



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

PROCESSO	10730.900807/2013-86
ACÓRDÃO	3102-004.383 – 3ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	21 de agosto de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	CARTA GOIAS INDUSTRIA E COMERCIO DE PAPEIS SA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Ano-calendário: 2011

INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE. NÃO APRECIAÇÃO.

Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

CRÉDITO EXTEMPORÂNEO. NECESSIDADE DE RETIFICAÇÃO DE DACON.

Súmula CARF nº 231. Nos termos da Súmula CARF nº 231, o aproveitamento de créditos extemporâneos da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS exige a apresentação de DCTF e DACON retificadores, comprovando os créditos e os saldos credores dos trimestres correspondentes.

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 ressarcimento, cumulado ou não com declaração de compensação.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer parcialmente do recurso voluntário, exceto no que se refere a questões de inconstitucionalidade de leis, rejeitar as preliminares de nulidade suscitadas e, no mérito, negar-lhe provimento. A conselheira Louise Lerina Fialho votou pelas conclusões apresentando declaração de voto.

Assinado Digitalmente

Fábio Kirzner Ejchel – Relator

Assinado Digitalmente

Pedro Sousa Bispo – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Fabio Kirzner Ejchel, Jorge Luis Cabral, Louise Lerina Fialho (substituta integral), Sabrina Coutinho Barbosa, Wilson Antonio de Souza Correa, Pedro Sousa Bispo (Presidente). Ausente o conselheiro Anderson Italo Pereira.

RELATÓRIO

Por bem retratar os fatos, transcrevo trechos do acórdão recorrido:

Trata-se de Manifestação de Inconformidade apresentada contra Despacho Decisório emitido eletronicamente, que não homologou as compensações declaradas e indeferiu o pedido de ressarcimento relativo ao crédito da Cofins não-cumulativa – Mercado Interno, apurado no 1º trimestre/2011 e demonstrado no PER nº 36564.07112.150312.1.1.11-7015, no valor R\$ 211.486,89.

Os pedidos foram indeferidos porque o contribuinte demonstrara no Dacon haver apurado crédito de ressarcimento zero, conforme informação contida no campo “Apuração dos Créditos Vinculados a Receita Não Tributada no Mercado Interno”, da linha 24 das Fichas 16A (Cofins) ou 06A (PIS/Pasep).

Cientificado do decisório em 22.10.2013, o contribuinte manifestou inconformidade em 17.07.2013, sustentando, preliminarmente, a nulidade parcial da decisão, por “falta da motivação e fundamentação clara e precisa” (art. 5º, LV, da Constituição Federal; art. 50 da Lei nº 9.784/99; art. 59, caput, II, do Decreto nº 70.235/72).

No mérito, discorre sobre a legitimidade do crédito apurado, ao tratar da sua origem e comprovação:

O presente pedido de ressarcimento está lastreado em créditos apurados posteriormente, através de auditoria contábil, relativos em parte a outra filial, bem como em outros documentos idôneos lançados na escrita da impugnante;

Em razão de auditoria contábil posterior, foram apurados novos créditos.

Assim, além dos créditos apurados e enviados, outros créditos foram apurados, referente ao período do 1º trimestre de 2011, em R\$ 211.486,89, realizado através dos pedidos de - PER/DCOMP nº 36564.07112.150312.1.1.11-7015 e 22576.29765.150312.1.3.11-6609. Os créditos se referem em grande parte a filiais diferentes.

(...) no viés da contrariedade, sem sustentáculo, está a Secretaria da Receita Federal do Brasil, indeferindo ressarcimento de créditos procedentes originários de documentais fiscais e, que não houve análise e nem por

amostragem, simplesmente o sistema da RFB, cruzou as informações prestadas pelos contribuintes e indeferiu. (...)

Em suma, o art. 66 da lei 8.383/91 autoriza a compensação independentemente de o crédito ser líquido e certo, haja vista que na modalidade de lançamento por homologação, o contribuinte (Sujeito Passivo) apura por sua conta e risco o valor a ser recolhido a SRF, bem como verifica o montante a ser restituído mediante abatimento entre crédito e débito.

Mas não é só.

Não obstante o anteriormente exposto, fato relevante que necessariamente deve ser considerado, nesta oportunidade, diz respeito ao disposto no parágrafo único do art. 82 da Lei nº 9.430/96, segundo o qual, as empresas que comprovarem a efetivação do pagamento do preço e o recebimento das mercadorias não poderão ter seus créditos glosados (...)

E neste caso, vale ressaltar que a Impugnante efetivamente possui os elementos de prova acerca do pagamento pela aquisição das mercadorias que geraram os créditos fiscais pleiteados neste manifesto, o que ratifica ainda mais a improcedência do indeferimento do direito creditório pleiteado neste manifesto.

