



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



**Processo nº** 13856.000096/2005-18  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 3401-011.878 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 29 de junho de 2023  
**Recorrente** COINBRA-SAO CARLOS AGROINDUSTRIAL LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Período de apuração: 01/04/2005 a 30/06/2005

PEDIDO DE RESSARCIMENTO. DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. CERTEZA E LIQUIDEZ. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO. INDEFERIMENTO. NÃO HOMOLOGAÇÃO.

O deferimento do pedido de ressarcimento e a homologação da declaração de compensação estão condicionados à comprovação da certeza e liquidez dos créditos requeridos, cujo ônus é do contribuinte. Não havendo certeza e liquidez dos créditos apresentados, o ressarcimento deverá ser indeferido e a compensação não homologada.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso Voluntário na parte em que pugna pela suspensão da exigibilidade dos débitos informados nas declarações de compensação, por não ser matéria que se encontra sob a lide, para, na parte conhecida, rejeitar as preliminares de nulidade do MPF e do Despacho Decisório, e, no mérito, em negar provimento ao Recurso Voluntário. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhe aplicado o decidido no Acórdão nº 3401-011.876, de 29 de junho de 2023, prolatado no julgamento do processo 13856.000049/2005-66, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

(documento assinado digitalmente)

Arnaldo Diefenthaeler Dornelles – Presidente Redator

Participaram da sessão julgamento os Conselheiros: Gustavo Garcia Dias dos Santos, Oswaldo Goncalves de Castro Neto, Marcos Roberto da Silva, Fernanda Vieira Kotzias, Renan Gomes Rego, Carolina Machado Freire Martins, Ricardo Piza di Giovanni (suplente convocado) e Arnaldo Diefenthaeler Dornelles (Presidente). Ausente o conselheiro Leonardo Ogassawara de Araujo Branco, substituído pelo conselheiro Ricardo Piza di Giovanni.

## Relatório

O presente julgamento submete-se à sistemática dos recursos repetitivos prevista no art. 47, §§ 1º, 2º e 3º, Anexo II, do Regimento 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 o presente processo de Declaração de Compensação, apresentada pela ora recorrente em papel, onde foi indicada a existência de crédito de PIS-PASEP/COFINS não cumulativa – mercado externo. Por referir o mesmo crédito aqui discutido (mesmo tributo e mesmo período de apuração), foi determinado que o processo que se encontra apensado a este, que também trata de Declaração de Compensação apresentada pela ora recorrente em papel, tivesse o seu julgamento em conjunto com o presente, o que tem sido feito desde o início.

A análise do direito creditório foi feita pela Delegacia da Receita Federal do Brasil da Administração Tributária em São Paulo – DERAT/SP, que, inicialmente, intimou a ora recorrente a apresentar, no prazo de 20 dias previsto na IN SRF n.º 86, de 2001, diversos documentos relativos ao período a que se refere o crédito pleiteado.

Expirado o prazo para apresentação de resposta à intimação, a ora recorrente solicitou uma prorrogação por mais 30 dias, o que foi indeferido pela Fiscalização sob o argumento da exiguidade do prazo para homologação das compensações vinculadas ao pretenso crédito.

Diante do não atendimento da intimação no prazo de 20 dias, previsto na IN SRF n.º 86, de 2001, a Fiscalização entendeu que restava inviabilizado o exame essencial para a apuração do crédito das Contribuições não cumulativas utilizado para compensar débitos administrados pela RFB e, por isso, propôs a não homologação das compensações declaradas, o que foi acatado pelo Despacho Decisório.

Inconformada, a ora recorrente apresentou manifestação contra esse Despacho Decisório, onde:

- (a) descreveu, sucintamente, as atividades desenvolvidas;
- (b) traçou um breve panorama sobre o regime não cumulativo de apuração da PIS-PASEP/COFINS, aplicado para sua atividade;
- (c) esclareceu a origem de suas receitas (mercado interno e mercado externo), destacando a não incidência das Contribuições sobre as receitas de exportação, bem como a possibilidade de manutenção do crédito;
- (d) afirmou fazer jus ao saldo credor informado nas Declarações de Compensação que deram origem aos processos englobados pelo Despacho Decisório combatido;
- (e) sustentou a nulidade do Despacho Decisório e do MPF, por vício na motivação dos atos e desvio de finalidade;

- (f) acusou a Fiscalização de agir preterindo o dever de razoabilidade, apontando, nesse sentido, a exiguidade do prazo para cumprimento da intimação, agravada pelo indeferimento do pedido de prorrogação, e o equívoco na eleição dos documentos;
- (g) defendeu que, em atenção ao princípio da verdade material, podem os prazos, no âmbito do processo administrativo, ser flexibilizados;
- (h) citou a legislação aplicável para concluir que empresas do seu ramo de atividade, em razão da operação, são geradoras de créditos da PIS-PASEP/COFINS, passíveis de serem compensados ou ressarcidos; e
- (i) afirmou possuir os créditos pleiteados e ter condições de comprová-los, não tendo conseguido, apenas, atender ao exíguo prazo imposto pela Fiscalização, em razão do imenso volume de documentos requeridos.

Encaminhados os autos para a DRJ, a relatora, observando que, juntamente com a Manifestação de Inconformidade, a ora recorrente havia juntado aos autos diversos documentos que, em tese, comprovariam o crédito pleiteado, propôs o retorno do processo para a DERAT/SP, para a realização de diligência objetivando a apreciação dos documentos apresentados, bem como intimação da ora recorrente para a apresentação de outros documentos considerados necessários para a análise do direito creditório.

