



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



**Processo nº** 13884.912179/2011-54  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 3402-010.673 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 25 de julho de 2023  
**Recorrente** ELEB EQUIPAMENTOS LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/03/2006

**DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. PAGAMENTO INDEVIDO OU A MAIOR. ÔNUS DA PROVA.**

O Código de Processo Civil determina, em seu art. 373, inciso I, que o ônus da prova incumbe ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito. O pedido de restituição/ressarcimento ou a declaração de compensação apresentados desacompanhados de provas quanto ao montante do direito creditório devem ser indeferidos/não-homologados.

O contribuinte deve trazer ao processo elementos comprobatórios de suas alegações, tais como sua Escrituração Contábil-Fiscal e os documentos que lhe dão suporte, como notas fiscais e/ou contratos. Ausentes tais elementos, a simples apresentação de documentos produzidos unilateralmente pelo recorrente sequer podem ser considerados indícios aptos a motivar a requisição de uma diligência fiscal.

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)

Pedro Sousa Bispo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Lázaro Antônio Souza Soares – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Lázaro Antônio Souza Soares, Alexandre Freitas Costa, Jorge Luís Cabral, Renata da Silveira Bilhim, Marina Righi Rodrigues Lara, Cynthia Elena de Campos e Pedro Sousa Bispo (Presidente). Ausente o conselheiro Carlos Frederico Schwochow de Miranda.

Fl. 2 do Acórdão n.º 3402-010.673 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo n.º 13884.912179/2011-54

## Relatório

Por bem descrever os fatos, adoto parcialmente o Relatório da DRJ – Ribeirão Preto (DRJ-RPO):

Trata-se de Pedido de Ressarcimento de crédito da Cofins não cumulativa do 1º trimestre de 2006, vinculado a receitas de exportação, no importe de R\$ 65.324,94, formalizado no PER/DCOMP n.º 12185.21732.091106.1.1.09-2704, ao qual a contribuinte vinculou declarações de compensação.

Analisada a pretensão, a autoridade competente reconheceu parcialmente o direito creditório e, em consequência, homologou parcialmente uma das compensações e não homologou as demais declarações de compensação vinculadas ao pedido de ressarcimento, conforme o Despacho Decisório de fl. 24, a seguir reproduzido:

(...)

Cientificada em 17/01/2012, conforme fls. 29/31, no dia 16/02/2012 a contribuinte apresentou a Manifestação de Inconformidade de fls. 32/43.

Após breve introdução alega, em preliminares, a nulidade do Despacho Decisório, por ausência de motivação, uma vez que no referido despacho não teriam sido informados os motivos do reconhecimento parcial do direito creditório. Outra causa de nulidade seria o cerceamento do direito ao contraditório e à ampla defesa, que decorreria do mesmo fato, eis que a ausência destas informações impossibilitaria o adequado exercício deste direito, uma vez que não saberia sequer de que defender-se. Discorre sobre o tema, citando doutrina e jurisprudência administrativa e conclui (destaques no original):

(...)

Cita doutrina. Discorre sobre o dever de a autoridade administrativa “perquirir exaustivamente se o direito creditório alegado pelo contribuinte de fato existe”, bem como sobre o princípio da verdade material e sua preponderância sobre possíveis irregularidades formais, que não teriam o condão de “afastar direito líquido e certo do contribuinte, assegurado pela legislação vigente”. Apresenta novas citações doutrinárias e de jurisprudência administrativa, e conclui:

**A 11ª Turma da DRJ-RPO, em sessão datada de 24/05/2018, por unanimidade de votos, julgou procedente em parte a Manifestação de Inconformidade para que nova decisão fosse elaborada pela autoridade competente.** Foi exarado o Acórdão n.º 14-86.160, às fls. 131/137, com a Ementa dispensada, nos termos da Portaria RFB n.º 2724, de 2017.

Entendeu a DRJ-RPO que, embora os fundamentos da decisão não fossem “inexistentes”, como argumentava o contribuinte, da forma como apresentados no Despacho Decisório estes fundamentos não eram suficientes para o deferimento apenas parcial do pedido de ressarcimento. A autoridade administrativa não fez constar na decisão, de forma explícita, que o valor glosado corresponde aos créditos da Cofins-Importação, e que não existia base legal para o ressarcimento de tais créditos. Em consequência, mesmo sabendo quais são os créditos que foram glosados, o contribuinte não teceu argumentos em defesa do direito que acredita ter, de pedir ressarcimento e utilizar em compensações os créditos relativos à Cofins-Importação.

