



**Ministério da Economia**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**



**Processo nº** 15374.966088/2009-08  
**Recurso nº** Voluntário  
**Acórdão nº** 3401-007.684 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 27 de julho de 2020  
**Recorrente** REDE MANAUS COMÉRCIO DE PNEUS LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Data do fato gerador: 15/05/2001

**NULIDADE NA FASE FISCALIZATÓRIA. NATUREZA INQUISITORIAL  
DO PROCEDIMENTO.**

No rito do procedimento administrativo fiscal, a fase de investigação, preliminar à lavratura do Auto de Infração, é inquisitória, sendo o contraditório e a ampla defesa exercidos quando da instauração do devido processo legal, mediante a apresentação de impugnação instruída com os argumentos e provas de que disponha o sujeito passivo.

**PEDIDO DE RESTITUIÇÃO. ÔNUS DA PROVA.**

O Código de Processo Civil, de aplicação subsidiária ao processo administrativo tributário, determina, em seu art. 373, inciso I, que o ônus da prova incumbe ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(assinado digitalmente)

Mara Cristina Sifuentes – Presidente Substituta.

(assinado digitalmente)

Lázaro Antônio Souza Soares - Relator.

Participaram do presente julgamento os conselheiros Lázaro Antônio Souza Soares, Oswaldo Goncalves de Castro Neto, Carlos Henrique de Seixas Pantarolli, Fernanda Vieira Kotzias, Marcos Roberto da Silva (suplente convocado), Joao Paulo Mendes Neto, Leonardo Ogassawara de Araújo Branco, Mara Cristina Sifuentes (Presidente Substituta). Ausente o conselheiro Tom Pierre Fernandes da Silva, substituído pelo conselheiro Marcos Roberto da Silva.

Fl. 2 do Acórdão n.º 3401-007.684 - 3ª Sejl/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo nº 15374.966088/2009-08

## Relatório

Por bem descrever os fatos, adoto parcialmente o Relatório da DRJ – Recife (DRJ-REC):

Trata-se de manifestação de inconformidade por meio da qual a Contribuinte insurge-se contra a não homologação da compensação declarada.

2. Conforme consta do despacho decisório eletrônico, o pedido de compensação foi indeferido em razão de que o crédito que daria suporte ao pleito encontrava-se integralmente alocado, não havendo, por conseguinte, valor disponível para compensação.

3. Regularmente cientificada, comparece a contribuinte ao processo, pleiteando a reforma integral do despacho e a consequente homologação da compensação.

3.1 Em sede de preliminar, aduz que o despacho decisório seria nulo em razão de que teria cerceado seu direito de defesa. Segundo aponta, não lhe teria sido oferecida oportunidade de identificar a origem do crédito compensável.

3.2. Passando ao mérito, argumenta que o crédito que daria esboço à compensação decorreria de pagamento superior ao devido, em razão de recolhimento da contribuição litigiosa sobre receitas financeiras, ou seja, de natureza não-operacional, cuja incidência teria sido afastada pelo Supremo Tribunal Federal nos autos do RE 346084.

3.3. Prossegue em sua argumentação alegando que cumpriu todos os requisitos de natureza formal fixados na legislação de regência. Transcreve o art. 74, caput e §§ da Lei nº 9.430, de 1996 e defende que, no caso concreto, o aproveitamento do direito creditório independeria de decisão judicial transitada em julgado, dada a repercussão da decisão proferida pelo Plenário do Pretório Excelso. Cita jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais e o art. 26-A do Decreto nº 70.235, de 1972.

3.4. Nessa linha, argumenta que a efetivação da compensação não pressuporia a retificação da DCTF, na medida em que tal obrigação acessória não vincularia a autoridade julgadora, que deveria proceder às devidas apurações, a partir da escrita contábil do contribuinte.

3.5 Defende, assim, que a manifestação de inconformidade seria o momento adequado para que o contribuinte demonstrasse a liquidez do seu crédito. Cita julgado administrativo.

3.6. A fim de fazer prova do seu direito creditório, anexa cópia de seu livro diário e da DIPJ do período no qual teria se configurado recolhimento superior ao devido.

