



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**



**Processo nº** 12448.926075/2012-94  
**Recurso nº** Voluntário  
**Acórdão nº** **3001-001.797 – 3ª Seção de Julgamento / 1ª Turma Extraordinária**  
**Sessão de** 30 de março de 2021  
**Recorrente** GAN RIO APOIO NUTRICIONAL GANUTRE LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Ano-calendário: 2009

**DIREITO CREDITÓRIO. CERTEZA E LIQUIDEZ. ÔNUS DA PROVA.**

A restituição e/ou compensação de indébito fiscal com créditos tributários está condicionada à comprovação da certeza e liquidez do respectivo indébito, cujo ônus é do contribuinte. Não tendo o contribuinte se desincumbido de tal ônus no caso concreto analisado, há de ser mantido o indeferimento da homologação da compensação apresentada.

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)

Maria Eduarda Alencar Câmara Simões – Relatora

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marcos Roberto da Silva (Presidente), Maria Eduarda Alencar Câmara Simões (Relatora) e Paulo Regis Venter.

**Relatório**

Por bem relatar os fatos, adoto o relatório da decisão da DRJ, à fl. 57/60 dos autos:

O presente processo trata de Manifestação de Inconformidade contra Despacho Decisório nº rastreamento 40970839 emitido eletronicamente em 05/12/2012, referente ao PER/DCOMP nº 08928.33539.151211.1.3.041321.

O PerDcomp foi transmitido com o objetivo de compensar o(s) débito(s) nele discriminado(s) com crédito de COFINS, Código de Receita 5856, no valor de R\$ 19.353,74, decorrente de recolhimento com Darf efetuado em 24/04/2009.

De acordo com o Despacho Decisório, a partir das características do DARF descrito no PerDcomp acima identificado, foram localizados um ou mais pagamentos, mas integralmente utilizados para quitação de débitos do contribuinte, não restando crédito disponível para compensação dos débitos informados no PerDcomp. Assim, diante da inexistência de crédito, a compensação declarada NÃO FOI HOMOLOGADA.

Como enquadramento legal citou-se: arts. 165 e 170, da Lei nº 5.172 de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional CTN), art. 74 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

#### DA MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE

Cientificado do Despacho Decisório, o interessado apresenta manifestação de inconformidade alegando que, em fevereiro de 2011, tomou conhecimento de que estava tributando a Cofins de forma incorreta, ou seja, com alíquota superior a zero dos seus produtos classificados com o código da TIPI 30.03 e 30.04, contrariando a Lei 10.147/2000, por se tratar de produtos manipulados; que imediatamente apurou o montante do crédito que teria direito e começou a compensar este crédito com os débitos de IRPJ apurados no meses subsequentes, através do DICON; que entretanto se equivocou em não efetuar também a retificação da DCTF do mesmo período de apuração, ocasionado o não reconhecimento do crédito. Solicita o direito de retificar a DCTF para que possa compensar o recolhimento efetuado indevidamente.

Ao analisar o caso, a DRJ entendeu, por unanimidade de votos, julgar improcedente a manifestação de inconformidade, conforme decisão que restou assim ementada:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS

Ano-calendário: 2009

DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. PAGAMENTO INDEVIDO OU A MAIOR. CRÉDITO NÃO COMPROVADO.

Não se admite compensação com crédito que não se comprova existente.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

O contribuinte foi intimado acerca desta decisão em 23/12/2014 (vide AR à fl. 66 dos autos) e, insatisfeito com o seu teor, interpôs Recurso Voluntário em 22/01/2015 (vide carimbo à fl. 70).

