegações: a) créditos relativos a receitas não tributadas no mercado interno e de exportação tinham de ser objetos de PER distintos; b) não é possível alterar o PER via manifestação de inconformidade; e c) não foi juntada documentação contábil-fiscal que comprovasse a existência dos créditos glosados.

O processo chegou ao CARF e, em 22/02/18, a Resolução n.º 3001-000.041 determinou a realização de diligência, de cujo voto vencedor extraio o seguinte excerto:

“( . . )

### **Da conclusão**

Do exposto, nos termos dos artigos 18 e 29 do Decreto n.º 70.235 de 1972, proponho a realização de diligência para que a autoridade fiscal da repartição de

origem analise as Dacon's referentes ao mês de janeiro de 2006 e ao quarto trimestre de 2005, bem como intime o recorrente para apresentar a respectiva escrita contábil-fiscal e os documentos a ela inerente e, a critério da fiscalização, outros elementos de prova e/ou esclarecimentos que entenda necessários para comprovar a pertinência das informações contidas na Dacon retificadora.

Desta forma, os autos devem retornar para a DRF/CASCADEL.

Ao término dos trabalhos, a autoridade fiscal diligenciante deverá elaborar relatório conclusivo sobre os fatos apurados na diligência, inclusive manifestando-se sobre a existência de crédito líquido e certo suscetível de ser utilizado pelo recorrente no Per/Dcomp Per/Dcomp 22934.90570.310708.1.3.11-0407 e Per/Dcomp 31997.84035.300608.1.1.11-4300.

Encerrada a instrução processual o recorrente deverá ser intimado para, em assim desejando, manifestar-se quanto aos novos elementos carreados aos presentes autos, no prazo de 30 (trinta) dias, antes da devolução do processo para este CARF, para julgamento.

(. . .)”

A diligência foi realizada e a conclusão foi a seguinte:

“( . . . )

#### **Conclusão**

19. Nos registros verificados nos Livros Contábeis e Fiscais apresentados foi possível verificar a exatidão dos valores demonstrados no recurso, mas não foi possível verificar os documentos que embasaram os registros contábeis, posto que não foram apresentados, ainda que tenham sido solicitados em intimação.

20. Ante as considerações que fundamentam o despacho decisório, opino pelo indeferimento do recurso voluntário, mantendo integralmente a cobrança dos valores das compensações não homologadas.”

A recorrente, por sua vez, apresentou manifestação, para refutar as conclusões do

Fisco:

“( . . . )

Em 04/2018 esta empresa foi intimada a apresentar “*A memória de cálculo demonstrando o crédito de COFINS não cumulativo referente aos períodos de outubro e dezembro de 2005 de 2005. A memória de cálculo deve vir acompanhada de relação dos documentos fiscais emitidos e a correspondente escrituração fiscal, de forma a possibilitar a verificação da receita total, receita não tributada no mercado interno, receita de exportação, vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos. Também devem ser comprovados os valores das bases de cálculos dos créditos a descontar, informados na ficha 12 do DACON.*”

Diante da intimação recebida, esta empresa respondeu a intimação com a memória de cálculo bem como os livros contábeis que contém os registros que geraram os créditos.

(. . .)

Ora, a memória de cálculo foi acompanhada dos livros fiscais, que possuem a relação dos documentos que compõe os valores do período em questão.

Vale ressaltar que relação de documentos, conforme solicitado, é diferente de cópia dos documentos. As cópias realmente não foi possível enviar, pois esta empresa

não possui espaço suficiente para guardar documentos *ad eternum*, sendo que os documentos do período em questão precisaram ser eliminados.

No entanto, é preciso considerar que o contador possui responsabilidade sobre a escrituração contábil da empresa, e tem obrigação legal de executar o trabalho dentro das regras contábeis e legais que a responsabilidade profissional lhe impõe.

Também, pelo princípio da boa-fé, deve ser considerado que o profissional não teve intenção de lesionar qualquer direito, independente de quem quer que seja seu detentor.

Importante observar que os documentos enviados possibilitaram ao Fiscal fazer a conferência, recompondo as bases de cálculo, afim de atestar a exatidão dos valores demonstrados em recurso por esta empresa, como ele mesmo relata na diligência.

Assim, pode-se perceber, claramente, que os créditos informados no recurso representam o total de créditos que este contribuinte, efetivamente possui direito, não existindo motivo para glosa.

(. . .)”

Passa ao exame dos autos.

Está em debate a legitimidade dos créditos utilizados para compensação, circunstância em que é do contribuinte o ônus de comprovar a legitimidade do direito que alega deter:

**“Decreto nº 70.235/72 (Processo Administrativo Fiscal – PAF)**

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 possui; (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

(. . .)”

**“Código de Processo Civil- CPC/2015**

Art. 373. O ônus da prova incumbe:

I - ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito

(. . .)”

A comprovação pode ser efetuada por meio da apresentação das escriturações contábil e fiscal, devidamente acompanhadas dos documentos fiscais que as originaram:

**RIR/2018**

Art. 967. A escrituração mantida em observância às disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, de acordo com a sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 9º, § 1º) .

Desta forma, além de explicar por que motivo a fiscalização não conseguiu conciliar os PER/DCOMP com os DICON do 4º trimestre de 2005 e janeiro de 2006 e juntar demonstrativos dos créditos e livros contábeis e fiscais, a recorrente deveria ter carreado aos autos as notas fiscais de compra dos bens e serviços que geraram os créditos, devidamente conciliadas com as escritas.

O fato alegado pela recorrente de que não dispunha de espaço suficiente para guardar os documentos por tempo indefinido não a exime da obrigação legal de apresentar os

documentos que dão suporte à escrituração, haja vista que não há prazo legal para o Fisco revisar pedidos de ressarcimento ou restituição.

Também não socorre a alegação de que a “Intimação Fiscal” que deu início à diligência teria solicitado uma “relação de documentos” e não “cópias dos documentos”. Além de a legislação acima mencionada (PAF e CPC) atribuir expressamente o ônus da prova àquele que alega deter o direito creditório, a decisão recorrida e a própria Resolução que determinou a realização da diligência deixaram clara a necessidade de apresentação da documentação suporte da escrituração, pelo que não se pode admitir que a recorrente tenha depreendido que a “Intimação Fiscal” a teria eximido do dever legal de prestar as informações necessárias à comprovação do direito creditório:

#### **Decisão da DRJ**

“( . . . )

Destaque-se por fim, que **o interessado não apresentou**, junto com a manifestação de inconformidade, **nenhum elemento extraído de seus assentamentos contábeis**, visando demonstrar a existência do crédito adicional, no sentido de justificar os alegados erros cometidos no Dacon e no PER/DCOMP.

(. . .)”

#### **Resolução nº 3001000.041**

“( . . . )

Do exposto, nos termos dos artigos 18 e 29 do Decreto nº 70.235 de 1972, proponho a realização de diligência para que a autoridade fiscal da repartição de origem analise as Dacon's referentes ao mês de janeiro de 2006 e ao quarto trimestre de 2005, bem como **intime o recorrente para apresentar a respectiva escrita contábil-fiscal e os documentos a ela inerente** e, a critério da fiscalização, outros elementos de prova e/ou esclarecimentos que entenda necessários para comprovar a pertinência das informações contidas na Dacon retificadora.

(. . .)”

Por fim, não custa repisar que a própria recorrente consignou que não cumpriu o dever legal de manter em arquivo os documentos relacionados aos créditos indicados nos PER/DCOMP, para apresentação ao Fisco, quando requerida.

Com base no acima exposto, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Marcelo Costa Marques d'Oliveira