Nesse contexto, foi proferido o Despacho Decisório Seort DRF/SJC n.º 0080/2020, em 05/02/2020, anexado às fls. 144/149, que deferiu parcialmente o pedido de restituição PER n.º

12185.21732.091106.1.1.09-2704, reconhecendo direito creditório de R\$13.563,99, relativo ao 1º Trimestre de 2006, exatamente o mesmo valor reconhecido no 1º Despacho Decisório, porém trazendo, de forma expressa, a seguinte fundamentação, em apertada síntese:

Na Ficha 16A do Dacon são apurados os créditos sobre as aquisições efetuadas no mercado interno, e na Ficha 16B são apurados os créditos relativos à Cofins-Importação.

Os créditos decorrentes de pagamentos da Cofins-Importação somente poderiam ser utilizados para descontar dos valores da contribuição devida, nos termos do art. 15, *caput*, da Lei n.º 10.865, de 30 de abril de 2004, que dispõe sobre a Cofins incidente sobre a importação, não existindo previsão legal para seu ressarcimento ou utilização para compensação com outros tributos administrados pela RFB, vejamos.

(...)

Há que se ter claro, porém, que a inexistência de possibilidade legal de apuração de créditos, na forma do art. 3º da Lei n.º 10.833, de 2003, em relação a bens adquiridos de pessoa jurídica não domiciliada no País, em nada obsta a apuração de créditos de Cofins-Importação, na forma do art. 15 da Lei n.º 10.865, de 2004, que somente poderiam ser utilizados para descontar dos valores da contribuição devida.

O contribuinte contestou essa decisão através de Manifestação de Inconformidade, às fls. 156/166.

**A 11ª Turma da DRJ-RPO**, em sessão datada de 09/07/2020, **por unanimidade de votos, julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade**. Foi exarado o Acórdão n.º 14-108.411, às fls. 172/190, com a seguinte Ementa:

CRÉDITOS DA IMPORTAÇÃO. OPERAÇÕES DE EXPORTAÇÃO. DIREITO A COMPENSAÇÃO OU RESSARCIMENTO.

A Solução de Consulta COSIT n.º 70, de 2018, além de admitir que os créditos do art. 15 da Lei n.º 10.865, de 2004, relativos à importação de bens e de serviços e vinculados a operações de exportação, que não puderem ser utilizados no desconto de débitos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, poderão ser objeto de compensação ou de ressarcimento ao final do trimestre, também orientou a maneira correta de pleitear tal crédito.

Segundo referida Solução de Consulta, para requerer o crédito de bens importados vinculados a receita de exportação, a contribuinte deve transmitir PER/DCOMP nela informando que o crédito é do art. 15 da Lei n.º 10.865, de 2004.

O reconhecimento de direito creditório, além da expressa confirmação de sua certeza e liquidez pela autoridade competente da DRF, requer a sua correta identificação pela Interessada ao formalizar seu Pedido de Ressarcimento.

O contribuinte, **tendo tomado ciência do Acórdão da DRJ em 08/12/2020** (conforme TERMO DE CIÊNCIA POR ABERTURA DE MENSAGEM, à fl. 202), **solicitou a juntada de Recurso Voluntário em 06/01/2021**, anexado às fls. 205/223.

É o relatório.

Fl. 4 do Acórdão n.º 3402-010.673 - 3ª Seju/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo nº 13884.912179/2011-54

## Voto

Conselheiro Lázaro Antônio Souza Soares, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche as demais condições de admissibilidade, por isso dele tomo conhecimento.

A decisão recorrida manteve o indeferimento do crédito com base nos seguintes fundamentos:

Como relatado, por meio do Despacho Decisório de fls. 144/149, a autoridade competente da DRF:

(...)

**De plano, vê-se que não confirmou a autoridade competente da DRF a existência de certeza e liquidez do crédito pretendido.**

Com efeito, **distintamente do que alegado pela Manifestante que argumentou existir um único motivo/fundamento adotado no r. despacho decisório** -, a autoridade da DRF também consignou em seu Despacho Decisório que:

*... tratando-se de mercadoria adquirida de pessoa jurídica não domiciliada no País, não há como apurar créditos estabelecidos pelo art. 3º da Lei nº 10.833/2003 em relação ao seu custo de aquisição, ou seja, não há como se cogitar da apuração de créditos a partir, por exemplo, de tributos não recuperáveis devidos na importação, de gastos com desembaraço aduaneiro e com transporte e seguro até o estabelecimento do contribuinte, conhecidas as previsões do art. 289 do Regulamento do Imposto de Renda (RIR), Decreto nº 3.000, de 1999, vigente à época.*