Em seu recurso, o contribuinte apresentou os seguintes argumentos: (i) que teria direito ao usufruto da redução a zero da alíquota do PIS e da COFINS em relação aos produtos classificados nos NCMs indicados no art. 1º da Lei nº 10.147/2000, nos termos do disposto no art. 2º desta mesma lei; (ii) através de levantamento realizado pela própria recorrente, teria verificado que, no exercício de 2011, teria cometido equívocos quanto à classificação fiscal de grande parte dos seus produtos, o que ensejou o erro na tributação destes; (iii) que todos os

insumos que compõem os produtos vendidos pela recorrente encontram-se enquadrados nos itens dispostos no referido art. 1º (NCMs 3003 e 3004), pois a manipulação das fórmulas para o medicamento final não alteraria as respectivas classificações fiscais; (iv) que teria utilizado equivocadamente os códigos fiscais nº 21069090 e 20042000, concernente a produtos de natureza enteral, de forma que os tributava e recolhia os valores supostamente devidos a título de PIS e COFINS em relação ao faturamento originado pelas suas vendas, quando deveria ter utilizado a classificação fiscal disposta nos NCMs 3003 e 3004, por se tratarem de produtos de natureza parenteral; (v) quando verificou o equívoco, passou a realizar a apuração do PIS e da COFINS corretamente, bem como a emitir as notas fiscais com a indicação do NCM correto.

Para fins de embasar o seu pleito, anexou ao Recurso Voluntário interposto os documentos listados em sucessivo: (i) cópia das notas fiscais de aquisição (Doc. 03); (ii) cópia das notas fiscais de saída com a indicação do NCM equivocado (Doc. 04); (iii) notas fiscais de saída com a indicação do NCM correto (Doc. 05); (iv) DACONs retificadoras (Doc. 06); DCTFs retificadoras (Doc. 07).

Em seguida, os autos vieram-me conclusos para a análise do Recurso Voluntário interposto.

É o relatório.

## **Voto**

Conselheira Maria Eduarda Alencar Câmara Simões - Relatora:

O Recurso Voluntário é tempestivo e reúne os demais requisitos de admissibilidade, portanto, dele tomo conhecimento.

Consoante acima narrado, verifica-se que a não homologação da compensação em referência se deu por meio do despacho decisório proferido em 05/12/2012, em razão da verificação de que o pagamento apontado como origem do direito creditório aproveitado estava inteiramente alocado à quitação de débito confessado pelo contribuinte, não lhe restando saldo credor passível de utilização na compensação transmitida.

Da análise dos autos, é possível se constatar a correção deste despacho decisório, visto que, à época em que proferido, de fato, conforme declarações transmitidas pela própria recorrente, o crédito indicado já havia sido utilizado para a quitação de outros débitos.

Somente em sua manifestação de inconformidade é que o contribuinte vem informar que teria havido erro na DCTF originalmente transmitida e que teria se olvidado de transmitir a DCTF retificadora. Ocorre que, nesta oportunidade, não trouxe o contribuinte nenhum documento apto a comprovar os supostos equívocos relatados.

Sendo assim, entendeu a DRJ, de forma acertada, por julgar improcedente a manifestação de inconformidade apresentada, diante da ausência de comprovação da certeza e liquidez do direito creditório em discussão.

Ao analisar dita decisão, entendo que não merece reparo a conclusão ali contida, quando se leva em consideração a época em que proferida e a instrução probatória constante dos autos naquela oportunidade. Isso porque, de fato, o Recorrente não anexou à sua manifestação de inconformidade documentação contábil/fiscal apta a comprovar o direito creditório alegado, o que impossibilitava à DRJ confirmar a veracidade das informações retificadas.

Considerando que a comprovação da certeza e liquidez do direito creditório é um requisito essencial à homologação de compensação apresentada, nos moldes do que preconiza o art. 170 do Código Tributário Nacional, e que o ônus probatório no presente caso, que versa sobre pedido de compensação, compete ao contribuinte (inteligência tanto do art. 36 da Lei nº 9.784/1999, que regula o processo administrativo no âmbito da administração pública federal, quanto o art. 373 do Código de Processo Civil, aplicado subsidiariamente ao processo administrativo fiscal), imperiosa se apresentava a improcedência da peça de defesa naquela oportunidade.

Ocorre que, em decorrência dos fundamentos constantes da decisão proferida pela DRJ, o Recorrente trouxe aos autos, por meio do seu Recurso Voluntário, os seguintes documentos: (i) cópia das notas fiscais de aquisição (Doc. 03); (ii) cópia das notas fiscais de saída com a indicação do NCM equivocado (Doc. 04); (iii) notas fiscais de saída com a indicação do NCM correto (Doc. 05); (iv) DACONs retificadoras (Doc. 06); DCTFs retificadoras (Doc. 07).

