



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



**Processo nº** 16682.904883/2013-60  
**Recurso** Embargos  
**Resolução nº** **3302-002.543 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**  
**Sessão de** 22 de agosto de 2023  
**Assunto** CRÉDITO - PROVAS  
**Embargante** CNO S.A  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

Vistos relatados e discutidos os presentes autos,

Resolvem os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, converter o julgamento em diligência, nos termos do voto do Relator.

(documento assinado digitalmente)

Flávio José Passos Coelho - Presidente

(documento assinado digitalmente)

José Renato Pereira de Deus - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Marcos Antonio Borges (suplente convocado(a)), Jose Renato Pereira de Deus, Joao Jose Schini Norbiato (suplente convocado(a)), Denise Madalena Green, Mariel Orsi Gameiro, Flavio Jose Passos Coelho (Presidente), a fim de ser realizada a presente Sessão Ordinária. Ausente(s), justificadamente, o conselheiro(a) Aniello Miranda Aufiero Junior.

## **Relatório**

Trata-se de Embargos de Declaração apresentados em relação ao Acórdão nº 3302-012.281, o qual, por meio de votação unânime, indeferiu o provimento do recurso voluntário, conforme indicado na ementa subsequente:

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

Período de apuração: 01/08/2008 a 31/08/2008

PEDIDOS DE RESTITUIÇÃO, COMPENSAÇÃO OU RESSARCIMENTO. EXISTÊNCIA DO DIREITO CREDITÓRIO. COMPROVAÇÃO. ÔNUS DA PROVA DA RECORRENTE.

Incumbe ao sujeito passivo a demonstração, acompanhada de provas hábeis, da composição e existência do crédito que alega possuir junto à Fazenda Nacional para que

Fl. 2 da Resolução n.º 3302-002.543 - 3ª Sejul/3ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo n.º 16682.904883/2013-60

sejam aferidas sua liquidez e certeza pela autoridade administrativa, na forma do que dispõe o artigo 170 do CTN. Não se desincumbindo a recorrente, mediante provas robustas, do ônus de comprovar o direito creditório alegado, descabe o provimento do recurso voluntário.

**PEDIDO GENÉRICO DE JUNTADA POSTERIOR DE DOCUMENTOS. IMPOSSIBILIDADE.**

O pedido genérico de juntada de novos elementos probatórios após a manifestação de inconformidade não encontra respaldo na legislação de regência e deve ser rejeitado pelo julgador administrativo.

**PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. SOLICITAÇÃO DE DILIGÊNCIAS. NÃO APRESENTAÇÃO DE ELEMENTOS DE PROVA PELA PARTE QUE ALEGA. ÔNUS PROBATÓRIO. REJEIÇÃO.**

A solicitação de realização de diligências não exime a apresentação, pela parte que alega o direito, dos elementos necessários à sua demonstração. As diligências podem ser deferidas pela autoridade julgadora, quando esta vislumbrar situações não esclarecidas no conjunto das provas trazidas ao autos e que demandem novos esclarecimentos por parte do sujeito passivo ou da autoridade fiscal competente.

A embargante alega que o acórdão em questão apresenta lacunas e contradições em relação à análise dos argumentos e da evidência probatória, caracterizando um cerceamento da defesa e uma falta de justificação, o que, segundo ela, viola os artigos 5º, LV da Constituição Federal e o artigo 38 da Lei nº 9.784/99.

Conforme o despacho de admissibilidade, os Embargos de Declaração foram aceitos com o propósito de sanar as omissões e contradições identificadas no acórdão objeto dos Embargos.

Eis o relatório.

**VOTO**

Conselheiro José Renato Pereira de Deus, Relator.

Os Embargos de Declaração foram apresentados dentro do prazo adequado e estão de acordo com os demais critérios necessários para a sua admissão. Dessa forma, reconheço a validade dos Embargos.

