



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



**Processo nº** 11020.721492/2013-81  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 3201-009.940 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 26 de outubro de 2022  
**Recorrente** HYVA DO BRASIL HIDRÁULICA LTDA.  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Período de apuração: 01/07/2008 a 31/07/2008

ACÓRDÃO RECORRIDO. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Tendo o acórdão recorrido se pautado nos fatos controvertidos nos autos e na legislação tributária aplicável, afastam-se as alegações de nulidade desprovidas de fundamento.

ÔNUS DA PROVA.

O ônus da prova recai sobre a pessoa que alega o direito ou o fato que o modifica, extingue ou que lhe serve de impedimento, devendo prevalecer o despacho decisório e a decisão recorrida, devidamente fundamentados, não infirmados com documentação hábil e idônea.

DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. DELIMITAÇÃO DO PEDIDO. ALTERAÇÃO DURANTE O TRÂMITE DO PROCESSO. IMPOSSIBILIDADE.

O pedido do interessado deve ser analisado a partir dos elementos que o compuseram, não havendo possibilidade de se alterar o teor da declaração de compensação durante o trâmite do processo administrativo, ainda mais quando tal pretensão não se faz acompanhar dos elementos probatórios necessários a tal mister.

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

CRÉDITO TRIBUTÁRIO NÃO EXTINTO. APLICAÇÃO DE MULTA. LEGISLAÇÃO VIGENTE. IMPOSSIBILIDADE DE AFASTAMENTO EM RAZÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE.

Ao crédito tributário não quitado no vencimento, seja por meio de pagamento, compensação ou outra forma de extinção, aplica-se a multa prevista em lei válida e vigente, de observância obrigatória por parte da Administração tributária, encontrando-se os agentes e os julgadores administrativos impedidos de não aplicá-la sob fundamento de inconstitucionalidade, em conformidade com a súmula CARF nº 2.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade do acórdão recorrido e, no mérito, em negar provimento ao Recurso Voluntário. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhes aplicado o decidido no Acórdão n.º 3201-009.939, de 26 de outubro de 2022, prolatado no julgamento do processo 11020.721495/2013-15, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

(documento assinado digitalmente)

Hélcio Lafetá Reis – Presidente Redator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Lara Moura Franco Eduardo (suplente convocada), Leonardo Vinicius Toledo de Andrade, Ricardo Sierra Fernandes, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Ricardo Rocha de Holanda Coutinho, Márcio Robson Costa, Marcelo Costa Marques d'Oliveira (suplente convocado) e Hélcio Lafetá Reis (Presidente).

## **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 n.º 343, de 9 de junho de 2015. Dessa forma, adota-se neste relatório substancialmente o relatado no acórdão paradigma.

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte acima identificado em contraposição ao acórdão da Delegacia de Julgamento (DRJ) em que se julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade decorrente da prolação de despacho decisório em que se reconheceu apenas parte do direito creditório relativo ao Pis-pasep/Cofins não cumulativa - Exportação e, por conseguinte, homologara a compensação até o limite do crédito confirmado.

O deferimento apenas parcial do pleito decorreu da constatação de que não era possível a utilização de créditos do Pis-pasep/Cofins relativos a importações vinculados à receita de exportação em declaração de compensação dentro do próprio trimestre em que apurado, nos termos do art. 16 da Lei n.º 11.116/2005.

Na Manifestação de Inconformidade, o contribuinte requereu o reconhecimento da nulidade do despacho decisório, o reconhecimento integral do crédito e, por conseguinte, a homologação de todas as compensações declaradas, aduzindo (i) ausência de fundamentação do despacho decisório, (ii) desvio de finalidade, por se ter uma decisão voltada apenas à interrupção do prazo decadencial, (iii) prejuízo ao contraditório, à ampla defesa e ao devido processo legal, (iv) equívoco da autoridade administrativa em não considerar os valores informados em Dacon relativamente aos créditos decorrentes de operações no mercado interno e (v) inaplicabilidade da multa em razão de seu caráter confiscatório e por violar os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade.

A DRJ julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade, afastando-se a alegação de nulidade do despacho decisório por ausência de vício e, no mérito, amparando-se na ausência de prova dos argumentos de defesa, bem como no fato de que o então Manifestante

aduzira questões estranhas ao conteúdo do PER/DComp, ou seja, matérias alheias ao litígio, uma vez que seu pedido inicial se restringira a créditos vinculados à exportação.

