



**Processo nº** 10880.959348/2012-42  
**Recurso** Especial do Contribuinte  
**Acórdão nº** 9303-014.268 – CSRF / 3<sup>a</sup> Turma  
**Sessão de** 16 de agosto de 2023  
**Recorrente** NOVARTIS BIOCIENTÍCIAS SA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

### **ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Período de apuração: 01/12/2009 a 31/12/2009

**RECURSO ESPECIAL. PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE. PREQUESTIONAMENTO.**

Não será debatida na instância especial matéria que não tenha sido alvo de análise pela instância recorrida.

**RECURSO ESPECIAL. PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE. INTERESSE RECURSAL**

À luz dessa noção básica, o interesse em recorrer resulta da conjugação de dois fatores autônomos, mas complementares: a utilidade e a necessidade do recurso.

A utilidade do recurso estará caracterizada quando da interposição porventura cabível há de resultar ao recorrente situação mais favorável que a defluente do ato impugnado. A necessidade do recurso resta evidente quando apenas por meio dele o recorrente pode alcançar situação mais favorável.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do recurso interposto pelo Contribuinte.

(documento assinado digitalmente)

Liziane Angelotti Meire - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenburg Filho - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Rosaldo Trevisan, Oswaldo Gonçalves de Castro Neto, Gilson Macedo Rosenburg Filho, Tatiana Josefovitz Belisário (suplente convocada), Denise Madalena Green (suplente convocada), Semiramis de Oliveira Duro, Vinicius Guimaraes, e Liziane Angelotti Meira (Presidente).

## Relatório

Para fins de elucidar os fatos ocorridos até a propositura do recurso especial do sujeito passivo, reproduzo o relatório da decisão recorrida, *verbis*:

Trata-se de PER/DCOMP, transmitida em 12/02/2010 para declarar compensação de crédito de COFINS apurado em dezembro de 2009 decorrente de suposto pagamento realizado a maior na monta de R\$ 37.149,68, por meio de DARF quitado em 22/01/2010.

O Valor Original do Crédito utilizado na compensação foi de R\$ 37.149,68.

Foi proferido despacho decisório eletrônico não homologando a compensação, sob o fundamento de que foram localizados um ou mais pagamentos integralmente utilizados para quitação dos débitos declarados pelo contribuinte, não restando saldo disponível para o crédito pretendido, *verbis*:

“A análise do direito creditório está limitada ao valor do “crédito original na data de transmissão” informado no PER/DCOMP, correspondendo a 37.149,68.

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”.

Intimada do despacho decisório, a contribuinte apresentou manifestação de inconformidade informando ter cometido equívoco em sua DCTF ao declarar um valor maior do que o devido a título de COFINS para o mês de dezembro/2009, conforme exposição abaixo:

No cumprimento de suas obrigações fiscais, a Manifestante, no mês de dezembro de 2009, apurou Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) não cumulativa a pagar no valor de R\$ 1.059.052,25. No entanto, por um lapso, acabou declarando em DCTF e recolhendo, via DARF, em 22 de janeiro de 2010, o valor de R\$ 1.096.201,93, que lhe gerou um indébito a recuperar no valor de R\$ 37.149,68. (doc. 04 e 05)

Diante disso, procedeu, conforme lhe faculta a legislação, a retificação de sua DCTF e, em seguida, à compensação dos valores creditórios com débito de PIS não cumulativo, apurado no mês de dezembro de 2009.

Com a manifestação de inconformidade, juntou os PER/DCOMP, DCTF retificadora transmitida após o despacho decisório e DARF, afirmado ser o suficiente para comprovar a existência do crédito informado.

A 4<sup>a</sup> Turma da DRJ/FNS proferiu o Acórdão 07-36.639, fls. 46-48, para julgar improcedente a manifestação de inconformidade, argumentando pela falta de liquidez e certeza do crédito pleiteado:

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Ano-calendário: 2010

**COMPENSAÇÃO. REQUISITO DE VALIDADE**

A compensação de créditos tributários depende da comprovação da liquidez e certeza dos créditos contra a Fazenda Nacional.