Como já mencionado anteriormente, o despacho de admissibilidade admitiu os Embargos de Declaração com o objetivo de corrigir as omissões e contradições apontadas pela Embargante no acórdão alvo dos Embargos. Isso foi feito nos seguintes termos:

O presente processo foi julgado sob a sistemática de recursos repetitivos, tendo sido aplicada a decisão proferida no processo paradigma 15374.954062/2009-17, cujo teor abaixo transcreve-se:

(...)

De plano, constata-se omissão na decisão embargada que aplicou a decisão proferida no paradigma, mas em face de recursos voluntários distintos. O recurso voluntário no

Fl. 3 da Resolução n.º 3302-002.543 - 3ª Sejul/3ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo nº 16682.904883/2013-60

processo paradigma não alegou qualquer preliminar, além de, no mérito, conter capítulos diferentes dos deduzidos no recurso voluntário dos presentes autos.

Por sua vez, o recurso voluntário dos presentes autos deduziu uma preliminar de nulidade do despacho decisório e, no mérito, que os valores informados em DCTF e DACON estavam lastreados em balancetes contábeis, juntados aos autos, o que é contraditório com a fundamentação do acórdão paradigma que afirmou não haver qualquer documentação contábil nos autos.

Efetivamente, o relator do voto sujeito aos Embargos não se manifestou em relação à preliminar que foi levantada pela Embargante durante a fase de recurso. Portanto, é necessário corrigir essa falta de posicionamento, assim como sanar o alegado vício de contradição.

Esclarecendo o ponto, a Embargante levantou uma preliminar em sua impugnação, reproduzindo os argumentos de sua defesa. A DRJ, por sua vez, se pronunciou a esse respeito da seguinte maneira:

Inicialmente, a interessada afirma que o Despacho Decisório em questão encontra-se eivado de nulidade, em razão da superficialidade da busca das informações necessárias para a sua adequada decisão, o que feriria o princípio da verdade material.

Aduz que o motivo pelo qual a Fiscalização concluiu pela não homologação da compensação efetuada pela Requerente foi a suposta inexistência do crédito de COFINS (R\$ 878.701,42), apurado em agosto de 2008. Contudo, não teria ficado evidenciado no Despacho Decisório que a Fiscalização procedeu a todas as diligências para apurar se, de fato, tal crédito de COFINS era inexistente.

Não assiste razão à interessada em nenhum de seus argumentos, senão vejamos.

O despacho decisório recorrido destaca que as Informações Complementares da Análise do Crédito constam do processo 16682.720130/2012-12 (fls. 3.231/3.658), onde encontra-se o Relatório de Intervenção em DCOMP – SCC (fls. 171/175).

O citado Relatório de Intervenção esclarece que “com a resposta a Intimação nº 123, a empresa apresentou o Balancete, Razão Contábil e a Memória de Cálculo da Base de Cálculo do Cofins e que não está correlacionada com o Balancete, conforme o pedido na Intimação Fiscal. Conforme contas do Balancete: 3.1.1.01 Receitas de Serviços (282.888.693.97), 3.1.2 Receitas de Vendas (34.208.17) e 3.1.1.06 Outras Receitas (5.079.322.33) e conforme a memória de cálculo apresentada não se encontra relacionada ao balancete, não confirmou como apresenta sua Base de Cálculo do Cofins não Cumulativo no valor de 9.483.255,50 e receita em 107.059.558.29 e demais receitas em 5.098.653.46 conforme Ficha 17 do Dacon. Logo, não justificou a Base de Cálculo do Cofins não -cumulativo conforme o pedido na Intimação Fiscal e não comprovou os valores apresentado no DACON com o Balancete.”