Destacou o julgador de primeira instância que restara evidente o equívoco do contribuinte em relação aos valores informados na ficha “Detalhamento do Crédito” constante da Declaração de Compensação, pois fora acrescido, indevidamente, no respectivo período, crédito referente a importações vinculado a receitas de exportação, quando deveria ter sido informado apenas o crédito relativo às aquisições no mercado interno vinculado às receitas de exportação.

Cientificado do acórdão de primeira instância, o contribuinte interpôs Recurso Voluntário e requereu, em preliminar, a declaração de nulidade do acórdão recorrido e, no mérito, o reconhecimento do direito creditório, repisando os argumentos de defesa, sendo aduzido ainda, aqui apresentado de forma sucinta, o seguinte:

a) ausência de intimação prévia para apresentação de documentos comprobatórios do crédito pleiteado, com violação do princípio da verdade material;

b) na Manifestação de Inconformidade, informara, pormenorizadamente, a origem, os valores e os períodos do crédito, informações essas suficientes à homologação da compensação;

c) ausência de motivação válida do acórdão recorrido e violação do dever de instrução;

d) a comprovação do crédito, diferentemente do apontado no acórdão combatido, pode se realizar a qualquer tempo, sendo dever do Fisco diligenciar nesse sentido, de acordo com o princípio da verdade material;

e) figura-se inadmissível que a Administração Pública viole princípios de direito que a regem, motivo pelo qual a fixação de multa, não obstante a sua previsibilidade legal, fere de morte os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade amplamente firmados em nosso ordenamento jurídico.

É o relatório.

## 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 é tempestivo, atende os demais requisitos de admissibilidade e dele se toma conhecimento.

Conforme acima relatado, trata-se de despacho decisório em que se reconheceu apenas parte do direito creditório relativo à Cofins não cumulativa - Exportação e, por conseguinte, se homologou a compensação até o limite do crédito confirmado, tendo-se em

conta, precipuamente, a constatação de que não era possível a compensação de créditos da espécie, créditos esses relativos a importações vinculados à receita de exportação, dentro do próprio trimestre em que apurados, nos termos do art. 16 da Lei n.º 11.116/2005.

Registre-se, desde logo, que tal fundamento da decisão de origem não veio a ser atacado de forma direta pelo Recorrente, cuja defesa se pautou nas seguintes questões e matérias que remanescem controvertidas nesta instância:

a) nulidade do acórdão recorrido por (i) ausência de fundamentação, (ii) desvio de finalidade, por se ter uma decisão voltada apenas à interrupção do prazo decadencial e (iii) prejuízo ao contraditório, à ampla defesa e ao devido processo legal;

b) violação do princípio da verdade material e, por conseguinte, do dever de instrução, bem como o direito de apresentação de provas a qualquer tempo;

c) equívoco da autoridade administrativa em não considerar os valores informados em Dacon relativamente aos créditos decorrentes de operações no mercado interno;

d) inaplicabilidade da multa em razão de seu caráter confiscatório e por violar os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade.

### **I. Preliminar. Nulidade do acórdão recorrido.**

Inobstante o Recorrente aduzir, em sede de Recurso Voluntário, a nulidade do acórdão recorrido, ele, na verdade, pleiteia o reconhecimento da nulidade do despacho decisório, pois que reitera os argumentos de defesa encetados na primeira instância para se contrapor à decisão da autoridade administrativa de origem, estendendo tais argumentos à decisão *a quo*, em que restou clara a não adesão do julgador administrativo à linha de defesa por ele adotada.

Compulsando-se os autos, constata-se que, no despacho decisório, encontram-se identificadas, de forma pormenorizada, as razões de fato e de direito do deferimento apenas parcial do direito creditório.

Constam, dentre os fundamentos da decisão, a identificação e a transcrição dos dispositivos legais que a embasaram (art. 6º da Lei n.º 10.833/2003, art. 15 da Lei n.º 10.865/2004, art. 17 da Lei n.º 11.033/2004 e art. 16 da Lei n.º 11.116/2005), tendo a autoridade administrativa destacado que a parte do crédito não reconhecida decorreria da constatação de que não era possível a utilização de créditos da Cofins – Importação vinculados à receita de exportação

em declaração de compensação dentro do próprio trimestre em que apurados, tendo sido juntado aos autos extenso relatório contendo a demonstração da apuração efetuada pela Fiscalização.