*Vale notar que é irrelevante o fato de os gastos com desembaraço aduaneiro e com transporte até o estabelecimento serem ou não efetuados com a contratação de pessoa jurídica domiciliada no País, dado que, por si, tais gastos não constituem insumos da produção da consulente, isto é, não há como tais gastos ensejarem apuração de créditos na forma do art. 3º, II, da Lei nº 10.833, de 2003, seja porque não se caracterizam como insumos, uma vez que não são diretamente aplicados ou consumidos na produção dos bens destinados à venda, seja porque, ainda que possam compor o custo de aquisição de insumos adquiridos de pessoa jurídica não domiciliada no País, tal custo de aquisição não gera direito a créditos, .... (negritos incluídos)*

**Vê-se que, além de apontar inexistência de previsão legal para ressarcimento do crédito em litígio ou sua utilização para compensação, a autoridade da DRF não afirmou a existência, certeza e liquidez do citado crédito, mas apontou hipóteses de sua inexistência.**

De todo modo, dispensável encaminhar o processo novamente para verificação, pela autoridade competente da DRF, da certeza e liquidez do crédito em litígio, posto que, ainda que confirmada fosse sua existência, não seria possível o reconhecimento de direito creditório, como adiante analisado.

Em relação à inexistência de previsão legal para o pleito, como noticiado pela Manifestante, em Solução de Consulta, de nº 70, de 14 de Junho de 2018, a Coordenação-Geral de Tributação da Receita Federal (COSIT) admitiu que os créditos do art. 15 da Lei nº 10.865, de 2004, relativos à importação de bens e de serviços e vinculados a operações de exportação, que não puderem ser utilizados no desconto de

débitos da Contribuição para o PIS/Pasep [e da Cofins], poderão ser objeto de compensação ou de ressarcimento ao final do trimestre.

Dos fundamentos da referida Solução de Consulta consta:

(...)

Observe-se estar este órgão de julgamento administrativo de primeira instância vinculado à Solução de Consulta n.º 70, de 2018.

E, analisando detidamente a matéria e o PER-DCOMP em questão, observa-se que, **segundo a citada SC COSIT n.º 70/2018**, especificamente em seu item 22, **para requerer o crédito de bens importados vinculados a receita de exportação, a contribuinte deve transmitir PER/DCOMP nela informando que o crédito é do art. 15 da Lei n.º 10865/2004.**

**Porém, não é esse o caso concreto, pois o PER/DCOMP transmitido é específico para créditos básicos**, ou seja, relativo a bens adquiridos no país (art. 3º das Leis n.ºs 10637/02 e 10.833/03), vinculados a receita de exportação (*in casu*, art. 6º, § 1º da Lei n.º 10.833/03):

(...)

Assim, em que pese o reconhecimento na SCI de que o crédito na importação vinculado a receita de exportação possa ser ressarcido, deve tal crédito ser objeto de PER/DCOMP específico.

Ao pretender reconhecimento de direito creditório em função do posicionamento da administração tributária refletido na citada SCI, entende-se que caberia à Contribuinte usar modelo de PER-DCOMP distinto para o crédito de bens importados, vinculado a receita de exportação, ou usar o formulário, na falta de previsão.

Assim, incabível o deferimento do pedido relativamente ao crédito em litígio, pois, **além da ausência de confirmação, pela autoridade competente da DRE, de sua certeza e liquidez, necessária seria a sua correta identificação**, o que não logrou a Interessada fazer ao formalizar os pedidos em questão.

Em face do exposto, esse VOTO é no sentido de considerar IMPROCEDENTE a manifestação de inconformidade, para NÃO RECONHECER o direito creditório em litígio.

O contribuinte apresentou Recurso Voluntário contestando esta decisão, nos seguintes termos:

DA IMPOSSIBILIDADE DE IMPROCEDÊNCIA E NÃO RECONHECIMENTO DO DIREITO CREDITÓRIO POR MERO EQUÍVOCO/ERRO NO PREENCHIMENTO DE PER/DCOMP DIANTE DA EVIDENTE COMPROVAÇÃO DE EXISTÊNCIA, CERTEZA E LIQUIDEZ DO SALDO CREDOR

De início, a Recorrente pontuará, de forma sucinta, o único e exclusivo argumento/fundamento utilizado no despacho decisório para subsidiar as razões que, *data maxima venia*, concluíram de forma ilegal e equivocada pelo não reconhecimento do direito creditório pleiteado.

(...)

Pelo trecho destacado acima, é possível notar que a única razão para o indeferimento do direito creditório aqui vindicado, reside, exclusivamente, na afirmação de que a Recorrente não preencheu adequadamente o PER/DCOMP controlado nesta demanda,

ao ter deixado de indicar que tais créditos se refeririam ao quanto previsto no artigo 15, da Lei nº 10.865/2004.