**Manifestação de Inconformidade Improcedente**

**Direito Creditório Não Reconhecido.**

Notificada da r. decisão, a contribuinte interpôs Recurso Voluntário, fls. 55-64, para argumentar conforme síntese abaixo:

- A d. DRJ foi omissa ao analisar que retificou a DCTF em 09/10/2012 tão logo se deu conta de que não havia transmitido essa informação para a RFB, informando o valor

correto de COFINS. Essa retificadora foi juntada com a manifestação de inconformidade e em nenhum momento houve menção dessa retificadora pela turma julgadora;

- Sustenta que as obrigações acessórias caracterizam-se por serem prestações positivas ou negativas e servem para fornecer às autoridades fiscais os elementos necessários à exata verificação da ocorrência e cumprimento das obrigações principais;
- O erro no cumprimento de obrigação acessória, no preenchimento da DCTF, não acarreta prejuízos aos cofres públicos e não retira o direito de crédito da Recorrente, pois efetivamente recolheu tributo a mais do que o devido;
- Cita o Parecer Normativo COSIT n. 02/2015 para sustentar que transmitiu a DCTF retificadora cerca de um mês após o recebimento do Despacho Decisório, fato não analisado pela d. DRJ no v. acórdão de piso;
- Realizar a retificação após o despacho decisório não invalida o direito de crédito, retificadora essa que foi realizada no prazo e aceita pelo sistema da RFB;
- Sustenta haver cerceamento do direito de usufruir do direito de crédito em face da suposta não apresentação da DCTF retificadora;
- Cita decisões do CARF para fundamentar a possibilidade de transmitir DCTF retificador após o despacho decisório;
- Pugna pela verdade material, alegando existir o dever da Administração Pública de analisar a verdade dos fatos, inclusive em seus bancos de dados.

A 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 3ª Seção do CARF negou provimento ao recurso voluntário, nos termos do Acórdão nº 3301-010.932, de 27 de agosto de 2021, cuja ementa abaixo reproduzo:

**ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA**

Período de apuração: 01/12/2009 a 31/12/2009

**FALTA DE RETIFICAÇÃO NA DCTF.**

Nos pedidos de restituição e compensação PER/DCOMP, a falta de retificação da DCTF do período em análise não é impedimento para deferimento do pedido, desde que o contribuinte demonstre no processo administrativo fiscal, por meio de prova idônea, contábil e fiscal, a existência da liquidez e certeza do crédito pleiteado.

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Período de apuração: 01/12/2009 a 31/12/2009

**COMPENSAÇÃO. ÔNUS DA PROVA DO CONTRIBUINTE.**

Pertence ao contribuinte o ônus de comprovar a certeza e a liquidez do crédito para o qual pleiteia compensação. A mera alegação do direito creditório, desacompanhada de provas baseadas na escrituração contábil/fiscal do período, não é suficiente para demonstrar a liquidez e certeza do crédito para compensação.

Inconformado com a decisão, o sujeito passivo interpôs recurso especial de divergência, onde defende, em brevíssima síntese, que pode apresentar retificadora de DCTF após o despacho decisório e que a retificadora substitui a DCTF original em relação aos débitos declarados. Apresenta como paradigma o Acórdão nº 3302-001.406.

O recurso especial foi admitido e a Fazenda Pública apresentou contrarrazões.

É o relatório.

**Voto**

Conselheiro Gilson Macedo Rosenburg Filho - Relator.

**Admissibilidade**

O recurso é tempestivo

**Prequestionamento.**

A finalidade precípua do prequestionamento é a de que o colegiado *ad quem* se manifeste sobre a matéria posta e apreciada pelo colegiado *a quo*.

Decorre, em parte, do princípio da eventualidade ou da defesa concentrada, que no processo civil exige que as partes, autor e réu, proponham todos os meios de defesa e ataque de uma só vez, ainda que contraditórios entre si, sob pena de não poderem fazê-lo mais tarde, em virtude de preclusão. Não basta porém, que as questões sejam suscitadas pelas partes para que esteja presente o requisito, tem que haver o debate e a decisão da matéria no tribunal *a quo*.

O prequestionamento, como pressuposto de admissibilidade do especial administrativo, impõe não apenas a alegação da matéria em recurso voluntário, mas principalmente debate e julgamento pela instância recorrida.