No mesmo sentido, tem-se o acórdão recorrido, em que se esmiuçaram, em extenso voto, os fatos e os fundamentos legais que ampararam a decisão do julgador administrativo, situação em que não se vislumbra a ocorrência da alegada ausência de fundamentação.

Destaque-se mais uma vez que o Recorrente não se contrapôs de forma específica e direta aos cálculos efetuados pela Fiscalização, vindo a aduzir em sua defesa, de forma genérica e sem apresentação de provas (escrita e documentos fiscais), o fato de que os créditos vinculados às receitas no mercado interno haviam sido desconsiderados na decisão.

Contudo, conforme destacado pelo julgador *a quo*, na “Ficha Detalhamento de Crédito - Cofins Não-Cumulativa – Exportação” da Declaração de Compensação (PER/DComp), o Recorrente informara apenas créditos vinculados à exportação, tendo a Fiscalização decidido não em razão de eventual insuficiência de crédito mas por se tratar de pedido, no que tange aos créditos decorrentes de importações, formulado antes do término do trimestre calendário, fundamento esse, conforme já dito, não enfrentado pelo Recorrente.

O argumento acerca da necessidade de intimação prévia à análise do pleito creditório também não se sustenta, pois, para se decidir em casos da espécie, o PER/DComp e o Dacon, cujos dados foram observados na análise fiscal destes autos, mostravam-se suficientes, precipuamente se se considerar que não houve afastamento de créditos, uma vez que, conforme já dito, a decisão se pautara em questão de direito (compensação antes do término do trimestre calendário)<sup>1</sup>.

As alegações de prejuízo à defesa, de inobservância da teoria dos motivos determinantes e de violação ao princípio da verdade material também não se sustentam, pois, nos termos das regras processuais prescritas no Decreto nº 70.235/1972, a prova deve ser apresentada junto à impugnação do ato administrativo, providência

---

<sup>1</sup> Lei nº 11.116/2005

(...)

Art. 16. O saldo credor da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins apurado na forma do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, e do art. 15 da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, acumulado ao final de cada trimestre do ano-calendário em virtude do disposto no art. 17 da Lei nº 11.033, de 21 de dezembro de 2004, poderá ser objeto de:

I - compensação com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, observada a legislação específica aplicável à matéria; ou

II - pedido de ressarcimento em dinheiro, observada a legislação específica aplicável à matéria.

essa não adotada pelo Recorrente, ainda que despicienda, pois aqui, repita-se, desde a origem, não se controverte sobre fatos mas sobre o direito.

No que tange à alegação de que o despacho decisório servira apenas de instrumento de interrupção do prazo decadencial à homologação da compensação, com desvio de finalidade, também não se vislumbra razão ao Recorrente, pois tendo o referido prazo sido observado pela Fiscalização, ainda que proximamente ao seu termo final, inexistiu violação à regra, o que evidencia, também aqui, a fragilidade da argumentação por ele adotada.

Nesse sentido, afasta-se a preliminar de nulidade arguida.

## **II. Mérito.**

No mérito, cujos argumentos de defesa se confundem com aqueles aduzidos na preliminar de nulidade, o Recorrente alega (i) equívoco da autoridade administrativa em não considerar os valores informados em Dacon relativamente aos créditos decorrentes de operações no mercado interno, (ii) inaplicabilidade da multa em razão de seu caráter confiscatório e por violar os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade e (iii) violação do princípio da verdade material.

### **II.1. Desconsideração do Dacon. Mercado Interno.**

Conforme apontado exaustivamente acima, tal desconsideração do Dacon não ocorreu nos presentes autos, pois não se teve glosa de créditos, mas a não homologação de parte da compensação por se referir a créditos decorrentes de importações vinculadas a receitas de exportação pleiteados antes do término do trimestre calendário.

Além do mais, no PER/DComp, não se incluiu pedido de ressarcimento de crédito vinculado a receitas auferidas no mercado interno, tratando-se, portanto, conforme já dito, de matéria alheia ao pleito instaurado pelo próprio Recorrente, pois, mesmo que se reconhecesse de forma expressa o direito à compensação de créditos da espécie, ela não foi objeto do pedido formulado.

Tudo indica que, uma vez não obtido sucesso no reconhecimento do crédito relativo a importações vinculadas a receitas de exportação, pretende o Recorrente substituir tal crédito por créditos vinculados às receitas auferidas no mercado interno, medida essa que foge à competência deste órgão julgador.