4. À Fl. 164, o órgão preparador encaminha os autos para julgamento.

5. É o Relatório.

A DRJ-REC, em sessão datada de 27/08/2014, decidiu, por unanimidade de votos, julgar improcedente a Manifestação de Inconformidade. Foi exarado o Acórdão nº 11-047.405, às fls. 166/173, com a seguinte ementa:

### COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA. DISPONIBILIDADE DO CRÉDITO.

A compensação, nos termos em que definida pelo artigo 170 do CTN só poderá ser homologada se o crédito do contribuinte em relação à Fazenda Pública estiver revestido dos atributos de liquidez e certeza.

**PRESCRIÇÃO.**

Na vigência da Lei Complementar nº 118, de 2005, o direito de pleitear restituição e, consequentemente, compensação de tributo ou contribuição sujeito a lançamento por homologação prescreve após o decurso do prazo de 5 anos, contados do pagamento.

**CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA NA ETAPA QUE ANTECEDE À ETAPA LITIGIOSA DO PROCESSO. NÃO CARACTERIZAÇÃO.**

Só se discute cerceamento do direito de defesa a partir do momento em que tal direito pode ser exercido. Ou seja, a partir da etapa de impugnação ou manifestação de inconformidade.

**QUESTÃO DE ORDEM PÚBLICA. PRONUNCIAMENTO DE OFÍCIO.**

A prescrição, assim como a decadência, caracterizam-se como questão de ordem pública, não alcançadas pela preclusão e passíveis de pronunciamento de ofício pelo julgador.

**ÔNUS PROBANTE.**

É do sujeito passivo o ônus probante do direito à restituição e, consequentemente, à compensação.

O contribuinte, tendo tomado ciência do Acórdão da DRJ-REC em 25/03/2015 (conforme TERMO DE CIÊNCIA POR ABERTURA DE MENSAGEM, à fl. 181), apresentou Recurso Voluntário em 24/04/2015, às fls. 183/191, repetindo, basicamente, as mesmas alegações da Manifestação de Inconformidade.

É o relatório.

**Voto**

Conselheiro Lázaro Antônio Souza Soares, Relator.

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

**I – DA ALEGAÇÃO DE NULIDADE DO DESPACHO DECISÓRIO**

Alega o Recorrente que o Despacho Decisório inicial preteriu, grave e flagrantemente, o direito de defesa da recorrente, pois não foi precedido de intimação que permitisse fosse informado à autoridade preparadora e que esta proferisse o seu despacho decisório sabendo que o crédito compensado tem origem na declaração de inconstitucionalidade do art. 30, § 10, da Lei 9.718/98.

Entretanto, é pacífico na jurisprudência deste Conselho que não há qualquer obrigatoriedade para o Fisco de intimar o contribuinte dos atos administrativos realizados na fase investigatória/inquisitorial. O que a Fazenda Nacional não pode negar ao contribuinte é o seu direito ao contraditório, e isso foi garantido com a ciência dada ao contribuinte do Despacho

Decisório e de todos os documentos que o respaldam, e o estabelecimento de um prazo de 30 dias para pagamento ou para apresentar Manifestação de Inconformidade.

Da mesma forma, a Fazenda Nacional não pode negar ao contribuinte o direito à ampla defesa, e isso foi garantido com a disponibilização de cópia integral do processo, e com a possibilidade do contribuinte se utilizar de todos os meios de defesa admitidos pela legislação. Assim, somente a partir da lavratura do auto de infração é que se instaura o litígio entre o fisco e o contribuinte. O contribuinte terá, na fase impugnatória, ampla oportunidade de carrear aos autos documentos/informações/esclarecimentos, no sentido de tentar ilidir a tributação, inexistindo, assim, qualquer cerceamento do direito de defesa. Nenhuma norma legal exige que a Receita Federal tenha que, a cada ato seu, intimar o contribuinte para que emita uma manifestação sobre o mesmo.