A autoridade fiscal disse ainda o seguinte: “Do crédito apurado em agosto (850.083,52) conforme o parágrafo 3º, entre o Dacon original e o retificador verificamos um aumento no Bens e Serviços utilizados como Insumos na Aquisição do mercado interno, [...] verificamos um aumento do DACON original para o retificador nesses itens e a empresa não apresentou em sua resposta à Intimação nenhuma planilha ou explicação do aumento e automaticamente dos valores que compuseram linhas 02 e 03 da Ficha 16A Dacon: Bens e Serviços utilizados como Insumos, assim como, Bens do Ativo Imobilizado (Encargos Depreciação) que justificassem as diferenças apresentadas nos quadros anteriores, nem destacou no Balancete essas contas ou apresentou a numeração dessas contas no Balancete, pois são essas contas, que vão gerar os créditos dos meses anteriores, a partir de Maio, na Ficha 16 do DACON e automaticamente na Ficha 24.”

Fl. 4 da Resolução n.º 3302-002.543 - 3ª Sejul/3ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo nº 16682.904883/2013-60

Conclui afirmando que “faz-se necessária para a efetivação do reconhecimento do crédito, a existência de crédito líquido e certo do sujeito passivo para com a Fazenda Pública, conforme determina o caput do art. 170 da Lei 5.172 (CTN) e que ficou impossibilitada esta verificação exclusivamente por parte da empresa ao não concluir a explicação do crédito usado indevidamente e nem glosar este crédito inexistente no valor de R\$ 378.701,42. [...] Assim sendo, considerando as conclusões exaradas nos parágrafos anteriores, não reconheceremos este crédito no valor de R\$ 878.701,42 que se fundamenta em crédito que não goza dos requisitos de liquidez e certeza exigidos pelo art. 170 do Código Tributário Nacional. Portanto, não reconhece-se o direito creditório da Dcomp nº 06101.96012.241109.1.3.04-3410.”

Verifica-se que a descrição constante do Relatório de Intervenção é clara e substancial, não se caracterizando qualquer nulidade, por alegada superficialidade da busca das informações necessárias para a adequada decisão.

Da mesma forma, não se sustentam as alegações de que em nenhum momento o interessado foi intimado a comprovar a existência e validade do crédito de COFINS oriundo de pagamento indevido em setembro de 2008 e de que não ficou evidenciado no Despacho Decisório que a Fiscalização procedeu a todas as diligências para apurar se, de fato, tal crédito de COFINS era inexistente, uma vez que a interessado foi sim intimado, por meio da Intimação nº 123 de 2013, a prestar os esclarecimentos necessários a respeito da existência do crédito, mas, segundo o entendimento da autoridade fiscal, não logrou êxito em tal comprovação.

Por tais motivos, rejeita-se a arguição de nulidade.

Não identifico correções a serem feitas na decisão proferida em primeira instância, cujos fundamentos adoto para rejeitar a solicitação de anulação levantada no recurso.

Após corrigir o vício de omissão, prosseguirei para avaliar a alegada contradição da seguinte forma. Antes de prosseguir, contudo, é relevante ressaltar que os alegados vícios de omissão e contradição surgem do fato de que a decisão objeto dos Embargos se baseou em uma sentença modelo que continha diferentes pontos de contenda em relação às demandas.

Dito isso, a contradição se manifesta no fato de que o acórdão modelo teria justificado a manutenção da determinação que recusou o crédito apurado pela Embargante, apoiando-se na inexistência de qualquer comprovação contábil nos autos. No entanto, no recurso voluntário submetido no presente processo, a parte derrotada argumentou que a origem dos créditos estava fundamentada em documentos contábeis apresentados durante o procedimento de manifestação de desacordo. Destaco, a seguir, as alegações da Embargante:

II.2.2 – Falta de análise dos documentos apresentados com a manifestação de inconformidade

29. Da análise da decisão de primeira instância, é de se notar que a DRJ concluiu pela inexistência do crédito, pois a retificação da DCTF, por si, não seria suficiente a comprovar o direito creditório, de modo que a Recorrente deveria ter juntado aos autos documentos que demonstrassem a higidez do crédito pleiteado, o que não teria ocorrido e seria suficiente à glosa (e conseqüente manutenção do despacho decisório).