Ou seja, **ao contrário do que havia sido inadequadamente alegado no despacho decisório proferido na origem como razão para a não homologação da integralidade do direito creditório** – que pautou-se na razão de que não existia previsão legal para o ressarcimento ou compensação dos créditos apurados em razão de operações (pagamentos) da COFINS-Importação –, neste momento, **a DRJ, alterando o fundamento jurídico até então adotado, criou um óbice para afastar o direito pretendido tão somente em virtude de um incorreto preenchimento da PER/DCOMP outrora analisada.**

(...)

Nesse sentido, e ao contrário do que tenta fazer acreditar a DRJ/RPO no v. acórdão recorrido, **não há o que se falar que a Manifestação de Inconformidade não foi deferida sob argumento de que a DRF não confirmou a liquidez e a certeza do crédito apurado pela Requerente, uma vez que o único argumento adotado foi de que não existia previsão legal para seu ressarcimento ou utilização para compensação com outros tributos administrados pela RFB.**

(...)

Ademais, esse argumento levantado no v. acórdão recorrido não deveria ser óbice à homologação da compensação aqui em análise, sobretudo porque além de ser evidente a existência, certeza e liquidez do direito creditório (comprovado por meio da DACON), o mero erro na indicação da origem do direito ao crédito não traduz óbice intransponível para o reconhecimento deste pedido.

Nesse sentido, tem-se que o próprio CARF vem decidindo que mero erro material na elaboração de PER/DCOMP não deve ser impedimento para o reconhecimento do direito creditório vindicado:

(...)

Apesar de a Lei nº 10.865/2004, não ter sido muito clara a respeito da possibilidade de o contribuinte poder utilizar o saldo credor (creditamento) da COFINS-Importação no regime não-cumulativo vinculadas às suas receitas de exportação, com o advento da Lei nº 11.116/2005, por meio do artigo 16, deste diploma, o legislador permitiu a utilização daqueles créditos em procedimentos de compensação ou pedidos de ressarcimento:

(...)

Por meio de uma singela leitura destas normas, é facilmente possível identificar que foi autorizado pelo Poder legislativo, a possibilidade de compensação e ressarcimento dos créditos mantidos pelo contribuinte, relativos aos valores pagos a título de COFINS-Importação vinculados às receitas de exportação, de modo que os créditos relativos à importação de bens e de serviços vinculados a operações de exportação são passíveis de compensação com outros tributos ou de ressarcimento, nos termos do art. 16 da Lei nº 11.116, de 2005.

**Sem razão o recorrente.** Com efeito, verifica-se, pelo teor da decisão exarada pela DRJ, que não se trata de indeferimento do direito creditório com base em mero formalismo injustificado; restou bastante evidente a carência probatória a cargo do contribuinte no trecho do acórdão transcrito alhures onde foi destacado que *“além da ausência de confirmação, pela autoridade competente da DRF, de sua certeza e liquidez, necessária seria a sua correta identificação”*.

Apesar da decisão *a quo* ter deixado claros os motivos para o indeferimento do crédito, observo que o contribuinte, em seu Recurso Voluntário, **permaneceu sem apresentar qualquer documento que pudesse comprovar seu direito ao crédito**, limitando-se a afirmar que “*não há o que se falar que a Manifestação de Inconformidade não foi deferida sob argumento de que a DRF não confirmou a liquidez e a certeza do crédito apurado pela Requerente, uma vez que o único argumento adotado foi de que não existia previsão legal para seu ressarcimento ou utilização para compensação com outros tributos administrados pela RFB*”.

Contudo, este Conselho tem firme jurisprudência no sentido de que a simples apresentação do DАСON, desacompanhado da Escrituração Fiscal-Contábil do contribuinte, não é suficiente para comprovar o crédito, em especial quando diverge do quanto declarado no PER/DСOMP. Constatada a divergência, faz-se necessária a apresentação de provas sobre qual declaração foi corretamente preenchida.

A ausência de documentos comprobatórios não permite sequer que se verifique se o contribuinte realmente realizou exportações neste período, ou se adquiriu insumos aptos a gerar o direito de crédito contra a Fazenda Nacional.

Nos termos do art. 373, inciso I, do Código de Processo Civil, de aplicação subsidiária ao processo administrativo, o ônus da prova incumbe ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito. Sendo caso em que o contribuinte alega possuir um direito creditório contra a União, é dele o dever de comprovar essa alegação.