Este entendimento está pacificado na instância administrativa através da Súmula CARF nº 46:

O lançamento de ofício pode ser realizado sem prévia intimação ao sujeito passivo, nos casos em que o Fisco dispuser de elementos suficientes à constituição do crédito tributário. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Nesse sentido, as seguintes decisões deste Conselho:

**a) Acórdão nº 1401-004.280. Sessão de 11/03/2020:**

NULIDADE DO LANÇAMENTO FISCAL. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA NA FASE DE INVESTIGAÇÃO FISCAL (FASE PRÉ-PROCESSUAL). NATUREZA INQUISITORIAL DO PROCEDIMENTO DE FISCALIZAÇÃO. INOCORRÊNCIA DE VÍCIO. PRELIMINAR REJEITADA.

O procedimento de investigação fiscal é efetuado no interesse exclusivo do Fisco; tem natureza inquisitorial; não é banhado pelo contraditório e ampla defesa, pois ainda não há acusação formal, nem processo, nem lide. Logo, não há que se falar em cerceamento do direito de defesa na fase pré-processual.

**b) Acórdão nº 2001-001.556. Sessão de 18/12/2019:**

CERCEAMENTO DE DIREITO DE DEFESA.

A fase investigatória do procedimento, realizada antes do lançamento de ofício, é informada pelo princípio inquisitorial, sendo descabido falar-se em violação da garantia ao contraditório e à ampla defesa até então. O lançamento de ofício pode ser realizado sem prévia intimação ao sujeito passivo, nos casos em que o Fisco dispuser de elementos suficientes à constituição do crédito tributário.

**c) Acórdão nº 1301-002.664. Sessão de 18/10/2017:**

NULIDADE LANÇAMENTO. INOCORRÊNCIA. PROCESSO ADMINISTRATIVO. PRECLUSÃO.

É o contribuinte quem delimita os termos do contraditório ao formular a seu pedido ou defesa, conforme o caso, e instruí-lo com as provas documentais pertinentes, de modo que, em regra, as questões não postas para discussão precluem.

NULIDADE NA FASE FISCALIZATÓRIA. NATUREZA INQUISITORIAL DO PROCEDIMENTO. INAPLICABILIDADE DOS IMPERATIVOS DO CONTRADITÓRIO E DA AMPLA DEFESA.

No rito do procedimento administrativo fiscal, a fase de investigação, preliminar à lavratura do Auto de Infração, é inquisitória, sendo o contraditório e a ampla defesa exercidos quando da instauração do devido processo legal, mediante a apresentação de impugnação instruída com os argumentos e provas de que disponha o sujeito passivo.

Pelo exposto, voto por negar provimento a esta preliminar de nulidade.

## **II – DA PRESCRIÇÃO**

Alega o Recorrente que não ocorreu a prescrição do seu direito, pois a DCOMP não homologada, de nº 01252.35210.220409.1.7.04-6006, entregue em 22/04/2009, é retificadora da DCOMP nº 06041.62891.180106.1.3.04-9878, entregue em 18/01/2006. Assim, o direito ao pleito de restituição do indébito de COFINS, recolhido a maior em 15/05/2001, teria sido exercido em 18/01/2006, dentro, portanto, do prazo quinquenal a que alude o artigo 168, do CTN.

Inicialmente, deve-se firmar que o prazo prescricional, neste caso, é de 05 anos, tendo em vista que o pedido de restituição foi entregue em 18/01/2006, em conformidade com a Súmula CARF nº 91:

Ao pedido de restituição pleiteado administrativamente antes de 9 de junho de 2005, no caso de tributo sujeito a lançamento por homologação, aplica-se o prazo prescricional de 10 (dez) anos, contado do fato gerador. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Quanto ao termo final deste contagem, tendo em vista que o valor que se reclama teve sua restituição pleiteada em 18/01/2006, deve-se considerar que nesta data foi exercido o direito do contribuinte. A data da entrega da retificadora seria considerada apenas no caso de conter pedido diverso daquele pleiteado na declaração original.

Pelo exposto, voto por dar provimento à preliminar de inoccorrência de prescrição.