30. Contudo, um mero passar de olhos na manifestação de inconformidade, nota-se que a Recorrente juntou diversos documentos que, no seu entender, seriam suficientes à demonstração de seu direito creditório, quais sejam:

(i) doc. 3: DCOMP;

Fl. 5 da Resolução n.º 3302-002.543 - 3ª Sejul/3ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo nº 16682.904883/2013-60

- (ii) doc. 4: memória de cálculo de apuração da Cofins;
- (iii) doc. 5: DCTF original;
- (iv) doc. 6: DCTF retificadora;
- (v) doc. 7: DACON retificadora; e
- (vi) doc. 8: guias de recolhimento da Cofins.

31. Não bastasse isso, a Recorrente inseriu no corpo do texto da manifestação de inconformidade (i) o comparativo de apuração entre o declarado na DCTF original e o disposto na DCTF retificadora, e (ii) o demonstrativo do crédito de Cofins pleiteado.

32. Ou seja, a Recorrente trouxe aos autos robusto conjunto probatório que deveria, no mínimo, ser analisado. Entretanto, da leitura do acórdão da DRJ, nota-se que a Autoridade Fiscal julgadora deixou de verificar a documentação juntada aos autos e se manifestou, de maneira singela e superficial, no sentido de que a Recorrente “*não trouxe aos autos qualquer documentação que amparasse seu pleito*” (o que não procede, tendo em vista a vasta quantidade de documentos).

33. E que “*a liquidez do direito há de ser comprovada pela demonstração do quantum recolhido indevidamente, seja através de guias de pagamento (ou de controles internos da RFB confirmando a efetivação dos recolhimentos), seja através da comprovação das bases de cálculo sobre as quais ocorreram os fatos geradores*”.

34. Nota-se, portanto, que a Autoridade Julgadora não verificou a documentação juntada aos autos, pois argumentou justamente que o crédito seria comprovado mediante a apresentação de provas que foram trazidas ao processo. Isto é, a Recorrente apresentou as “*guias de pagamento*” (vide doc. 8 da manifestação de inconformidade) e a “*comprovação das bases de cálculo sobre as quais ocorreram os fatos geradores*” (vide docs. 4, 6 e 7 da manifestação de inconformidade e as planilhas reproduzidas no corpo do texto da manifestação de inconformidade e novamente apresentadas neste recurso voluntários).

Efetivamente, existe uma contradição evidente no acórdão objeto dos Embargos, visto que utiliza como justificativa a falta de provas apresentadas pelo contribuinte para sustentar a origem do seu crédito, enquanto nos autos há evidências e alegações que contradizem esse argumento. Consequentemente, é imprescindível corrigir esse erro cometido.

Analisando os autos com atenção, é evidente que a Embargante apresentou, na fase de manifestação de inconformidade, documentos que indicam a existência de indícios que embasam suas afirmações sobre a origem do crédito e o seu direito de empregá-lo para compensar os débitos. Tais documentos já foram mencionados nos parágrafos anteriores.

Embora a DRJ tenha refutado o direito da Embargante sob alegação de falta de provas suficientes para sustentar suas afirmações, é crucial perceber que as provas e argumentos apresentados pelo contribuinte realmente sugerem a existência de indícios de direito. Esses elementos demonstram que ocorreu um equívoco na apuração das contribuições, o que resultou em um pagamento maior do que o valor efetivamente devido. É relevante ressaltar os argumentos levantados pela Embargante:

#### II.2.1 – Efetiva existência do direito creditório

20. Com o intuito de cumprir com suas obrigações tributárias (principal e acessórias), a Recorrente apurou, inicialmente, a Cofins devida para o mês de agosto de 2008, no

Fl. 6 da Resolução n.º 3302-002.543 - 3ª Sejul/3ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo nº 16682.904883/2013-60

montante de R\$ 878.701,42 (regime não cumulativo), conforme pode ser observado por meio da análise da memória de cálculo da Cofins (vide doc. 4 da manifestação de inconformidade), bem como na Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais ("DCTF") (vide doc. 5 da manifestação de inconformidade), referentes ao aludido período.