Aduz ainda, de forma genérica, ofensa aos princípios da razoabilidade, da proporcionalidade e do não confisco por parte do despacho decisório.

Requer a “apresentação de documentos comprobatórios do referido direito, a fim de que seja verificada, mediante exame de sua escrituração contábil e fiscal, a exatidão das informações prestadas, na forma Instrução Normativa RFB nº 900/2008”.

Por fim, pede a reforma do despacho decisório, com o reconhecimento integral do crédito de ressarcimento e homologação das compensações.

A manifestação de inconformidade apresentada pela empresa foi analisada e julgada improcedente, por unanimidade de votos, pela 5ª Turma da Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil 03 (DRJ03), conforme acórdão 103-001.720, de 29/10/20.

O contribuinte foi cientificado da decisão de primeira instância em 08/09/2021 por meio de sua Caixa Postal e, em 08/10/2021, apresentou recurso voluntário em que solicita:

À vista de todo o exposto, demonstrada a insubsistência e improcedência da ação fiscal, a Recorrente espera e requer seja acolhido o presente Recurso Voluntário, para reformar a decisão recorrida. Ademais requer:

a. Seja suspensa a exigibilidade do crédito tributário e da multa nos termos do art. 151, inciso III, do Código Tributário Nacional e do art. 5º, inciso LV, da Constituição Federal, em virtude do presente Recurso Voluntário;

b. Requer seja declarada a nulidade da decisão administrativa e do processo que indeferiu a DCOMP, por se tratar de julgamento IMOTIVADO, nos termos dos artigos 2º e 50, da Lei nº 9.784/99.

c. Requer a nulidade da multa aplicada em decorrência do PER/DCOMP formalizado pela CARTA FABRIL, uma vez que não se tratando de conduta ilícita do contribuinte, o PERD/COMP realizado configura simples gozo dos direitos previstos na legislação, e a aplicação da multa se faz ilegal porquanto a empresa, de boa-fé, apenas buscou ter reconhecido seu direito creditório junto à Administração Fiscal.

d. Reconhecer e homologar os PER/DCOMPs, e neste sentido, afastar a pretensão do Fisco de receber os valores que alegam devidos, bem como quaisquer penalidades previstas na legislação tributária federal, assim como possível Representação Fiscal/Lançamento de Ofício, posto que ausentes condutas que justifiquem tal medida.

e. Alternativamente, entendendo a Fazenda pela necessidade de retificação das DACONs, a contribuinte requer seja viabilizado uma forma para a sua transmissão.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Fábio Kirzner Ejchel**, relator.

O recurso voluntário é tempestivo e preenche as demais condições de admissibilidade, por isso deve ser parcialmente conhecido, exceto no que se refere a questões de inconstitucionalidade de leis, conforme segue.

Conforme relatado, a lide trata do indeferimento de pedido de ressarcimento de Cofins do primeiro trimestre de 2011.

O recurso voluntário traz questões preliminares de nulidade do despacho decisório e decisão da DRJ e da inaplicabilidade da multa pelo seu efeito confiscatório e questões de mérito sobre desnecessidade de prévia retificação do Dacon e fundamentação legal dos créditos da Cofins.

Tais assuntos passam a ser tratados a seguir.

Com relação à preliminar de nulidade, a recorrente afirma que o despacho decisório “não apresenta qualquer fundamento fático e jurídico, quanto menos realiza a subsunção do fato à norma, apresentando interpretação contraditória e restritiva de dispositivo legal para impedir o direito da contribuinte de obter seus créditos legalmente previstos, que foram vinculados aos débitos da mesma da única forma possível através do sistema eCAC, tendo em vista impedimentos sistêmicos”. Alega, ainda, que “ocorre que o contribuinte precisa saber qual o fato que impulsionou a administração a indeferir seus Pedidos Eletrônicos de Restituição e Ressarcimento

(PER) e não homologar suas Declarações de Compensação (DCOMP), além da penalidade a qual restou sujeito, por supostamente descumprir o dever legal”.

Não assiste razão à recorrente.

Tanto o despacho decisório como a decisão da DRJ abordaram, de forma clara, objetiva e precisa, os principais pontos que originaram o indeferimento dos pedidos de ressarcimento e a não homologação das compensações, apresentando, inclusive, toda a legislação aplicável.

Não houve, assim, de forma alguma, qualquer prejuízo de compreensão para o contribuinte, que apresentou robusto recurso voluntário com 35 folhas.

No mais, não ocorreu nenhuma das circunstâncias previstas no art. 59 do Decreto nº 70.235/72 que pudessem representar nulidade do acórdão recorrido:

Art. 59. São nulos:

I - Os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - Os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

Os documentos foram emitidos por autoridade competente e, em nenhum momento, houve preterição do direito de defesa.