Assim, se o arresto guerreado nada mencionou sobre a matéria de defesa deduzida em recurso, não houve prequestionamento do assunto.

Nesta esteira, uma vez não dirimidas, ou pelo menos julgadas, as questões ora submetidas ao recurso especial, falta-lhe requisito essencial ao seu conhecimento, *in casu*, prequestionamento.

Quando a decisão recorrida se omite sobre matéria que foi objeto de recurso, cabe ao recorrente opor o competente embargos de declaração para sanar o defeito, pois ao silenciar a respeito sofreu os efeitos da preclusão consumativa, não podendo renovar o inconformismo em outra oportunidade.

Por derradeiro, sabemos que o objetivo do recurso especial é unificar o entendimento do órgão sobre determinado assunto. Para isso ele deve ser provocado pela existência de divergência jurisprudencial. Quando não há prequestionamento, a existência da divergência fica prejudicada, uma vez que não haverá decisões conflitantes oriundas de fundamentos jurídicos e legais semelhantes.

Feitas essas considerações sobre o prequestionamento, regressa-se aos autos.

Como destacado pelo próprio recurso especial, o recorrente busca obter a possibilidade de apresentação de DCTF retificadora após o despacho decisório e que a retificadora tenha o condão de substituir a DCTF original em relação aos débitos declarados.

Pelo despacho de admissibilidade do recurso especial, subiu para análise desse colegiado a seguinte matéria: “A transmissão de DCTF retificadora inverte o ônus da apuração da liquidez e certeza do crédito”.

Cotejando os arrestos confrontados, parece-me que há evidente dissídio interpretativo quanto aos efeitos da transmissão da DCTF retificadora após a prolação do Despacho Decisório sobre o ônus da prova do crédito oposto em compensação.

A decisão retificadora defendeu que toca ao interessado a prova da liquidez e da certeza do crédito nessa hipótese. O paradigma, em sentido contrário, entende que a transmissão da DCTF retificadora inverte o ônus da apuração da liquidez e da certeza do crédito.

Ocorre que não houve nos autos discussão sobre a inversão do *onus probandi* em função da transmissão de DCTF retificadora.

O emissor do despacho de admissibilidade justifica a presença do prequestionamento citando os trechos do relatório e do voto condutor do acórdão recorrido, que abaixo transcrevo, *verbis*:

Não me furtando a fazê-lo, compulsando as peças processuais, em especial, a decisão recorrida, constato que, no seu Relatório, consta que o recorrente argumentou que:

- A d. DRJ foi omissa ao analisar que retificou a DCTF em 09/10/2012 tão logo se deu conta de que não havia transmitido essa informação para a RFB, informando o valor correto de COFINS. Essa retificadora foi juntada com a manifestação de inconformidade e em nenhum momento houve menção dessa retificadora pela turma julgadora;
- Sustenta que as obrigações acessórias caracterizam-se por serem prestações positivas ou negativas e servem para fornecer às autoridades fiscais os elementos necessários à exata verificação da ocorrência e cumprimento das obrigações principais;
- O erro no cumprimento de obrigação acessória, no preenchimento da DCTF, não acarreta prejuízos aos cofres públicos e não retira o direito de crédito da Recorrente, pois efetivamente recolheu tributo a mais do que o devido
- Cita o Parecer Normativo COSIT n. 02/2015 para sustentar que transmitiu a DCTF retificadora cerca de um mês após o recebimento do Despacho Decisório, fato não analisado pela d. DRJ no v. acórdão de piso;
- Realizar a retificação após o despacho decisório não invalida o direito de crédito, retificadora essa que foi realizada no prazo e aceita pelo sistema da RFB;
- Sustenta haver cerceamento do direito de usufruir do direito de crédito em face da suposta não apresentação da DCTF retificadora;
- Cita decisões do CARF para fundamentar a possibilidade de transmitir DCTF retificador após o despacho decisório;
- Pugna pela verdade material, alegando existir o dever da Administração Pública de analisar a verdade dos fatos, inclusive em seus bancos de dados.

O voto condutor da decisão recorrida, a propósito dessa argumentação, ofereceu a seguinte fundamentação:

Ao contrário do que argumentado pela Recorrente, na análise do caso a d. DRJ informa que identificou no sistema uma DCTF retificadora, porém, transmitida após o despacho decisório, o que não basta para demonstrar a liquidez e certeza do crédito. Assim, no momento do despacho decisório, constava no sistema da RFB a DCTF informando o valor equivocado, supostamente a maior.