A diligência foi realizada pela DERAT/SP, que apontou, no Termo de Informação Fiscal, algumas incongruências no DACON apresentado pela ora recorrente que deixam em dúvida o crédito pleiteado. Além disso, a Fiscalização explicou, no referido Termo de Informação Fiscal, que, após reanálise do processo, solicitou a apresentação de planilha eletrônica com relação das notas fiscais que compuseram os totais das rubricas do DACON utilizadas para creditamento, e que, em um segundo momento, solicitou algumas notas fiscais que embasaram os créditos lançados nas planilhas, bem como notas fiscais de venda para comprovar se realmente houve a exportação, condição que possibilitaria o pedido de ressarcimento dos créditos não aproveitados na escrita fiscal.

Diante disso, ponderando que as intimações não foram atendidas a contento, que não foi possível confirmar o crédito pretendido pela ora recorrente, que o art. 170 do CTN exige, para a compensação, a certeza e liquidez do crédito e que caberia à ora recorrente demonstrar a certeza e liquidez do crédito pleiteado, a Fiscalização ratificou a não homologação das compensações e manteve o indeferimento do crédito passível de ressarcimento.

Tendo tomado ciência do Termo de Informação Fiscal produzido pela DERAT/SP, a ora recorrente apresentou nova manifestação, onde:

- (a) reiterou os termos da Manifestação de Inconformidade anteriormente apresentada;
- (b) descreveu, novamente, as atividades desenvolvidas;
- (c) esclareceu que, por atuar tanto no mercado interno quanto externo de produtos agrícolas, o PIS-PASEP/COFINS não incide sobre as receitas auferidas em

operações de exportação, bem como é assegurada a manutenção aos respectivos créditos;

- (d) destacou que, em pertencendo os créditos ao mesmo período de apuração, fora determinado o apensamento, aos presentes autos, de outro processo referente a outra declaração de compensação, para que fossem julgados em conjunto, de tal forma que o Despacho Decisório e o Termo de Informação Fiscal aqui combatidos englobam a apreciação das compensações consubstanciadas nos dois processos;
- (e) sustentou a nulidade do MPF, ante a flagrante violação dos direitos ao contraditório e da ampla defesa;
- (f) sustentou ainda a nulidade do Despacho Decisório, ante a falta de certeza e liquidez e de seu caráter nitidamente protelatório;
- (g) discorreu sobre o direito à apropriação de créditos de PIS-PASEP/COFINS e sobre o princípio da não cumulatividade das Contribuições, para concluir que o não reconhecimento do direito creditório postulado, em desrespeito aos primados da não cumulatividade, restringe, sem qualquer respaldo legal, a tomada de créditos;
- (h) disse ter apresentado todas as informações e documentos que dispunha, os quais entende serem aptos a demonstrar a composição do crédito pleiteado;
- (i) sustentou que, apesar de não terem sido apresentadas as notas fiscais de entrada e de venda, tendo em vista tratarem-se de operações de empresa sucedida que ocorreram há mais de 14 anos, é plenamente possível o reconhecimento integral dos créditos pleiteados;
- (j) invocou o princípio da verdade material, segundo o qual a autoridade pode e deve buscar todos os elementos que possam influir no seu convencimento e efetuar o cotejo de todos eles para o fim de apurar a regularidade das operações; e
- (k) defendeu que, como o Fisco é o autor do processo administrativo, é ele o responsável pela apuração e exigência do crédito tributário, cabendo a ele o ônus de provar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária que serve de suporte ao crédito tributário exigido.

O julgamento em primeira instância resultou em uma decisão de improcedência da Manifestação de Inconformidade, não tendo sido reconhecido o direito creditório pleiteado em razão dos seguintes fundamentos:

- (a) que as decisões administrativas mencionadas pela defesa não têm efeito vinculante em relação às decisões proferidas pelas DRJ, por falta de lei que lhes atribua eficácia normativa (inciso II do art. 100 do CTN);

- (b) que as doutrinas mencionadas pela defesa também não vinculam as DRJ, visto não constituírem normas complementares à legislação tributária (arts. 96 e 100 do CTN);
- (c) que o MPF é instrumento interno de controle, criado pela Administração Tributária com a finalidade de gerenciar e acompanhar as atividades de fiscalização, de tal forma que, ainda que houvesse alguma irregularidade em sua emissão, não seria suficiente para nulidade ou comprometimento do procedimento fiscal;
- (d) que a documentação solicitada pela Fiscalização condiz com a análise do presente processo;
- (e) que as decisões administrativas somente serão nulas se lavradas por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa;
- (f) que o Despacho Decisório foi proferido por autoridade competente e o direito de defesa foi exercido com a regular apresentação da Manifestação de Inconformidade;
- (g) que não é correta a afirmação de que foi suprimida uma das instâncias administrativas, ou que houve ofensa aos princípios constitucionais, já que foram dadas oportunidades para fazer provas e alegações de defesa antes do envio dos autos para julgamento;
- (h) que a alegação de que é vedada a análise de documentação probatória em instâncias administrativas superiores também não socorre a defesa, tendo em vista que a decisão da DRJ se refere à primeira instância do contencioso administrativo, na qual a defesa deve ser instruída com os documentos em que se fundamenta, nos termos do art. 15, do Decreto n.º 70.235, de 1972;
- (i) que, no caso de necessidade de esclarecimentos ou de verificação de documentos probatórios, o art. 18 do Decreto n.º 70.235, de 1972, autoriza a autoridade julgadora de primeira instância a determinar a realização de diligência;
- (j) que o presente processo trata de declarações de compensação, e não de constituição de crédito tributário pelo lançamento, não havendo que se falar em prazo decadencial;
- (k) que foi respeitado o prazo legal de cinco anos para análise das compensações;
- (l) que, como se verifica no Termo de Informação Fiscal, não procede a afirmação da ora recorrente de que a interpretação trazida pela fiscalização, em desrespeito aos primados da não cumulatividade, restringe a tomada de créditos de PIS-PASEP/COFINS sem qualquer respaldo legal;
- (m) que analisando o DACON e as informações prestadas pela interessada, foram encontradas diversas inconsistências;

