



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



<b>PROCESSO</b>	<b>10880.661851/2012-61</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	9303-016.641 – CSRF/3ª TURMA
<b>SESSÃO DE</b>	14 de março de 2025
<b>RECURSO</b>	ESPECIAL DO CONTRIBUINTE
<b>RECORRENTE</b>	MORUMBY HOTÉIS LTDA.
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Processo Administrativo Fiscal**

Período de apuração: 01/10/2008 a 31/10/2008

RECURSO ESPECIAL. INOVAÇÃO RECURSAL EM SEDE DE EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. NÃO CONHECIMENTO.

Nos termos do art. 118, §5º do RICARF/2023, combinado com o art. 1.025 do CPC, não se presta para cumprimento do requisito do prequestionamento os Embargos de Declaração e respectivo despacho que os rejeitaram, quando a omissão aduzida consiste em verdadeira inovação recursal.

**ACÓRDÃO**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso Especial.

*Assinado Digitalmente*

**Tatiana Josefovicz Belisário** – Relatora

*Assinado Digitalmente*

**Régis Xavier Holanda** – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Rosaldo Trevisan, Semíramis de Oliveira Duro, Vinícius Guimarães, Tatiana Josefovicz Belisário, Dionísio Carvallhedo Barbosa, Alexandre Freitas Costa, Denise Madalena Green e Régis Xavier Holanda (Presidente).

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Especial apresentado pelo Contribuinte em face do Acórdão nº 3003-001.448, de 16 de outubro de 2020, assim ementado:

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

Período de apuração: 01/10/2008 a 31/10/2008

INOVAÇÃO RECURSAL. PRECLUSÃO. NÃO CONHECIMENTO.

Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente deduzida em manifestação de inconformidade. Opera-se a preclusão do direito alegar novos fatos em sede recursal. O limite da matéria em julgamento é delimitado pelo que vier a ser alegado em impugnação ou manifestação de inconformidade.

COMPENSAÇÃO ADMINISTRATIVA. AUSÊNCIA DE CRÉDITO A COMPENSAR.

Em verificação fiscal da DCOMP transmitida, apurou-se que não existia crédito disponível para se realizar a compensação pretendida, vez que o pagamento indicado na DCOMP já havia sido utilizado para quitação de outro débito.

ÔNUS DA PROVA DO CRÉDITO RECAI SOBRE O CONTRIBUINTE.

Como se pacificou a jurisprudência neste Tribunal Administrativo, o ônus da prova é devido àquele que pleiteia seu direito. Portanto, para fato constitutivo do direito de crédito o contribuinte deve demonstrar de forma robusta ser detentor do crédito.

### Fatos

Na origem o feito compreendeu Pedido de restituição de pagamento indevido ou a maior realizado pelo contribuinte a título de Cofins, cujo direito creditório foi negado em sede de **Despacho Decisório Eletrônico** pela conclusão de que “A partir das características do DARF discriminado no PER/DCOMP acima identificado, foram localizados um ou mais pagamentos, abaixo relacionados, mas integralmente utilizados para quitação de débitos do contribuinte, não restando crédito disponível para compensação dos débitos informados no PER/DCOMP”, com a consequente não homologação das compensações vinculadas.

### Manifestação de Inconformidade

O Contribuinte apresentou Manifestação de Inconformidade o contribuinte alegou que “a constituição do crédito retro mencionado foi consubstanciada através da retificação da DACON e da DCTF originais do mês 04/2009”. Apresentou como provas apenas cópia das declarações transmitidas à RFB.

#### Acórdão DRJ

A DRJ proferiu acórdão julgando improcedente a Manifestação com a seguinte ementa:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/04/2009 a 30/04/2009

DIREITO CREDITÓRIO. PROVA. DCTF. DACON.

A DCTF e o DACON, na condição de documentos confeccionados pelo próprio interessado, não exprimem e nem materializam, por si só, o indébito fiscal.