Cumpra-nos, então, analisar a possibilidade de análise desta documentação complementar acostada aos autos, tanto sob a ótica da preclusão, quanto sob a ótica da sua capacidade de comprovar o direito creditório alegado.

Quanto à preclusão, consoante já tive a oportunidade de me manifestar em situações anteriores, entendo que a análise da documentação trazida em sede de recurso voluntário, tendente a comprovar argumentação já trazida desde a manifestação de inconformidade, não encontra óbice no instituto da preclusão.

Isso porque, no meu entender, a documentação anexada ao Recurso Voluntário destina-se a contrapor as razões do indeferimento procedido pela DRJ. Nessa ótica, não haveria óbice à sua apreciação nesta instância, a qual encontra respaldo na alínea c do parágrafo 4º do art. 16 do Decreto nº 70.235/1972, abaixo transcrito:

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

- a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;
- b) refira-se a fato ou a direito superveniente;
- c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

Até porque, do teor dos autos, é possível constatar que a indicação quanto à necessidade de apresentação de documentação contábil/fiscal para comprovar o direito creditório pretendido constou tão somente da decisão proferida pela DRJ, não tendo sido mencionada em nenhuma passagem do despacho decisório outrora proferido, o qual limitou-se a alegar a

insuficiência do DARF indicado para quitação do débito descrito na DCOMP, face à sua utilização para quitação de outros débitos do contribuinte.

Como se não bastasse, é cediço que os elementos necessários à comprovação da certeza e liquidez exigida pelo art. 170 do CTN não encontra respaldo em norma jurídica expressa, tanto que se fez necessária a elaboração do Parecer Normativo nº 02/2015 para a elucidação desta temática, a qual suscitava inúmeras dúvidas, inclusive por parte da fiscalização.

Por tais razões, não entendo apropriado se exigir do contribuinte que tivesse juntado esta documentação contábil/fiscal mencionada pela DRJ necessariamente quando da apresentação da manifestação de inconformidade, sob pena de preclusão, quando o despacho decisório direcionava o foco da demanda para outra questão, qual seja, a não identificação do crédito face à sua já utilização para quitação de outros débitos.

Nesse mesmo sentido, trago a seguir trecho extraído do voto proferido pelo Conselheiro Hécio Lafeté Reis na Resolução nº 3201-002.432, de 17 de dezembro de 2019, o qual expressa entendimento na mesma linha do apresentado no presente voto, admitindo a possibilidade de conhecimento da documentação anexada juntamente com o Recurso Voluntário, com fulcro na alínea *c* do parágrafo 4º do art. 16 do Decreto nº 70.235/1972 :

Conforme acima relatado, está-se diante de um despacho decisório eletrônico exarado a partir das informações que já se encontravam disponíveis nos sistemas da Receita Federal, vindo o Recorrente a apresentar informações adicionais relativas ao crédito que alega ter direito após a ciência do acórdão da Delegacia de Julgamento (DRJ) quando lhe fora informado da necessidade de tal medida.

De acordo com a alínea “c” do § 4º do art. 16 do Decreto nº 70.235/1972 (Processo Administrativo Fiscal – PAF), o contribuinte encontra-se autorizado a carrear aos autos elementos comprobatórios após a Impugnação/Manifestação de Inconformidade quando se destinarem a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

Nesse contexto, considerando o princípio da busca pela verdade material, bem como o princípio do formalismo moderado, e tendo em vista a inconstitucionalidade já declarada pelo Supremo Tribunal Federal (STF) do alargamento da base de cálculo da contribuição promovido pelo § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718/1998, de observância obrigatória por parte deste Colegiado por se tratar de decisão definitiva prolatada na sistemática da repercussão geral, assim como as informações constantes do recurso voluntário, voto por converter o julgamento em diligência à repartição de origem para que se tomem as seguintes medidas:

- a) confirmar a efetiva existência do direito creditório pleiteado em face das informações constantes dos autos, intimando-se o Recorrente para prestar informações adicionais e apresentar elementos comprobatórios do crédito (escrita e documentação fiscal);
- b) elaborar relatório conclusivo abarcando os resultados da diligência;
- c) cientificar o Recorrente dos resultados da diligência, oportunizando-lhe o prazo de 30 dias para se manifestar, após o quê os autos deverão retornar a este CARF para prosseguimento.