- (n) que consta no Termo de Informação Fiscal que a ora recorrente não apresentou as notas fiscais de entrada e de saída, relacionadas no termo de Intimação Fiscal, impossibilitando o deferimento do pedido;
- (o) que a fundamentação para o indeferimento foi a não comprovação do direito creditório;
- (p) que cabe à ora recorrente a comprovação do direito ao crédito pretendido;
- (q) que, nos termos da legislação, a autoridade tributária competente para decidir sobre o ressarcimento e a compensação pode condicionar o reconhecimento do direito creditório à apresentação de documentos que o comprovem, inclusive arquivos magnéticos;
- (r) que, embora a ora recorrente questione a atuação da autoridade fiscal, afirmando que esta não atingiu a exaustão da busca pela verdade material, as várias intimações feitas e prazos concedidos demonstram o contrário, ou seja, por várias vezes foi dada a oportunidade de a ora recorrente comprovar seu direito ao crédito pleiteado;
- (s) que a documentação comprobatória para respaldar os alegados créditos, ou seja, as notas fiscais solicitadas, deveria ser juntada aos autos com a manifestação de inconformidade; e
- (t) que alegação de que a documentação requerida refere-se a operações oriundas de empresa sucedida, realizadas há mais de 14 anos, não pode ser acatada para justificar a falta de documentação comprobatória, uma vez que segundo o CTN, em seu art. 195 e parágrafo único, dispôs sobre a obrigatoriedade da conservação e apresentação de documentos à fiscalização.

Cientificada da decisão da DRJ, a empresa interpôs Recurso Voluntário, argumentando, em síntese:

- (a) que deve ser suspensa a exigibilidade dos débitos informados nas DCOMP, nos moldes do inciso III do art. 151 do CTN, até que sobrevenha decisão definitiva nestes autos;
- (b) que são nulos o MPF e o Despacho Decisório, dados os flagrantes vícios e ilegalidades neles constantes;
- (c) que, independentemente dos esforços despendidos pela recorrente em localizar a documentação requerida pela Fiscalização em razão da instauração do MPF, seria praticamente impossível o levantamento de tamanha quantidade de informações num período de tempo tão curto, ainda mais ante o imenso lapso temporal pelo qual a Fiscalização se manteve inerte;
- (d) que frente as dificuldades enfrentadas na localização da documentação solicitada, pugnou pela razoável dilação do prazo para sua apresentação, por 30 dias, o que fora prontamente indeferido pela Fiscalização sob a rasa e insuficiente alegação de que teria “curto prazo disponível para a análise das

compensações e para garantir o crédito tributário em favor da Fazenda Nacional”;

- (e) que a negativa da Fiscalização em conceder a prorrogação do prazo afronta diversos princípios constitucionalmente consagrados, tais como o da boa administração tributária, do contraditório, da razoabilidade, ampla defesa, proporcionalidade, segurança jurídica, entre outros dispostos expressamente na Lei n.º 9.784, de 1999;
- (f) que é flagrantemente ilegítimo o fato de ter sido penalizada com o indeferimento do pedido, tendo em vista que a não existência de tempo hábil para a análise da documentação se deu, nitidamente, e tão somente em decorrência da desídia da própria Fiscalização;
- (g) que é desproporcional a conduta da Fiscalização, que se manteve inerte por quase 5 anos até a devida instauração do procedimento fiscalizatório, mas não concedeu prazo de 30 dias para apresentação da vasta documentação requerida;
- (h) que o alegado “curto prazo disponível para a análise” não configura uma justificação plausível para o indeferimento do pedido de dilação de prazo, pois, a Administração Pública deve, necessariamente, observar os princípios da ampla defesa, do contraditório e da verdade material;
- (i) que o procedimento fiscal foi instaurado de maneira completamente aleatória e equivocada, tendo sido requerida diversas informações e documentações relativas a 5 empresas diversas, dentre elas a recorrente, referente a períodos compreendidos entre 2º trimestre de 2004 a 4º trimestre de 2005;
- (j) que é nítido que o MPF fora instaurado tão somente para evitar a homologação tácita das Declarações de Compensação, sem qualquer pretensão com a apuração da verdade material ou sequer intenção de análise efetiva do conjunto fático probatório que viesse a ser apresentado;
- (k) que o que se tem é uma manifesta preterição do direito de ampla defesa e do contraditório, em afronta direta ao disposto no inciso LV do art. 5º da CF de 1988, o que, nos termos do art. 59 do Decreto n.º 70.235, de 1972, enseja a nulidade do despacho;
- (l) que a interpretação trazida pela DRJ desrespeita os primados da não cumulatividade, restringindo a tomada de crédito da PIS-PASEP/COFINS com relação aos créditos decorrentes de operações legitimamente concretizadas;
- (m) que, em que pese a não localização dos documentos relacionados no Termo de Intimação, apresentou todas as informações e documentos que dispunha, em complemento àqueles que já haviam sido acostados quando da Manifestação de Inconformidade, os quais entende serem aptos a demonstrar a composição do crédito pleiteado;