Nesse sentido, por se mostrar infundado e sem maiores delongas, afasta-se tal argumento do Recorrente.

## **II.2. Multa. Violação a princípios.**

O Recorrente pleiteia a inaplicabilidade de multa em razão de seu caráter confiscatório e por violar os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade. Segundo ele, “o percentual de multa aplicado para o caso de descumprimento de obrigação principal, mesmo que expressamente previsto na legislação pertinente, deveria sempre guardar proporção com o valor da prestação tributária exigida, bem como adequar-se e/ou assemelhar-se aos novos critérios de aplicação de multas estabelecidos para as relações contratuais que envolvem questões de direito privado.”

No seu entendimento, “não obstante a previsibilidade legal dos dispositivos que fixam os parâmetros da multa no caso de imposto informado, existem princípios que se irradiam sobre diferentes normas compondo-lhes o espírito e servindo como critérios para sua exata compreensão, razão pela qual [...] as leis editadas e efetivamente aplicadas não podem distanciar-se dos princípios fundamentais que regem o ordenamento jurídico, pelo simples fato de que violar um princípio é muito mais grave que transgredir uma norma.”

Constata-se, portanto, que o Recorrente pleiteia a este Colegiado que, a par de princípios constitucionais que se irradiam ao ordenamento jurídico, se aplique a multa em percentuais diversos daqueles previstos expressamente em leis tributárias válidas e vigentes, sem se dar conta de que, nos termos do art. 26-A do Decreto nº 70.235/1972 e art. 62 do Anexo II do Regimento Interno do CARF, os membros das turmas de julgamento do CARF não podem afastar a aplicação de lei sob fundamento de inconstitucionalidade, salvo exceções autorizadas por esses mesmos dispositivos normativos, nenhuma delas aplicável ao presente caso, tudo isso em conformidade com a súmula CARF nº 2, muito bem por ele referenciada, a saber: “O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.”

Logo, nega-se provimento também a esta parte do recurso.

## **II.3. Violação ao princípio da verdade material.**

Segundo o Recorrente, não tendo havido intimação prévia para a apresentação de documentos, a comprovação do crédito, diferentemente do apontado no acórdão combatido, pode se realizar a qualquer tempo, sendo dever do Fisco diligenciar nesse sentido, de acordo com o princípio da verdade material.

No entanto, no Processo Administrativo Fiscal (PAF), o ônus da prova encontra-se delimitado de forma expressa, dispondo os arts. 15 e 16 do Decreto nº 70.235/1972 nos seguintes termos:

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

Art. 16. A **impugnação mencionará**:

I - a autoridade julgadora a quem é dirigida;

II - a qualificação do impugnante;

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

(...)

§ 4º **A prova documental será apresentada na impugnação**, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que: (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

b) refira-se a fato ou a direito superveniente; (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos. (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997) (g.n.)

De acordo com os dispositivos supra, o ônus da prova recai sobre a pessoa que alega o direito ou o fato que o modifica, extingue ou que lhe serve de impedimento, havendo exceções a tal regra nas hipóteses relacionadas nas alíneas “a” a “c” do § 4º do art. 16 acima transcrito, nenhuma delas aplicável ao presente caso, pois, em nenhum momento do trâmite processual destes autos, ele apresentou qualquer elemento probatório (escrita e documentos fiscais), nem mesmo em sede de recurso voluntário, que pudesse alterar o contexto fático destes autos.

Ainda que se considerasse o princípio da busca da verdade material, em que a apuração da verdade dos fatos pelo julgador administrativo pode, eventualmente, ir além das provas trazidas aos autos pelo interessado, no presente caso, o Recorrente se reporta a fatos que extrapolam o teor da sua declaração de compensação, nada carreando aos autos que pudesse comprovar essa mudança de rumo. Ora, não se admite a utilização do princípio da busca pela verdade material para se inverter o ônus da prova, uma vez que, tratando-se de um direito do qual se alega ser detentor, cabe ao interessado o dever de comprová-lo, sob pena de indeferimento peremptório por falta de fundamentação.

### **III. Conclusão.**

Diante do exposto, vota-se por rejeitar a preliminar de nulidade do acórdão recorrido e, no mérito, em negar provimento ao Recurso Voluntário.

### **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, não obstante os dados específicos do processo paradigma eventualmente citados neste voto.

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 rejeitar a preliminar de nulidade do acórdão recorrido e, no mérito, em negar provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Hélcio Lafetá Reis – Presidente Redator