Logo, quanto a este ponto específico, entendo que não há que se falar em preclusão, devendo tais elementos probatórios serem conhecidos por este Colegiado para fins de julgamento.

Ao assim proceder, se estará fazendo valer os princípios da busca pela verdade material, do formalismo moderado, da moralidade e da eficiência, evitando-se tanto o enriquecimento indevido por parte da Fazenda Nacional - concretizado nos casos de crédito comprovadamente existentes, mas cuja compensação restou não homologada sob o fundamento de que a documentação não poderia ser analisada tão somente em razão do momento em que apresentada -, quanto a judicialização de cobranças tributárias que se sabe serem indevidas - diante da comprovação já apresentada no processo administrativo fiscal.

Nesse mesmo sentido, há inúmeras decisões do CARF, a exemplo da a seguir colacionada:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA (IRPF)

Exercício: 2003

JUNTADA DE DOCUMENTOS. FASE RECURSAL. PRINCÍPIO DA VERDADE MATERIAL. POSSIBILIDADE.

Permite-se ao julgado conhecer documentos apresentados após o prazo para impugnação, quando estes possuírem efeito probante e contribuirão para o convencimento da resolução da controvérsia, observando o princípio da verdade material. JUNTADA DE DOCUMENTOS APÓS O RECURSO.

De acordo com o art. 15 do Decreto nº 70.235/1972, a impugnação deve ser instruída com os documentos em que se fundamentar. O § 4º do art. 16, por sua vez, estabelece que a prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual. É possível o deferimento do pedido para apresentação de provas após o prazo para impugnação quando comprovada a ocorrência de hipótese normativa que faculte tal permissão.

DEDUÇÕES DE DESPESAS MÉDICAS. DEDUTIBILIDADE. EXIGÊNCIA DE COMPROVAÇÃO. INEXISTÊNCIA DE DÚVIDA RAZOÁVEL. CONJUNTO PROBATÓRIO. A apresentação de recibos com atendimento dos requisitos do art. 80 do RIR/99, é condição de dedutibilidade de despesa, mas não exclui a possibilidade de serem exigidos elementos comprobatórios adicionais, da efetiva prestação do serviço, tendo como beneficiário o declarante ou seu dependente e de seu efetivo pagamento. No entanto, cabe restabelecer as deduções glosadas pela fiscalização quando não há dúvida razoável no que tange à realização das despesas médicas, que demande a necessidade de complementação da prova, tendo em conta a avaliação do conjunto probatório carreado aos autos.

DEDUÇÃO DE DESPESAS MÉDICAS. VACINA. MEDICAMENTO. A legislação não admite a dedução de despesa com aplicação de vacina, salvo na hipótese de integrar a conta emitida por estabelecimento hospitalar. (Acórdão nº 2401-007.399 de 17/01/2020) (Grifos apostos).

De outro norte, passando à análise da documentação acostada aos autos pelo contribuinte, sob a ótica da sua capacidade de comprovar o direito creditório alegado, entendo que esta não possui o condão de confirmar o direito creditório alegado.

Consoante relatado acima, defende o contribuinte que teria direito à alíquota zero no que tange à saída dos produtos por ela comercializados, nos moldes do que preconiza o art. 2º da Lei nº 10.147/2000, face ao seu enquadramento em NCMs dispostos no art. 1º desta mesma lei, *in verbis*:

Art. 1º A Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/PASEP e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS devidas pelas pessoas jurídicas que procedam à industrialização ou à importação dos produtos classificados nas posições 30.01; 30.03, exceto no código 3003.90.56; 30.04, exceto no código 3004.90.46; e 3303.00 a 33.07, exceto na posição 33.06; nos itens 3002.10.1; 3002.10.2; 3002.10.3; 3002.20.1; 3002.20.2; 3006.30.1 e 3006.30.2; e nos códigos 3002.90.20; 3002.90.92; 3002.90.99; 3005.10.10; 3006.60.00; 3401.11.90, exceto 3401.11.90 Ex 01; 3401.20.10; e 9603.21.00; todos da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - TIPI, aprovada pelo Decreto nº 7.660, de 23 de dezembro de 2011, serão calculadas, respectivamente, com base nas seguintes alíquotas: (Redação dada pela Lei nº 12.839, de 2013)