#### Recurso Voluntário

Em Recurso Voluntário o Contribuinte trouxe os seguintes tópicos de mérito:

- (i) “DA ISENÇÃO DA COFINS SOBRE RECEITAS DE CARTÃO DE CRÉDITO INTERNACIONAL”;
- (ii) DO CÁLCULO DO DIREITO CREDITÓRIO DA RECORRENTE, onde discorre que que o direito creditório origina-se do cálculo de COFINS (Código de Receita nº 2172- “COFINS – Faturamento”) sobre receita oriunda da prestação de seus serviços de hotelaria (incluindo acomodação, lavanderia, internet, SPA e telefonia) isenta da contribuição;

Anexou ao Recurso “(i) faturas emitidas pela Recorrente no mês de abril de 2009 para seus clientes estrangeiros (doc. 03); (ii) planilha com a lista de todas essas faturas e o cálculo do crédito (doc. 04); (iii) DACON retificada (doc. 05); e (iv) DCTF retificada (doc. 06).”

#### Acórdão Recorrido

O acórdão recorrido entendeu que a **alegação de exportação de serviços** estaria **preclusa** em sede recursal, nos termos do **art. 17, do Decreto 70.235/72**.

Quanto à **prova** do direito creditório, concluiu que “que o contribuinte **não se desincumbiu do ônus** de comprovar documentalmente o direito alegado”, entendendo que os documentos apresentados “desacompanhados de escrita contábil apta suportar a base de cálculo da Cofins do período de apuração discutido” não configuram “elementos hábeis a provar certeza e liquidez do crédito”.

#### Embargos de Declaração

O Contribuinte opôs Embargos de Declaração aduzindo “**omissão quanto ao tempo da retificação**”, uma vez que a decisão embargada “não teria se manifestado em relação à

retificação da DCTF e Dacon, retificação que teria sido anterior aos Despachos Decisórios<sup>1</sup>, que foi rejeitada em Despacho posto que “a tese não constou do Recurso Voluntário”.

Também aduziu “**omissão quanto aos fatos que descaracterizariam a preclusão**”, discorrendo acerca do **art. 16, § 4º alínea “c”** do Decreto nº 70.235/72, que também foi afastada em despacho ao argumento de que a matéria foi devidamente apreciada pelo acórdão recorrido.

### Recurso Especial

O Recurso Especial foi interposto aduzindo divergência jurisprudencial acerca dos cinco pontos seguintes:

- 1- Necessidade de julgamento conjunto dos processos em referência, por tratarem de pedidos do contribuinte fundamentado em fato idêntico, conforme § 1º do artigo 6º do RI/Carf, que teve o seguimento negado;
- 2 – Da preclusão quanto aos documentos e esclarecimentos apresentados em sede de Recurso Voluntário; (Paradigma 3401-005.927)
- 3- Nulidade do despacho de inadmissibilidade dos embargos, por cerceamento ao direito de defesa;
- 4 - Da Nulidade do Despacho Decisório que não analisa DCTF e DACON retificadoras apresentadas antes de sua prolação; (Paradigmas 3201-003.071 e 3402-004.823)
- 5- Isenção de PIS e Cofins sobre as receitas decorrentes de serviços prestados a hóspedes estrangeiros, que realizam o pagamento pelos diversos serviços ofertados por meio de cartões de crédito internacionais.

O Despacho de Admissibilidade negou seguimento integral ao Recurso, sendo que destaco as razões atinentes aos pontos posteriormente admitidos em sede de Agravo.

Quanto ao **item “2** – Da preclusão quanto aos documentos e esclarecimentos apresentados em sede de Recurso Voluntário”, entendeu o prolator do Despacho que o acórdão **recorrido** decidiu por “**não conhecer do Recurso Voluntário**, em parte, visto que entendeu que houve inovação na matéria recursal”, ao passo que o **acórdão paradigma** “decidiu **acolher a juntada de documentos** ao Recurso Voluntário”, em prol “da legítima verdade material e direito a ampla defesa.”