Diferentemente do afirmado no recurso, os fatos que ensejaram as conclusões foram clara e detalhadamente descritos e foram demonstradas as devidas correspondências entre os fatos constatados e as penalidades aplicáveis (dispositivos legais infringidos).

A empresa foi devidamente cientificada de todos os atos e apresentou tempestivamente impugnação e recurso voluntário – que foram todos aceitos, não existindo, assim, nenhuma forma de cerceamento de defesa.

Também não existe a necessidade de realização de qualquer perícia, já que os fatos estão todos colocados e esclarecidos, com todos os elementos necessários para formação da convicção do julgador.

Não existem, assim, motivos que justifiquem nulidade do despacho decisório e nem do acórdão da DRJ.

Com relação à multa, a recorrente cita o princípio do não-confisco e argumenta que “o efeito confiscatório advém da aplicação de uma norma sancionatória de modo a extrapolar os ditames da racionalidade econômica e moral. Isso ao ponto de arriscar a sobrevivência do contribuinte, que não terá condições de arcar com os valores exorbitantes indevidamente cobrados, e/ou quando a sua aplicação não se justifica moralmente, por não estar, a atitude do contribuinte, plenamente revestida de caráter execrável”.

A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, conforme disposto no parágrafo único do art. 142 do Código Tributário Nacional, sob pena de

responsabilidade funcional. Por essa razão, constatada a hipótese legal da aplicação da multa, a Autoridade Fiscal está obrigada a efetuar o lançamento de ofício da multa.

Quanto a alegação do caráter confiscatório da multa, fundamental notar que, nos termos do artigo 26-A, do Decreto nº 70.235/72, não cabe a este Colegiado, “afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade”:

No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

A matéria já foi sumulada pelo CARF:

Súmula CARF nº 2 Aprovada pelo Pleno em 2006

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Acórdãos Precedentes:

Acórdão nº 101-94876, de 25/02/2005 Acórdão nº 103-21568, de 18/03/2004
Acórdão nº 105-14586, de 11/08/2004 Acórdão nº 108-06035, de 14/03/2000
Acórdão nº 102-46146, de 15/10/2003 Acórdão nº 203-09298, de 05/11/2003
Acórdão nº 201-77691, de 16/06/2004 Acórdão nº 202-15674, de 06/07/2004
Acórdão nº 201-78180, de 27/01/2005 Acórdão nº 204-00115, de 17/05/2005

Assim, o recurso não deve ser conhecido nesse aspecto.

Com relação às questões de mérito, a recorrente alega que utilizou pedido de ressarcimento para apuração de créditos na ausência de DARF e que a utilização de créditos extemporâneos prescinde de retificação dos DACON:

Como se vê, trata-se de uma restrição sistêmica que não permite ao contribuinte a apuração de créditos na ausência de DARF, atrelado à interpretação restritiva da RFB do dispositivo legal, como se não fosse

Neste mesmo aspecto insta salientar que não há a necessidade de prévia retificação das DACONs para fazer jus ao direito creditório. Como se vê, as obrigações acessórias, nos termos do art. 113 do CTN, constituem deveres instrumentais independentes da obrigação principal. Referida lógica aplica-se no presente caso porquanto a não realização da retificação dos DACONs não poderá impedir os créditos pleiteados pela contribuinte.

Não há na legislação tributária previsão expressa quanto à obrigatoriedade de retificação das declarações quando da identificação e escrituração dos créditos extemporâneos de PIS/COFINS.

(...)

Logo, verifica-se que não há exigência legal que vincule o aproveitamento do crédito à retificação das obrigações acessórias, e mesmo o CARF entende pela

desnecessidade no caso de créditos extemporâneos, sendo esta a hipótese dos presentes autos.

(...)

Portando, em síntese dos fundamentos apresentados, ressalta-se que a CARTA FABRIL realizou Pedido de Ressarcimento de crédito tributário tempestivo, bem como a Declaração de Compensação, mas foi indeferido pela RFB por entender que débitos vinculados à receita tributada no mercado interno, não são passíveis de ressarcimento, o que não coaduna com a jurisprudência pátria, uma vez que tanto a receita tributada como não tributada permite a compensação e o ressarcimento, não podendo estes serem obstados por erros sistêmicos, além de não haver necessidade de previa retificação de obrigações acessórias para fazer jus ao direito creditório.

Não assiste razão à recorrente.

Nesse ponto, importante analisar a manifestação de inconformidade apresentada pela empresa.

Grande parte dos assuntos tratados no recurso voluntário – dentre eles a possibilidade de utilização de créditos extemporâneos sem retificação dos Dacon – não foram tratados naquele documento.