- (n) que, em que pese o não atendimento à Intimação Fiscal sugerido no Acórdão recorrido, tendo em vista tratarem-se de operações de empresa sucedida, que ocorreram há mais de 13 anos, é plenamente possível o reconhecimento integral dos créditos pleiteados;
- (o) que as aquisições da empresa no período estão em total consonância com os produtos posteriormente comercializados, e que ignorar a aquisição das matérias-primas é o mesmo que presumir que a empresa comercializou posteriormente produtos inexistentes;
- (p) que as comprovadas vendas de mercadorias no período, nos valores registrados, são indícios mais do que suficiente para comprovar que houve aquisições no período nos valores informados no PER em questão;
- (q) que os arquivos oportunamente entregues, conforme dispunham a IN SRF n.º 86, de 2001, e o ADE COFIS n.º 15, de 2001, contêm os registros contábeis ocorridos nas movimentações das suas atividades, negócios jurídicos e operações;
- (r) que a desconsideração da situação fática e probatória ora reiterada corresponde a uma afronta ao princípio da verdade material, que rege o processo administrativo tributário;
- (s) que no caso em tela, verifica-se que, na ânsia arrecadatória, a Fiscalização não atingiu a exaustão da busca pela verdade material com base em todas as diligências alcançáveis e praticáveis perante a recorrente, ao passo que cometeu equívocos quando da desconsideração da documentação apresentada; e
- (t) que, como o autor do processo administrativo é o Fisco, será ele o responsável pela apuração e exigência do crédito tributário, cabendo a ele o ônus de provar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária que serve de suporte ao crédito tributário exigido.

É o relatório.

Fl. 9 do Acórdão n.º 3401-011.878 - 3ª Sejul/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo n.º 13856.000096/2005-18

## **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 Voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos formais de admissibilidade, razão pela qual dele se toma conhecimento.

Antes de analisarmos os argumentos trazidos pela recorrente em seu Recurso Voluntário, convém lembrar que, conforme já relatado, o presente julgamento abrange não só a Declaração de Compensação anexada aos presentes autos, mas também a Declaração de Compensação anexada ao processo que se encontra em apenso, tendo em vista que ambas as declarações de compensação apontam o mesmo crédito (mesmo tributo e mesmo período de apuração).

### **Da suspensão da exigibilidade dos débitos informados nas DCOMP**

Preliminarmente, pede a recorrente que, nos termos do inciso III do art. 151 do CTN, seja suspensa a exigibilidade dos débitos informados nas declarações de compensação que aqui se encontram em análise, até que sobrevenha decisão definitiva sobre a matéria.

Não obstante a recorrente ter razão sobre a previsão expressa no CTN a respeito da suspensão da exigibilidade do crédito tributário em função, primeiro, da apresentação da Manifestação de Inconformidade e, segundo, da apresentação do Recurso Voluntário, essa não é uma matéria que se encontra sob a lide, uma vez que, conforme já esclarecido no Acórdão recorrido, a suspensão do crédito tributário, nesses casos, deve ser implementada pela DRF jurisdicionante da recorrente antes do envio dos autos para julgamento, não havendo qualquer indício de que isso não tenha ocorrido.

Diante disso, não conheço do Recurso Voluntário nesta parte.

### **Da nulidade do MPF e do Despacho Decisório**

Ainda em sede de preliminar, a recorrente pede o reconhecimento da nulidade do MPF e do Despacho Decisório, face os flagrantes vícios e ilegalidades ali existentes.

Para referir esses vícios e ilegalidades, a recorrente inicia relatando que a instauração do MPF para a verificação do crédito relativo às duas declarações de compensação que se encontram aqui em julgamento se deu quase 5 anos após suas formalizações, e somente quando se estava diante da iminência das homologações tácitas.

Explica que a Fiscalização, amparada pelo MPF mencionado, requereu a apresentação de vasta documentação referente a operações praticadas pela recorrente e por empresas por ela incorporadas, o que seria praticamente impossível de fazer no prazo de 20 dias que lhe fora concedido.

Critica que o requerimento de dilação do prazo, por 30 dias, para a apresentação da documentação, motivado pelas dificuldades enfrentadas para a sua localização, foi prontamente indeferido pela Fiscalização sob a rasa e insuficiente alegação de que teria “curto prazo disponível para a análise das compensações e para garantir o crédito tributário em Favor da Fazenda Nacional”.

Defende que essa negativa de dilação do prazo para atendimento da intimação afronta diversos princípios constitucionalmente consagrados, tais como o da boa administração tributária, do contraditório, da razoabilidade, da ampla defesa, da proporcionalidade, da segurança jurídica, entre outros.

Reclama ser flagrantemente ilegítimo o fato de, à época, ter sido penalizada com o indeferimento do pedido, tendo em vista que a não existência de tempo hábil para a análise da documentação se deu, nitidamente e tão somente, em decorrência da desídia da própria Fiscalização, que “empurrou” ao máximo a instauração do MPF, mantendo-se inerte por quase 5 anos e, somente ante o receio de uma homologação tácita passou a exercer sua função fiscalizatória.

Questiona como se pode aceitar, diante do princípio da proporcionalidade, que a Fiscalização tenha se mantido inerte por quase 5 anos até a instauração do MPF e que não tenha concedido a dilação do prazo, por 30 dias, para a apresentação da vasta documentação requerida.

Assevera que o alegado “curto prazo disponível para análise” não configura uma justificativa plausível para o indeferimento do pedido de dilação de prazo, uma vez que a Administração Pública deve, necessariamente, observar os princípios da ampla defesa, do contraditório e da verdade material.

Acusa que o procedimento fiscal foi instaurado de maneira completamente aleatória e equivocada, tendo sido requeridas diversas informações e documentações relativas a 5 empresas diferentes, dentre elas a recorrente, referente a períodos compreendidos entre o 2º trimestre de 2004 e o 4º trimestre de 2005.

Afirma que o MPF fora instaurado tão somente para evitar a homologação tácita das declarações de compensação, sem qualquer pretensão com a apuração da verdade material ou sequer intenção de análise efetiva do conjunto fático probatório que viesse a ser apresentado.