I – incidentes sobre a receita bruta decorrente da venda de: ((Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

a) produtos farmacêuticos classificados nas posições 30.01, 30.03, exceto no código 3003.90.56, 30.04, exceto no código 3004.90.46, nos itens 3002.10.1, 3002.10.2, 3002.10.3, 3002.20.1, 3002.20.2, 3006.30.1 e 3006.30.2 e nos códigos 3002.90.20, 3002.90.92, 3002.90.99, 3005.10.10, 3006.60.00: 2,1% (dois inteiros e um décimo por cento) e 9,9% (nove inteiros e nove décimos por cento); (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004);

b) produtos de perfumaria, de toucador ou de higiene pessoal, classificados nas posições 33.03 a 33.07, exceto na posição 33.06, e nos códigos 3401.11.90, exceto 3401.11.90 Ex 01, 3401.20.10 e 96.03.21.00: 2,2% (dois inteiros e dois décimos por cento) e 10,3% (dez inteiros e três décimos por cento); e (Redação dada pela Lei nº 12.839, de 2013)

II – sessenta e cinco centésimos por cento e três por cento, incidentes sobre a receita bruta decorrente das demais atividades.

§ 1º Para os fins desta Lei, aplica-se o conceito de industrialização estabelecido na legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI.

§ 2º O Poder Executivo poderá, nas hipóteses e condições que estabelecer, excluir, da incidência de que trata o inciso I, produtos indicados no caput, exceto os classificados na posição 3004.

§ 3º Na hipótese do § 2º, aplica-se, em relação à receita bruta decorrente da venda dos produtos excluídos, as alíquotas estabelecidas no inciso II.

Art. 2º São reduzidas a zero as alíquotas da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidentes sobre a receita bruta decorrente da venda dos produtos tributados na forma do inciso I do art. 1º, pelas pessoas jurídicas não enquadradas na condição de industrial ou de importador.

Para a comprovação do direito creditório almejado, portanto, seria imprescindível que a Recorrente lograsse comprovar nos presentes autos: (i) que a classificação fiscal dos produtos comercializados de fato corresponde aos NCMs listados nas normas supra transcritas; (ii) que o valor pleiteado corresponde ao valor indicado nas referidas notas fiscais.

No caso dos presentes autos, contudo, entendo que o Recorrente não logrou comprovar que os itens por ele comercializados de fato deveriam se enquadrar nos NCMs listados nas referidas notas fiscais. A uma porque, na maioria das notas fiscais anexadas, a descrição dos produtos encontra-se ilegível, a duas porque não indicou de forma pormenorizada quais as características de cada produto comercializado, para que se pudesse confirmar ou não o enquadramento nos NCMs pretendidos.

---

Como é cediço, a atividade de classificação fiscal é deveras complexa, e o reconhecimento acerca da correção ou não do reenquadramento pretendido pelo Recorrente depende de uma análise detida acerca de cada item por ele comercializado. Ocorre que no caso específico aqui analisado, o recorrente não trouxe informações precisas e específicas sobre cada produto cuja reclassificação pretende ter admitida, tendo trazido argumentos genéricos e documentação muitas vezes ilegíveis, que não logram comprovar a certeza e liquidez do direito creditório almejado, cujo ônus probatório lhe incumbe.

Não há, portanto, como se conferir ao recorrente a aplicação da alíquota zero disposta no seu art. 2º da Lei nº 10.147/2000, face à impossibilidade de se realizar o enquadramento dos produtos comercializados nos NCMS dispostos no art. 1º desta mesma lei.

Sendo assim, entendo que o contribuinte não logrou comprovar no presente caso a certeza e liquidez do direito creditório pretendido, nos moldes do exigido pelo art. 170 do CTN, o que impede o seu reconhecimento por parte deste Colegiado.

### **Da conclusão**

Diante das razões supra expendidas, voto no sentido de negar provimento ao Recurso Voluntário.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Maria Eduarda Alencar Câmara Simões