A partir disso, concluiu que “no caso em exame as situações cotejadas são desassemelhadas”, dispondo:

Ante as considerações acima, constata-se a inexistência de dissenso jurisprudencial entre as decisões confrontadas, visto que a divergência que seria possível ser aferida no presente caso (preclusão material nos termos do artigo 17 do Decreto nº 70.235/72, não foi demonstrada no paradigma

<sup>1</sup> PERDCOMP 21/09/2012 – fl. 30  
DCTF retificadora 10/10/2012 – fl. 36  
Despacho Decisório 03/01/2013 – fl. 7

indicado, tampouco existe no acórdão recorrido fundamento quanto ao momento da apresentação da prova, fundamento este que ampara a ratio decidendi preliminar do acórdão paradigma.

Acerca do **item “4** - Da Nulidade do Despacho Decisório que não analisa DCTF e DACON retificadoras apresentadas antes de sua prolação”, analisando inicialmente o Paradigma 3201-003.071, também concluiu “inexistir a similitude fática necessária para aferir a divergência interpretativa da legislação”.

Isso porque “destacou a **decisão recorrida** que **não existem elementos suficientes** para a demonstração da certeza e liquidez do direito creditório invocado”, posto que os esclarecimentos e documentos apresentados “estão desacompanhados de escrita contábil apta suportar a base de cálculo da Cofins do período de apuração discutido”. No **paradigma**, de modo diverso, entendeu-se “deve ser aceita como **prova** a DCTF **retificadora transmitida antes da emissão** do despacho decisório”.

Quanto ao paradigma 3402-004.823, também concluiu pela “ausência de similitude fática”, por vislumbrar que “à semelhança do primeiro acórdão paradigma decidiu o **segundo acórdão paradigma** anular o despacho decisório, visto que entendeu o colegiado que o citado despacho decisório foi emitido sob o pressuposto das informações constantes na **DCTF original, que já havia, à época, sido substituída pela DCTF retificadora**”.

O contribuinte interpôs Agravo em face da inadmissão do Recurso Especial.

#### **Matéria devolvida**

Como mencionado, o Despacho em Agravo acolheu o recurso para dar seguimento aos seguintes pontos controvertidos:

- 2 – Da preclusão quanto aos documentos e esclarecimentos apresentados em sede de Recurso Voluntário;
- 4 - Da Nulidade do Despacho Decisório que não analisa DCTF e DACON retificadoras apresentadas antes de sua prolação;

Entendeu o prolator do Despacho em Agravo que “o que se aponta como sendo dessemelhanças **fáticas** são, em verdade, as conclusões de cada colegiado acerca do melhor entendimento a ser aplicado a situações absolutamente similares.”

Quanto à preclusão, afirma:

Não se vê, portanto, dessemelhança fática que iniba sua comparação. O que há, em verdade, é uma divergência interpretativa acerca da possibilidade de justificar a causa do direito creditório e de apresentar documentos em segundo grau ou, ao menos, da estrita necessidade de serem eles absolutamente suficientes à comprovação, sem demandar novas providências.

Quanto à nulidade do Despacho Decisório por ter sido proferido em desconsideração da DCTF retificadora transmitida anteriormente à emissão do Despacho

Decisório, o Despacho assinala que a matéria deveria ser tida por não prequestionada, posto que trazida apenas em sede de Embargos de Declaração, registrando que “só se pode concluir que se aceitou a figura do prequestionamento ficto cuja aplicabilidade ao PAF é, para dizer o mínimo, controversa”.

A partir disso, entende que a dessemelhança fática se encontra no fato de que os acórdãos confrontados tiveram por objeto “despacho decisório examinou as informações constantes de DCTF já retificada à época de sua prolação”, tendo os paradigmas entendido ser hipótese de nulidade.

### Contrarrazões

A Procuradoria da Fazenda Nacional apresentou contrarrazões pugnando pela manutenção do acórdão recorrido, sem se manifestar quanto à admissibilidade.

## VOTO

Conselheira **Tatiana Josefovicz Belisário**, Relatora

### I. Admissibilidade

Observo pelo exame detido dos autos que a defesa do contribuinte foi construída em 4 etapas absolutamente distintas entre si.