Critica o fato de a Fiscalização ter emitido, apenas um mês após a instauração do MPF, o Despacho Decisório que não homologou as compensações declaradas, sob o argumento de que “o contribuinte não apresentou os documentos necessários à apreciação do pedido”.

Diante do que entende ser uma manifesta preterição de seu direito de ampla defesa e do contraditório, a recorrente pede, mais uma vez, que seja reconhecida a nulidade do Despacho Decisório.

Mas entendo que a razão não assiste à recorrente, nem quando alega e nulidade do MPF e nem quando alega a nulidade do Despacho Decisório.

Apesar da pouca clareza da recorrente em apontar, de forma específica para cada um dos atos combatidos – MPF e Despacho Decisório, quais seriam os “vícios e ilegalidades” que ensejariam as nulidades reclamadas, o que se consegue associar a cada um deles, a partir das razões recursais apresentadas pela recorrente, é que:

1. o MPF, instaurado quase 5 anos após a apresentação das declarações de compensação para 5 empresas diferentes e para períodos compreendidos entre o 2º trimestre de 2004 e o 4º trimestre de 2005, tinha como objetivo tão somente evitar a homologação tácita das declarações de compensação, sem qualquer pretensão com a apuração da verdade material ou sequer intenção de análise efetiva do conjunto fático probatório que viesse a ser apresentado; e

2. o Despacho Decisório, proferido apenas um mês após a instauração do MPF e sem que tenha sido concedida a prorrogação do prazo para cumprimento da intimação feita pela Fiscalização para a apresentação de informações e de documentos, não teria observado os direitos ao contraditório e à ampla defesa.

Quanto ao MPF, não há qualquer base probatória para que se possa afirmar que o procedimento fiscal tenha sido instaurado sem que houvesse a pretensão de se apurar a verdade dos fatos ou sem que houvesse a intenção de se analisar, de forma efetiva, o conjunto fático probatório que viesse a ser apresentado.

Segundo se extrai do § 5º do art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996, a Fiscalização tem um prazo de cinco anos para analisar os dados declarados, com a finalidade de homologar (ou não homologar) as compensações:

Art. 74. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão.

§ 1º A compensação de que trata o caput será efetuada mediante a entrega, pelo sujeito passivo, de declaração na qual constarão informações relativas aos créditos utilizados e aos respectivos débitos compensados.

.....  
§ 5º O prazo para homologação da compensação declarada pelo sujeito passivo será de 5 (cinco) anos, contado da data da entrega da declaração de compensação.

Dentro desse prazo de cinco anos, a Fiscalização, de acordo com o seu fluxo e volume de trabalho, será demandada pela autoridade competente a executar o procedimento fiscal, devendo concluí-lo antes do prazo de cinco anos, contado da data de entrega da declaração de compensação, sob pena de restar configurada a homologação tácita da compensação declarada.

Dentro de um cenário de alto volume de trabalho, com muitas declarações de compensação apresentadas pelos contribuintes, não é incomum que o procedimento fiscal tenha início em razão da proximidade do prazo de homologação tácita da declaração de compensação, não havendo qualquer vício ou ilegalidade nesse proceder. Até porque, caso o MPF seja instaurado muito próximo do final do prazo de cinco anos, o resultado, fatalmente, será a homologação tácita da compensação declarada.

Dessa forma, uma vez que o MPF, no presente caso, foi instaurado por autoridade competente, o que, em tese, afasta a única hipótese que, nos termos do inciso I do art. 59 do Decreto nº 70.235, de 1972, levaria à nulidade desse ato, e, considerando que não há nem como se vislumbrar uma preterição do direito de defesa da recorrente a partir da instauração do procedimento fiscal, é de se negar a pretensão da recorrente em relação à nulidade do MPF.

Por fim, ainda sobre esse assunto, embora não haja qualquer vinculação com a alegada nulidade do MPF, é de se observar que o procedimento fiscal foi instaurado e concluído antes do prazo de cinco anos, estabelecido pela legislação para a homologação tácita da declaração de compensação.

No que diz respeito ao Despacho Decisório, a primeira inconformidade da recorrente parece ser em relação à não prorrogação, por parte da Fiscalização, do prazo para apresentação do que refere ser uma vasta quantidade de documentos, solicitados pela Fiscalização no início do procedimento fiscal.

Em que pese a recorrente possa ter razão em apontar as dificuldades enfrentadas para a localização da documentação solicitada, o fato é que não há vício ou ilegalidade no proceder da Fiscalização.

A Fiscalização concedeu à recorrente, para a apresentação de diversas informações de natureza fiscal e contábil, entre outras, o prazo de 20 dias previsto no art. 2º da IN SRF nº 86, de 2001, instrução normativa essa que dispõe sobre informações, formas e prazos para apresentação dos arquivos digitais e sistemas utilizados por pessoas jurídicas. Ou seja, a

Fiscalização adotou o prazo normativo estabelecido para a apresentação dos documentos.

Outro aspecto a ser destacado é que a prorrogação do prazo para atendimento de intimação não constitui um direito subjetivo da recorrente, e muito menos caracteriza uma penalidade, como reclamado, mas é sim uma discricionariedade da Fiscalização, que, diante de uma análise de conveniência e oportunidade, pode ou não deferir o pleito. E, no caso concreto, tendo observado o prazo de 20 dias previsto em norma, e frente ao curto prazo para a finalização dos trabalhos, a Fiscalização decidiu indeferir o pedido de prorrogação do prazo para a apresentação dos documentos.

Referente à reclamação da recorrente de que o Despacho Decisório que não homologou as compensações declaradas foi proferido apenas um mês após a instauração do MPF, é preciso esclarecer que também aqui não há qualquer vício ou ilegalidade, ou mesmo qualquer surpresa.