## **III - DA APRESENTAÇÃO DE PROVAS DO CRÉDITO COMPENSÁVEL**

Alega o Recorrente que instruiu a manifestação de conformidade com todos os documentos que atestam o pagamento indevido de COFINS, suficiente para extinguir o débito declarado na DCOMP, apresentou cópias de seu Balanço Patrimonial e do Demonstrativo do Resultado, bem como da DIPJ e memória de cálculo do indébito de COFINS apurado, através dos quais se comprovaria que os R\$ 13.773,29 se referem ao indébito de COFINS que a contribuinte recolheu indevidamente, porque teve por base de cálculo receitas não-operacionais do sujeito passivo.

Sustenta que eventuais dúvidas acerca das informações prestadas na demonstração do resultado poderiam ter sido dirimidas mediante intimação da recorrente, para que apresentasse os documentos que as autoridades fiscais entendessem pertinentes, requerendo a baixa do processo em diligência, em homenagem ao princípio da verdade material.

Analisando a memória de cálculo apresentada pelo Recorrente, verifica-se que a razão para a alegação de pagamento a maior reside, segundo alega-se no recurso, na inclusão indevida do montante de R\$459.109,76 na base de cálculo da contribuição social referente ao mês de 04/2001:

| P. A.    | Receita Bruta | Exclusões | Receita Financeira | Base de Cálculo | COFINS Total (3.00 %) | COFINS - Rec. Financeira |
|----------|---------------|-----------|--------------------|-----------------|-----------------------|--------------------------|
| Abril/01 | 4.261.979,78  | 75.771,38 | 459.109,76         | 4.645.318,16    | 139.359,54            | 13.773,29                |

Entretanto, ao analisar as provas apresentadas pelo Recorrente, encontra-se o Demonstrativo de Resultado, à fl. 136:

| REDE MANAUS COMÉRCIO DE PNEUS LTDA    |               |            |            |               |
|---------------------------------------|---------------|------------|------------|---------------|
| FECHAMENTO DO 2º TRIMESTRE DE 2001    |               |            |            |               |
|                                       | IRAJÁ         | REALENGO   | B. MANSA   | TOTAL         |
| DEMONSTRAÇÃO DE RESULTADO             |               |            |            |               |
| RECEITA BRUTA DE VENDAS               |               |            |            |               |
| VENDA DE MERCADORIAS FATURADAS        | 11.688.288,11 | 776.373,72 | 284.380,27 | 12.749.042,10 |
| VENDA DE SERVIÇOS                     | 242.966,61    | 78.660,02  | 5.826,61   | 327.453,24    |
|                                       | 11.931.254,72 | 855.033,74 | 290.206,88 | 13.076.495,34 |
| RECEITAS FINANCEIRAS                  |               |            |            |               |
| DESCONTOS OBTIDOS                     | 1.898,74      | 0,00       | 0,00       | 1.898,74      |
| JUROS ATIVOS CLIENTES                 | 61.937,89     | 80,37      | 0,00       | 62.018,26     |
| JUROS ATIVOS - OUTROS                 | 27.785,54     | 630,63     | 0,00       | 28.416,17     |
| RENDIMENTO DE INVESTIMENTO TEMPORÁRIO | 0,15          | 0,00       | 5,05       | 5,20          |
| CORREÇÃO MONETÁRIA ATIVA              | 0,00          | 0,00       | 0,00       | 0,00          |
|                                       | 91.622,32     | 711,00     | 5,05       | 92.338,37     |

De acordo com este documento contábil fornecido pelo contribuinte, **o valor total apurado com receitas financeiras no 2º trimestre de 2001 foi de R\$ 92.338,37**. Este valor é repetido na DIPJ (também fornecida pelo contribuinte), à fl. 75. Estes foram os dois únicos elementos de prova juntados aos autos pelo Recorrente.

**Observa-se, de imediato, que o Recorrente não teve receitas financeiras, em 04/2001, no montante de R\$ 459.109,76.** No máximo, caso toda a receita financeira do trimestre estivesse concentrada no mês de 04/2001, este valor poderia chegar a R\$ 92.338,37. Contudo, pela ausência de demais elementos probatórios fornecidos pelo Recorrente, não há como saber o montante exato do mês de 04/2001, e sequer se tais valores realmente possuem natureza contábil/jurídica de “receitas financeiras”.