21. Ocorre que, posteriormente, a Recorrente identificou que havia, por um equívoco, efetuado recolhimento de Cofins a maior do que efetivamente devido, para o mês de agosto de 2008, e que, conseqüentemente, também havia prestado informações equivocadas desses recolhimentos na sua DCTF e no seu DACON. Referido equívoco ocorreu na base de cálculo da contribuição, motivo pelo qual a Recorrente retificou a DCTF (vide doc. 6 da manifestação de inconformidade) e o DACON (vide doc. 7 da manifestação de inconformidade) e, posteriormente, em razão do crédito apurado, formulou a DCOMP em tela.

22. Nesse particular, é interessante destacar que a apuração da Cofins, demonstrada na memória de cálculo, na DCTF retificadora e no DACON retificador foi realizada em consonância com as receitas devidamente contabilizadas, no período de agosto de 2008, e com base na legislação vigente à época, conforme o seguinte quadro comparativo entre a apuração original e a apuração retificadora:

(...) PLANILHA

23. Assim, verificou-se que a Recorrente possuía um crédito de Cofins, no montante de R\$ 878.701,42, decorrente da diferença entre a contribuição paga (R\$ 888.553,37), por meio de guias de recolhimento (vide doc. 8 da manifestação de inconformidade), referente ao período de agosto de 2008, e o valor devido a título desse mesmo tributo (R\$ 9.851,95), para esse período. Tal fato, inclusive, pode ser facilmente constatado por meio da comparação entre a DCTF original e a DCTF retificadora (vide docs. 5 e 7 da manifestação de inconformidade, cuja comparação está acima reproduzida).

24. De qualquer forma, para que não restem dúvidas acerca do crédito de COFINS apurado pela Recorrente, confira-se o demonstrativo abaixo:

<b>COFINS Devida -agosto/2008</b>	<b>R\$ 9.851,95</b>
Guia de Recolhimento	-R\$ 1.633,14
Guia de Recolhimento	-R\$ 4.246,04
<b>Guia de Recolhimento</b>	<b>-R\$ 878.701,42</b>
Guia de Recolhimento	-R\$ 921,84
Guia de Recolhimento	<u>-R\$ 3.050,93</u>
<b>COFINS Recolhido a Maior</b>	<b>-R\$ 878.701,42</b>

No entanto, é imperativo que os documentos e argumentos fornecidos pela Embargante sejam submetidos à análise da fiscalização, a fim de verificar a sua autenticidade e determinar se esses documentos são suficientes para comprovar a origem do crédito alegado.

Nesse sentido, é apropriado que o julgamento do processo seja convertido em uma diligência, permitindo que a unidade de origem, munida dos documentos apresentados nos autos e quaisquer outros que possam ser considerados pertinentes, avalie se os documentos apresentados realmente estabelecem a origem do crédito, ressaltando que em que pese a inexistência de documentos contábeis, os documentos trazem o comprovante de pagamento do tributo. Além disso, a unidade deve verificar se o valor do crédito em questão já foi utilizado para quitar outros débitos e, a partir dessas verificações, produzir um parecer conclusivo.

Fl. 7 da Resolução n.º 3302-002.543 - 3ª Sejul/3ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo n.º 16682.904883/2013-60

Após a conclusão do parecer, a Embargante deve ser notificada para se manifestar dentro de um prazo de 30 (trinta) dias. Posteriormente, o processo retornará para julgamento.

Este é o meu voto.

(documento assinado digitalmente)

José Renato Pereira de Deus, Relator.