Isso porque não haveria como ser diferente. Tendo transcorrido o prazo para a apresentação de documentos, e tendo sido indeferido o pedido de prorrogação desse prazo, sem que tenha sido apresentado um único documento por parte da recorrente, a Fiscalização, de forma bastante objetiva, apontando que cabia à recorrente a prova da certeza e liquidez do crédito pleiteado, não homologou as compensações declaradas.

No tocante à alegada preterição do direito de ampla defesa e do contraditório, o que, nos termos do inciso II do art. 59 do Decreto nº 70.235, de 1972, ensejaria a nulidade do Despacho Decisório, entendo que, pelas razões acima expostas, ela não restou configurada, uma vez que: (i) o prazo de 20 dias, concedido pela Fiscalização para o atendimento da intimação, foi aquele previsto na IN SRF nº 86, de 2001; (ii) a prorrogação desse prazo não constitui um direito subjetivo da recorrente, mas sim uma discricionariedade da Fiscalização; e (iii) a celeridade com que foi proferido o Despacho Decisório nada mais é do que o resultado da não apresentação de qualquer documento.

Além disso, segundo a Súmula CARF nº 162, o direito ao contraditório e à ampla defesa somente se instaura com a apresentação da manifestação de inconformidade, o que foi garantido à recorrente e que, no caso, resultou, ainda na DRJ, na baixa dos autos em diligência para a apreciação dos documentos juntados em sede de manifestação de inconformidade.

**Súmula CARF nº 162**

O direito ao contraditório e à ampla defesa somente se instaura com a apresentação de impugnação ao lançamento. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 12.975, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).

Isso posto, nego o pedido da recorrente para que seja declarada a nulidade do MPF e do Despacho Decisório dele decorrente.

### **Do direito à apropriação de créditos das Contribuições e do princípio da não cumulatividade**

Dentro do tópico intitulado “Razões para a reforma do Acórdão”, a recorrente faz, inicialmente, algumas considerações teóricas sobre o princípio da não cumulatividade, para concluir que os contribuintes do setor de exportação são geradores de créditos das Contribuições, passíveis de serem compensados ou ressarcidos, e para acusar o julgador *a quo* de desrespeitar os primados da não cumulatividade, restringindo a tomada de crédito das Contribuições com relação aos créditos decorrentes de operações legitimamente concretizadas.

Mas o que a recorrente não faz é explicar o porquê entende que a DRJ desrespeitou os primados da não cumulatividade.

Não está em discussão, neste processo, se a recorrente pode ou não usufruir créditos das Contribuições. Não há dúvidas em relação a isso. O que se discute, de fato, é se a recorrente, no caso concreto, tem direito aos créditos pleiteados nas declarações de compensação apresentadas.

Ao falar apenas em tese, sem contradizer qualquer das razões de decidir adotadas pela DRJ em seu Acórdão, sem apresentar qualquer argumento do porquê o direito ao crédito deve ser aplicado no presente caso, a recorrente apresenta razões recursais que não possuem qualquer peso para a pretendida reforma do Acórdão recorrido.

Dessarte, nada a prover na matéria.

### **Da regularidade dos créditos das Contribuições e da exiguidade dos prazos concedidos**

A recorrente afirma que as informações solicitadas pela DERAT/SP em cumprimento à diligência solicitada pela DRJ foram devidamente prestadas em diligência presencial, via e-mail e em protocolos eletrônicos juntados aos autos, tendo deixado de apresentar, apenas, as notas fiscais de compra que formaram a base de creditamento e as notas fiscais de venda referentes aos períodos compreendidos entre abril e junho de 2005.

Justifica a não apresentação dessas notas fiscais em razão do fato de não as ter localizado, tendo em vista se referirem a operações oriundas de empresa por ela sucedida, realizadas há mais de treze anos.

Defende que, em que pese não ter apresentado as notas fiscais solicitadas pela Fiscalização, as informações e documentos apresentados são aptos a demonstrar a composição do crédito pleiteado, sendo plenamente possível o seu reconhecimento integral.

Diz ter acostado aos autos, quando da apresentação da Manifestação de Inconformidade, o arquivo magnético elaborado conforma a IN SRF nº

86, de 2001, o DACON, as memórias de cálculo relativas ao período e os arquivos digitais dos Livros Registro de Entradas e de Saídas.

Afirma ser possível apurar o atendimento aos ditames legais para a formulação das compensações, vigentes à época da sua apresentação, além da composição e origem dos créditos pleiteados e débitos indicados.

Acrescenta que os Livros Registro de Entradas e de Saídas atestam a regularidade e veracidade do crédito, ante a aquisição de produtos agrícolas (matérias-primas) de pessoas jurídicas, com posterior revenda para o mercado externo, e que as memórias de cálculo demonstram todas as informações fiscais e contábeis relativas às aquisições que originaram os créditos, uma vez que constam os números e datas de emissão das notas fiscais de aquisição e venda, a NCM e o CFOP das mercadorias comercializadas, além dos valores e bases de cálculo.

Assevera que um simples levantamento fiscal, com o cruzamento de entradas e saídas do período, já tem o condão de comprovar que as alegadas entradas do período (passíveis de creditamento) de fato ocorreram, uma vez que, para que a empresa comercializadora pudesse realizar as vendas destinadas à exportação de mercadorias, primeiramente foi necessária a sua aquisição.

Mas também em relação a esse ponto, as razões recursais apresentadas pela recorrente não têm a força necessária para afastar as conclusões a que chegou a Fiscalização, e que foram referendadas pela DRJ.