Tal situação foi identificada no Acórdão da instância *a quo*, conforme se depreende do seguinte excerto, que também consta do Recurso Voluntário:

13. Noutro giro, apesar de terem sido carreados elementos aos autos, ditos elementos, com a devida licença não são suficientes para demonstrar que as receitas que a

recorrente alega indevidamente tributadas teriam, de fato a natureza alegada. Até porque, como é cediço, a DIPJ possui natureza meramente informativa.

14. Com efeito, a cópia de demonstração de resultado do segundo trimestre de 2001, colacionada à fl. 124, noticia a apuração de receitas financeiras subdivididas em 4 subgrupos (descontos obtidos, juros ativos clientes, juros ativos - outros e renda de investimento temporário). Entretanto, compulsando os autos, não se localiza qualquer elemento documental que pudesse respaldar as informações escrituradas, especialmente no que se refere à veracidade das informações e à correção da classificação atribuída pelo contribuinte.

15. De fato, não foram juntados comprovantes de rendimento, extratos bancários ou quaisquer outros elementos capazes de demonstrar que os valores apontados na escrita decorreriam de receitas financeiras, alegadamente excluídas da incidência da contribuição litigiosa.

16. Ademais, não custa reforçar que a contribuição litigiosa é apurada mensalmente, de modo que a demonstração do resultado do trimestre, que não explicita quais seriam as receitas apuradas mensalmente, sequer serviria como ponto de partida para investigação de qual seria a base de cálculo correta.

O contribuinte, mesmo estando ciente da sua deficiência probatória, e de quais documentos poderiam supri-la, apresentou Recurso Voluntário sem a juntada de qualquer nova prova, limitando-se a afirmar que, caso o julgador esteja em dúvida, basta solicitar uma diligência fiscal para apurar os valores.

Quanto ao pedido de diligência e/ou perícias, os arts. 18 e 29 do Decreto nº 70.235/72 deixam claro que a realização de diligências é uma faculdade concedida ao julgador e tem a função de dirimir eventuais dúvidas, mas não para realizar produção probatória cujo ônus era do Recorrente:

Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observando o disposto no art. 28, in fine. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

(...)

Art. 29. Na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção, podendo determinar as diligências que entender necessárias.

Observe-se que é do contribuinte o ônus probatório, nos processos em que o contribuinte reivindica um direito de crédito contra a Fazenda Nacional. O Código de Processo Civil, de aplicação subsidiária ao processo administrativo tributário, 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 compensação apresentado desacompanhado de provas deve ser indeferido.

Art. 373. O ônus da prova incumbe:

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

Além disso, deve-se observar o que dispõe o art. 16, § 4º, do Decreto nº 70.235/72, que regulamenta o processo administrativo fiscal:

Art. 16. A impugnação mencionará:

(...)

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

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

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

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

§ 5º A juntada de documentos após a impugnação deverá ser requerida à autoridade julgadora, **mediante petição em que se demonstre, com fundamentos, a ocorrência de uma das condições previstas nas alíneas do parágrafo anterior.** (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

A retificação da DCTF ou a alegação de que os valores foram declarados a maior, para que seja considerada apta a fazer prova de que existiu um pagamento indevido de tributo, tem que vir **acompanhada de provas inequívocas** e que justifiquem a alteração das declarações, conforme determina o art. 147, § 1º, do CTN:

Art. 147. O lançamento é efetuado com base na declaração do sujeito passivo ou de terceiro, quando um ou outro, na forma da legislação tributária, presta à autoridade administrativa informações sobre matéria de fato, indispensáveis à sua efetivação.

§ 1º A retificação da declaração por iniciativa do próprio declarante, quando vise a reduzir ou a excluir tributo, só é admissível mediante comprovação do erro em que se funde, e antes de notificado o lançamento.

Não tendo o contribuinte apresentado qualquer prova do direito que pleiteia, voto por negar provimento ao Recurso Voluntário.

(assinado digitalmente)

Lázaro Antônio Souza Soares - Relator