Na **Manifestação de Inconformidade**, apenas registrou a retificação da DCTF com a identificação do crédito postulado, sem qualquer menção quanto às razões da retificação ou mesmo sobre as datas de transmissão dos referidos documentos.

No **Recurso Voluntário**, trouxe um tópico de direito que, supostamente, se daria a justificar a razão pela qual considerou indevido o recolhimento realizado e apresentou o cálculo do valor do seu direito creditório, acrescentando documentos.

Nos **Embargos de Declaração** alega, de forma absolutamente inovadora, “omissão quanto ao tempo da retificação”, argumento jamais apresentado anteriormente, e “omissão quanto aos fatos que descaracterizariam a preclusão”, discorrendo acerca do art. 16, § 4º alínea “c” do Decreto nº 70.235/72 (preclusão probatória), que também não havia sido invocado nem no Recurso Voluntário, nem acórdão recorrido, que aplicou o art. 17, do Decreto 70.235/72 (preclusão material) quanto ao tópico de direito introduzido no Recurso Voluntário.

O **Recurso Especial**, em verdade, se insurge exclusivamente em razão das matérias que foram trazidas apenas em sede de Embargos de Declaração, limitando-se aos pontos que foram admitidos em sede de Agravo:

2 – Da preclusão quanto aos documentos e esclarecimentos apresentados em sede de Recurso Voluntário;

4 - Da Nulidade do Despacho Decisório que não analisa DCTF e DICON retificadoras apresentadas antes de sua prolação;

Ou seja, nenhuma dessas matérias foi prequestionada no Acórdão recorrido, posto que não haviam sido trazidas aos autos até então.

O Recurso especial foi interposto na vigência do RICARF/2015, que assim dispunha quanto ao prequestionamento:

Art. 67. Compete à CSRF, por suas turmas, julgar recurso especial interposto contra decisão que der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF.

(...)

§ 5º O recurso especial interposto pelo contribuinte somente terá seguimento quanto à matéria prequestionada, cabendo sua demonstração, com precisa indicação, nas peças processuais.

O RICARF/2023, atualmente vigente, trouxe para a admissibilidade aquilo que doutrina e jurisprudência pátria já admitiam: a possibilidade de se demonstrar o prequestionamento por meio da oposição de embargos de declaração, ainda que rejeitados:

Art. 118. Compete à Câmara Superior de Recursos Fiscais, por suas Turmas, julgar recurso especial interposto contra acórdão que der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra Câmara, Turma de Câmara, Turma Especial, Turma Extraordinária ou a própria Câmara Superior de Recursos Fiscais.

(...)

§ 5º O recurso especial somente terá seguimento quanto à matéria prequestionada, cabendo a demonstração, com precisa indicação na peça recursal, do prequestionamento no acórdão recorrido, ou ainda no despacho que rejeitou embargos opostos tempestivamente ou no acórdão de embargos.

Digo com isso que o RICARF/2015 não impedia a demonstração do prequestionamento realizada por meio dos Embargos de Declaração (“cabendo sua demonstração, com precisa indicação, nas peças processuais”). O RICARF/2023 apenas esclareceu que, por “peças processuais, deve-se admitir inclusive, o “despacho que rejeitou embargos opostos tempestivamente ou no acórdão de embargos”. Até porque, o RICARF/2015 fora editado já na vigência do art. 1.025 do CPC, que trata do prequestionamento ficto:

Art. 1.025. Consideram-se incluídos no acórdão os elementos que o embargante suscitou, para fins de pré-questionamento, ainda que os embargos de declaração sejam inadmitidos ou rejeitados, caso o tribunal superior considere existentes erro, omissão, contradição ou obscuridade.

Nesse aspecto, é importante observar a segunda parte do dispositivo processual: “caso o tribunal superior considere existentes erro, omissão, contradição ou obscuridade.”