O transcrito § 4º do art. 16 do Decreto nº 70.235/72 estabelece que as provas devem ser apresentadas juntamente com a impugnação, precluindo o direito de fazê-lo em outro momento processual:

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

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

b) refira-se a fato ou a direito superveniente; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

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

Assim, ocorrida a preclusão, o assunto está definitivamente decidido no âmbito administrativo.

Saliente-se, porém, que, independentemente da preclusão, o tema já foi decidido neste CARF através da Súmula nº 231, de aplicação obrigatória, não cabendo, assim, mais nenhuma discussão sobre a necessidade ou não de retificação de Dacon:

SÚMULA CARF Nº 231

Aprovada pela 3ª Turma da CSRF em sessão de 05/09/2025 – vigência em 16/09/2025

O aproveitamento de créditos extemporâneos da contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS exige a apresentação de DCTF e DACON retificadores, comprovando os créditos e os saldos credores dos trimestres correspondentes.

Acórdãos Precedentes: 9303-011.780, 9303-013.263, 9303-014.081.

Por fim, o recurso voluntário aborda aspectos gerais sobre fundamentação legal dos créditos da Cofins, discorrendo sobre conceito de insumos e créditos individualmente analisados.

Como já citado, ocorre a preclusão quando os temas não são tratados quando da manifestação de inconformidade, como é o caso.

Além disso, o presente processo trata de pedido de ressarcimento. Tratando-se de pedido de ressarcimento, é o autor do pedido (no caso, o contribuinte) quem tem o ônus de provar o “fato constitutivo de seu direito.”

É o que estabelece o inciso I do art. 373 do atual Código de Processo Civil (Lei nº 13.105, de 16/03/2015):

Art. 373. O ônus da prova incumbe:

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

As decisões do CARF são sempre no sentido de que o direito à restituição/ressarcimento/compensação deve ser comprovado pelo contribuinte, pois é o seu ônus. Abaixo, apenas algumas delas:

Processo nº 10925.722575/2019-27

Recurso Voluntário

Acórdão nº 3401-012.999 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária

Sessão de 21 de maio de 2024

Recorrente LACTICINIOS TIROL LTDA

Interessado FAZENDA NACIONAL

(...)

PEDIDO DE RESTITUIÇÃO OU COMPENSAÇÃO. DIREITO CREDITÓRIO. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO. ÔNUS DA PROVA É DO SUJEITO PASSIVO.

O ônus da prova recai sobre a pessoa que alega o direito ou o fato que o modifica, extingue ou que lhe serve de impedimento, devendo prevalecer a decisão administrativa que não reconheceu o direito creditório e não homologou a compensação.

Processo nº 10865.902860/2015-58

Recurso Voluntário

Acórdão nº 3401-006.285 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária

Sessão de 17 de junho de 2019

Matéria PIS/COFINS

Recorrente LIMER-CART INDUSTRIA E COM DE EMBALAGENS LTDA

Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/05/2012 a 31/05/2012

PEDIDOS DE COMPENSAÇÃO/RESSARCIMENTO. ÔNUS PROBATÓRIO. DESPACHO DECISÓRIO. NULIDADE. AUSÊNCIA DE FUNDAMENTAÇÃO. INEXISTÊNCIA.

Nos processos derivados de pedidos de compensação/ressarcimento, a comprovação do direito creditório incumbe ao postulante, que deve carrear aos autos os elementos probatórios correspondentes, não sendo nulo, por ausência de fundamentação, o despacho decisório que deixar de homologar a compensação por não haver investigado a origem do crédito pleiteado.

Assim, caberia à recorrente comprovar, com documentação hábil e idônea, a certeza e liquidez do crédito pleiteado – o que não foi feito em nenhum momento.

A decisão de piso não merece, então, qualquer reparo.

Conclusão

Por todo o exposto, voto por conhecer parcialmente do recurso voluntário, exceto no que se refere a questões de inconstitucionalidade de leis, rejeitando as preliminares de nulidade suscitadas e, no mérito, por negar-lhe provimento.

Assinado Digitalmente

Fábio Kirzner Ejchel

DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheira Louise Lerina Fialho

Voto pelas conclusões, pois entendo que, em nome do princípio da verdade material, é admissível que o contribuinte apresente alegação nova em sede de Recurso Voluntário. No entanto, considerando que o contribuinte não comprovou a certeza e liquidez do crédito pleiteado, considerando, ademais, a disposição estabelecida pela Súmula CARF 231, acompanho a decisão de negar provimento ao recurso.

ACÓRDÃO 3102-004.383 – 3ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA

PROCESSO 10730.900807/2013-86

Assinado Digitalmente

Louise Lerina Fialho

DOCUMENTO VALIDADO