Isso porque, não obstante a recorrente afirmar que as informações e documentos apresentados são aptos a demonstrar a composição do crédito pleiteado, ela sequer fez qualquer contraposição, em seu Recurso Voluntário, às incongruências e inconsistências apontadas pela Fiscalização (e pela DRJ) a partir da análise do crédito.

Observe-se que, no Termo de Informação Fiscal, são destacadas pela Fiscalização algumas incongruências no DACON apresentado pela recorrente, como, por exemplo, os valores constantes nas linhas 21 (saldo do crédito do mês) e 33 (Contribuição a pagar).

A Fiscalização afirmou, ainda, apontando para as linhas 02, 12 e 20 do DACON, que a recorrente teria compensado indevidamente créditos apurados na forma do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, com débitos apurados no regime cumulativo (arts. 8º e 10, respectivamente, das citadas Leis).

Outro destaque feito pela Fiscalização é que a recorrente teria apresentado declarações de compensação em papel que totalizavam um valor superior ao suposto crédito do período.

Além disso, a Fiscalização, reconhecendo que as receitas de revenda no mercado interno representam pequena parcela do faturamento total da recorrente, e que a maior parte dos bens adquiridos para revenda são, obviamente, exportados, esclareceu que, ao confrontar o DACON com os arquivos digitais descritos na IN SRF n.º 86, de 2001, os valores não conferem.

A DRJ, por sua vez, em suas razões de decidir, destacou as incongruências e inconsistências apontadas pela Fiscalização, em especial o fato de a recorrente ter utilizado créditos das Contribuições não cumulativas para fins de dedução de débitos apurados no regime cumulativo, e o fato de, após as deduções, constar no DACON um saldo de crédito inferior ao solicitado nas declarações de compensação ora analisadas.

A DRJ apontou, ainda, divergências entre os dados apresentados pela recorrente e as informações presentes no DACON, como, por exemplo, a indicação no DACON de receita de exportação em determinado mês sem que tenham sido encontrados, nos documentos apresentados, registros de revenda para comercial exportadora para esse mesmo mês, e a indicação no DACON de um valor relativo à aquisição de bens para revenda na apuração dos créditos relacionados à receita de exportação em determinado mês sem que fossem encontrados, nos arquivos magnéticos apresentados, registros de notas fiscais de aquisição de bens para revenda nesse mesmo período.

E, repita-se, nenhuma das incongruências e inconsistências apresentadas pela Fiscalização e pela DRJ mereceu uma única linha de esclarecimento por parte da recorrente, que se limitou, em seu Recurso Voluntário, a defender, de forma genérica, que as informações e documentos apresentados são aptos a demonstrar a composição do crédito pleiteado, sendo plenamente possível o seu reconhecimento integral.

Assim, considerando que: (i) a jurisprudência deste Conselho é uníssona no sentido de que, em se tratando de pedido de ressarcimento, de pedido de restituição ou de declaração de compensação, incumbe a quem alega o crédito o ônus de provar a sua existência (certeza do crédito), bem como de demonstrar o seu valor (liquidez do crédito); (ii) a Fiscalização e a DRJ apresentaram diversas incongruências e inconsistências nas informações e documentos apresentados pela recorrente, as quais não foram sequer mencionadas pela recorrente em seu recurso voluntário, quanto mais contraditas; (iii) a recorrente não apresentou as notas fiscais solicitadas pela Fiscalização, as quais poderiam ter auxiliado no esclarecimento das incongruências e inconsistências levantadas e possibilitado o reconhecimento do crédito pleiteado; e (iv) o fato de o crédito aqui discutido se referir a operações oriundas de empresa sucedida, realizadas há mais de treze anos, não afasta a obrigação da recorrente em manter em boa guarda e ordem, e de apresentar à Fiscalização quando exigidos, os documentos que demonstram a certeza

e liquidez do crédito pleiteado; é de se manter a decisão relativa à não homologação das compensações declaradas e de se negar provimento ao Recurso Voluntário apresentado pela recorrente.

### **Do princípio da verdade material e do ônus da prova**

A recorrente defende que a desconsideração da situação fática e probatória reiterada em seu Recurso Voluntário corresponde a uma afronta ao princípio da verdade material, que rege o processo administrativo tributário.

Diz que, uma vez que foram apresentados documentos que comprovam a ocorrência das transações, e, portanto, corroboram a legitimidade do direito creditório, devem tais documentos ser considerados para fins de cálculo dos créditos das Contribuições.

Afirma que, com base no princípio da verdade material, a Autoridade pode e deve buscar todos os elementos que possam influir no seu convencimento e efetuar o cotejo de todos eles para o fim de apurar a regularidade das operações.

Acusa a Fiscalização de, na ânsia arrecadatória, não ter atingido a exaustão da busca pela verdade material com base em todos as diligências alcançáveis e praticáveis perante a recorrente, ao passo que cometeu equívocos quando da desconsideração da documentação apresentada.

E completa dizendo, sobre o ônus da prova, que, sendo o Fisco o autor do processo administrativo, será ele o responsável pela apuração e exigência do crédito tributário, cabendo a ele o ônus de provar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária que serve de suporte ao crédito tributário exigido.

Novamente sem razão a recorrente.

Em primeiro lugar, conforme já foi mencionado no tópico anterior, em se tratando de pedido de ressarcimento, de pedido de restituição ou de declaração de compensação, o ônus da prova quanto à certeza e liquidez do crédito incumbe a quem o alega, no caso, à recorrente. É nesse sentido que vão os Acórdãos deste Conselho, cujas ementas são a seguir reproduzidas:

#### **ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Ano-calendário: 2005

**PEDIDO DE REPETIÇÃO DE INDÉBITO/RESSARCIMENTO. ÔNUS DA PROVA. FATO CONSTITUTIVO DO DIREITO NO QUAL SE FUNDA O PLEITO.**

Cabe ao interessado a prova dos fatos constitutivos de seu direito em pedido de repetição de indébito/ressarcimento, cumulado ou não com declaração de compensação. A mera apresentação de DCTF/DACON retificadoras, desacompanhada de provas contábil-fiscal quanto ao valor retificado, não tem o

condão de reverter o ônus da prova, que continua sendo daquele que alega fato constitutivo do seu direito. Súmula CARF n.º 164.