Ou seja, para que os “elementos que o embargante suscitou” sejam admitidos como integrativos para fins de prequestionamento na hipótese de Embargos de Declaração “inadmitidos ou rejeitados”, é preciso que o Tribunal superior, *in casu*, esta Turma Superior, entenda que, de fato, seriam “existentes erro, omissão, contradição ou obscuridade” apontados pela parte.

Nesse sentido, esclarece o STJ:

PROCESSUAL CIVIL E ADMINISTRATIVO. RECURSO ESPECIAL. REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. SERVIDOR PÚBLICO ESTADUAL. PREQUESTIONAMENTO FICTO. OCORRÊNCIA. PROGRESSÃO FUNCIONAL. REQUISITOS LEGAIS PREENCHIDOS. ILEGALIDADE DO ATO DE DESCUMPRIMENTO DE DIREITO SUBJETIVO POR RESTRIÇÕES ORÇAMENTÁRIAS PREVISTAS NA LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL. RECURSO ESPECIAL DO ENTE FEDERATIVO A QUE SE NEGA PROVIMENTO.

(...)

2. Conforme o entendimento desta Corte Superior, **a incidência do art. 1.025 do CPC/2015 exige que o recurso especial tenha demonstrado a ocorrência de violação do art. 1.022<sup>2</sup> do referido diploma legal** - possibilitando observar a omissão do Tribunal de origem quanto à apreciação da matéria de direito de lei federal controvertida, bem como inaugurar a jurisdição na instância ad quem, caso se constate a existência do vício do julgado, vindo a deliberar sobre a possibilidade de julgamento imediato da matéria, o que ocorreu na espécie.

(...)

(REsp n. 1.879.282/TO, relator Ministro Manoel Erhardt (Desembargador Convocado do Trf5), Primeira Seção, julgado em 24/2/2022, DJe de 15/3/2022.)

No caso concreto, como visto, nenhuma das omissões apontadas pelos Embargos de Declaração pode ser sustentada. Nenhum dos dois argumentos ali apresentados havia sido trazido aos autos anteriormente. Não se poderia exigir que a Turma Julgadora do acórdão

<sup>2</sup>Art. 1.022. Cabem embargos de declaração contra qualquer decisão judicial para:

I - esclarecer obscuridade ou eliminar contradição;

II - suprir omissão de ponto ou questão sobre o qual devia se pronunciar o juiz de ofício ou a requerimento;

III - corrigir erro material.

Parágrafo único. Considera-se omissa a decisão que:

I - deixe de se manifestar sobre tese firmada em julgamento de casos repetitivos ou em incidente de assunção de competência aplicável ao caso sob julgamento;

II - incorra em qualquer das condutas descritas no art. 489, § 1º.

recorrido se manifestasse acerca de argumentos que não foram apresentados, inclusive sob o risco de proferir um julgamento *extra* ou *ultra petita*, para além das matérias passíveis de conhecimento *ex officio*.

Cito precedente deste CARF:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL Ano-calendário: 2009 RECURSO ESPECIAL. ALEGAÇÃO DE NULIDADE. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO. NÃO CONHECIMENTO.

O conhecimento de qualquer alegação recursal não prescinde do prequestionamento da matéria e/ou da demonstração de divergência, mesmo em se tratando de matéria de ordem pública. Não se conhece do recurso especial sobre matéria que não foi objeto de apreciação pela instância anterior por ausência de prequestionamento da matéria. A simples oposição de embargos, que foram rejeitados em face da falta de manifestação no momento oportuno pela recorrente, não tem o condão de suprir o prequestionamento da matéria não examinada pelo colegiado a quo.

(...)

(Acórdão nº 9101-006.595, 10 de maio de 2023, Relator Luiz Tadeu Matosinho Machado)

Logo, tenho que as matérias objeto do Recurso Especial não foram prequestionada, sendo inviável, para tal fim, o despacho que rejeitou os Embargos de Declaração, posto que evidentemente inexistentes as omissões apontadas.

## II. Conclusão

Pelo exposto, voto por NÃO CONHECER do Recurso Especial do Contribuinte.

*Assinado Digitalmente*

**Tatiana Josefovicz Belisário**