**Quanto ao inconformismo do recorrente em relação aos novos argumentos trazidos pelo segundo Despacho Decisório**, devo destacar que somente haveria necessidade de sua análise caso a questão preliminar, referente à divergência entre o DАСON e o PER/DСOMP, tivesse sido superada, o que não ocorreu. A DRJ, em sua decisão, foi explícita sobre tal ponto, tanto no primeiro acórdão (fls. 131/137) quanto no segundo acórdão (fls. 172/190):

ACÓRDÃO N.º 14-86.160:

No entanto, **do afastamento do Despacho Decisório não decorre, de plano, o reconhecimento do direito creditório pleiteado e a homologação das compensações**. Esta Turma de Julgamento tem reiteradamente consignado que **o reconhecimento de direito creditório contra a Fazenda Nacional exige a apuração da liquidez e certeza do crédito alegado, verificando-se a exatidão das informações a ele referentes, confrontando-as com os registros contábeis e fiscais e documentos que dão suporte a tais registros**, e observando-se ainda, nos casos específicos de créditos relativos ao PIS-Importação e à Cofins-Importação, que os mesmos estão limitados aos valores das contribuições efetivamente recolhidas. Somente com esse exame é possível o Fisco se certificar sobre o valor do direito creditório, bem como da legitimidade da utilização pretendida pelo sujeito passivo (desconto da contribuição devida, ressarcimento ou compensação). Faz-se necessário, portanto, o retorno dos autos à unidade de origem, para que a autoridade competente, fazendo as análises necessárias, profira nova decisão na qual faça constar de forma explícita os valores glosados, caso existam, e os motivos das glosas.

Por fim, tendo em vista a decisão no sentido de que o Despacho Decisório deve ser afastado, para que um novo seja proferido pela unidade de origem, resta prejudicado o pedido de realização de diligência.

ACÓRDÃO N.º 14-108.411:

Vê-se que, além de apontar inexistência de previsão legal para ressarcimento do crédito em litígio ou sua utilização para compensação, a autoridade da DRF não afirmou a existência, certeza e liquidez do citado crédito, mas apontou hipóteses de sua inexistência.

(...)

**De todo modo, dispensável encaminhar o processo novamente para verificação, pela autoridade competente da DRF, da certeza e liquidez do crédito em litígio, posto que, ainda que confirmada fosse sua existência, não seria possível o reconhecimento de direito creditório, como adiante analisado.**

Em relação a inexistência de previsão legal para o pleito, como noticiado pela Manifestante, em Solução de Consulta, de n.º 70, de 14 de Junho de 2018, a Coordenação-Geral de Tributação da Receita Federal (COSIT) admitiu que os créditos do art. 15 da Lei n.º 10.865, de 2004, relativos à importação de bens e de serviços e vinculados a operações de exportação, que não puderem ser utilizados no desconto de débitos da Contribuição para o PIS/Pasep [e da Cofins], poderão ser objeto de compensação ou de ressarcimento ao final do trimestre.

(...)

Observe-se estar este órgão de julgamento administrativo de primeira instância vinculado à Solução de Consulta n.º 70, de 2018.

E, analisando detidamente a matéria e o PER-DCOMP em questão, observa-se que, segundo a citada SC COSIT n.º 70/2018, especificamente em seu item 22, para requerer o crédito de bens importados vinculados a receita de exportação, a contribuinte deve transmitir PER/DCOMP nela informando que o crédito é do art. 15 da Lei n.º 10865/2004.

Porém, não é esse o caso concreto, pois o PER/DCOMP transmitido é específico para créditos básicos, ou seja, relativo a bens adquiridos no país (art. 3º das Leis n.ºs 10637/02 e 10.833/03), vinculados a receita de exportação (*in casu*, art. 6º, § 1º da Lei n.º 10.833/03):

(...)

Assim, em que pese o reconhecimento na SCI de que o crédito na importação vinculado a receita de exportação possa ser ressarcido, deve tal crédito ser objeto de PER/DCOMP específico.

Ao pretender reconhecimento de direito creditório em função do posicionamento da administração tributária refletido na citada SCI, entende-se que caberia à Contribuinte usar modelo de PER-DCOMP distinto para o crédito de bens importados, vinculado a receita de exportação, ou usar o formulário, na falta de previsão.

**Assim, incabível o deferimento do pedido relativamente ao crédito em litígio, pois, além da ausência de confirmação, pela autoridade competente da DRF, de sua certeza e liquidez, necessária seria a sua correta identificação, o que não logrou a Interessada fazer ao formalizar os pedidos em questão.**

Pelo exposto, voto por negar provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Lázaro Antônio Souza Soares