**(Acórdão 9303-012.039, de 20/10/2021 – Processo n.º 10880.689821/2009-13 – Relator: Jorge Olmiro Lock Freire)**

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Período de apuração: 01/06/2009 a 30/06/2009

PEDIDO DE RESSARCIMENTO. PROVA DO INDÉBITO. FATO CONSTITUTIVO DO DIREITO NO QUAL SE FUNDA O PLEITO. ÔNUS DO SUJEITO PASSIVO. PRECLUSÃO.

Ressalvadas as hipóteses das alíneas “a”, “b” e “c” do § 4º do art. 16 do Decreto n.º 70.235/72, as provas da existência do direito creditório, a cargo de quem o alega (art. 36 da Lei n.º 9.784/99 e art. 333, I, do CPC), devem ser apresentadas até a da interposição da manifestação de inconformidade, precluindo o direito de posterior juntada.

**(Acórdão 9303-011.227, de 10/02/2021 – Processo n.º 10880.908534/2012-13 – Relator: Jorge Olmiro Lock Freire)**

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/03/2007

DIREITO CREDITÓRIO. COMPENSAÇÃO. RESTITUIÇÃO. RESSARCIMENTO. AUSÊNCIA DE PROVA.

O direito à restituição/ressarcimento/compensação deve ser comprovado pelo contribuinte, porque é seu o ônus. Na ausência da prova, em vista dos requisitos de certeza e liquidez, conforme art. 170 do CTN, o pedido deve ser negado.

**(Acórdão 3201-008.666, de 22/06/2021 – Processo n.º 10880.662366/2012-12 – Relator: Leonardo Vinicius Toledo de Andrade)**

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)**

Período de apuração: 01/10/2004 a 31/12/2004

RESSARCIMENTO/COMPENSAÇÃO. CERTEZA E LIQUIDEZ. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO. ÔNUS DA PROVA. COMPENSAÇÃO NÃO HOMOLOGADA.

A compensação de créditos tributários está condicionada à comprovação da certeza e liquidez, cujo ônus é do contribuinte. A insuficiência no direito creditório reconhecido acarretará não homologação da compensação pela ausência de provas documentais, contábil e fiscal que lastreie a apuração, necessárias a este fim, em especial tratando-se de IPI onde se faz necessário comprovar a pertinência do crédito pleiteado no âmbito do processo de industrialização.

**(Acórdão 3201-009.198, de 21/09/2021 – Processo n.º 13888.904813/2010-64 – Relator: Márcio Robson Costa)**

Quanto ao princípio da verdade material, em que pese a sua conhecida aplicabilidade no processo administrativo, é de se destacar que ele não pode ser invocado com a finalidade de transferir para a Fiscalização o ônus que, conforme já visto, é de quem apresenta a declaração de compensação.

Não obstante, se observarmos o Termo de Informação Fiscal, veremos que a Fiscalização descreveu os procedimentos levados a efeito para a análise do crédito pleiteado pela recorrente, bem como apontou algumas incongruências e inconsistências no DACON e nos demais documentos apresentados. Além disso, a Fiscalização deixou expressamente consignado neste Termo de Informação Fiscal que as planilhas

apresentadas sob a forma digital na Manifestação de Inconformidade nunca foram suficientes para comprovar o crédito alegado.

É possível verificarmos, ainda neste Termo de Informação Fiscal, que a Fiscalização, em uma tentativa de comprovar a existência do crédito pleiteado, intimou a recorrente a apresentar algumas notas fiscais de compra e algumas notas fiscais de venda de mercadorias, as quais não foram localizadas em razão do fato, segundo a recorrente, de se tratarem de notas fiscais relacionadas com operações realizadas por empresa por ela sucedida, ocorridas há mais de treze anos.

Além disso, é de se destacar que a recorrente não fez, em momento algum, qualquer oposição específica às incongruências e inconsistências apontadas pela Fiscalização, tendo ela se limitado a afirmar em seu Recurso Voluntário, sem qualquer referência a um dado concreto, que, apesar de não ter conseguido localizar as notas fiscais solicitadas pela Fiscalização, as informações e documentos apresentados são aptos a demonstrar a composição do crédito pleiteado.

Assim, não tendo sido apresentados argumentos contrários às incongruências e inconsistências apontadas pela Fiscalização, e depois pela DRJ, não há como se dar razão à recorrente, e, muito menos, não há como se invocar o princípio da verdade material para fins de reforma do Acórdão recorrido.

Nesse sentido, nego provimento na matéria.

Diante do exposto, voto por não conhecer do Recurso Voluntário na parte que pugna pela suspensão da exigibilidade dos débitos informados nas declarações de compensação, por não ser matéria que se encontra sob a lide, para, na parte conhecida, rejeitar as preliminares de nulidade do MPF e do Despacho Decisório, e, no mérito, por 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, 2º e 3º do art. 47 do Anexo II do RICARF, reproduz-se o decidido no acórdão paradigma, no sentido de não conhecer do Recurso Voluntário na parte em que pugna pela suspensão da exigibilidade dos débitos informados nas declarações de compensação, por não ser matéria que se encontra sob a lide, para, na parte conhecida, rejeitar as preliminares de nulidade do MPF e do Despacho Decisório, e, no mérito, em negar provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Arnaldo Diefenthaler Dornelles – Presidente Redator