Cabe à Recorrente, a demonstração da origem e liquidez de seu crédito pleiteado. Após o despacho decisório, a Recorrente não apresentou nenhum documento capaz de demonstrar a liquidez e certeza de seu crédito, como escrita fiscal e documentos contábeis, o que não foi feito nem em sede de manifestação de inconformidade, tampouco em sede de Recurso Voluntário.

Com o recurso voluntário, a Recorrente juntou o DACON, também insuficiente para demonstrar porque o valor da DCTF retificadora é o correto. Para a confirmação do crédito é necessária a apresentação da contabilidade ou outro (s) documento (s) oficial (is) capaz (es) de demonstrar que a base de cálculo correta corresponde exatamente ao valor informado no DACON, a fim de evidenciar o equívoco da DCTF.

Em sede de recurso, ao invés de trazer documentos comprobatórios, devidamente conciliados com o DACON, limitou-se a argumentar acerca do princípio da verdade material e dos deveres de ofício da Administração Pública de rever as declarações do contribuinte.

No entanto, em processos de crédito, cabe à Recorrente realizar a prova de seu direito, trazendo aos autos todos os elementos de prova que se fizesse necessário para demonstrar a liquidez e certeza do crédito pleiteado.

Ao meu sentir, houve uma confusão quanto à inversão do ônus da prova em função da transmissão de DCTF retificadora e o ônus da prova nos processos de pedido de restituição/ressarcimento.

O relator da decisão recorrida apenas afirmou que cabe ao sujeito passivo a prova de seu direito ao eventual indébito tributário. Em nenhuma parte da decisão podemos extrair que houve discussão sobre a inversão do ônus pela apresentação de DCTF retificadora.

Portanto, não restou configurado nos autos o prequestionamento da questão: “A transmissão de DCTF retificadora inverte o ônus da apuração da liquidez e certeza do crédito”, de forma que o recurso não deve ser conhecido.

### **Interesse Recursal**

Conforme relatado, a recorrente buscou em sede de recurso especial o direto a apresentação de DCTF retificadora após o despacho decisório e que a retificadora apresentada tivesse o condão de substituir a DCTF original em relação aos débitos declarados.

Não obstante, o pedido em nada o ajudaria, pois pela análise do voto condutor do acórdão recorrido, seu direito foi negado por falta de prova e não pela impossibilidade de retificação da DCTF após a emissão do despacho decisório. O fato da retificação ser posterior ao despacho decisório apenas acarretou a justeza do procedimento fiscalizatório, pois os dados que o sistema continha na época do despacho era aquele declarado na DCTF original.

### **Acórdão Recorrido**

Ao contrário do que argumentado pela Recorrente, na análise do caso a d. DRJ informa que identificou no sistema uma DCTF retificadora, porém, transmitida após o despacho decisório, o que não basta para demonstrar a liquidez e certeza do crédito. Assim, no momento do despacho decisório, constava no sistema da RFB a DCTF informando o valor equivocado, supostamente a maior.

Cabe à Recorrente, a demonstração da origem e liquidez de seu crédito pleiteado. Após o despacho decisório, a Recorrente não apresentou nenhum documento capaz de demonstrar a liquidez e certeza de seu crédito, como escrita fiscal e documentos contábeis, o que não foi feito nem em sede de manifestação de inconformidade, tampouco em sede de Recurso Voluntário.

Com o recurso voluntário, a Recorrente juntou o DACON, também insuficiente para demonstrar porque o valor da DCTF retificadora é o correto. Para a confirmação do crédito é necessária a apresentação da contabilidade ou outro (s) documento (s) oficial (is) capaz (es) de demonstrar que a base de cálculo correta corresponde exatamente ao valor informado no DACON, a fim de evidenciar o equívoco da DCTF.

Em sede de recurso, ao invés de trazer documentos comprobatórios, devidamente conciliados com o DACON, limitou-se a argumentar acerca do princípio da verdade material e dos deveres de ofício da Administração Pública de rever as declarações do contribuinte.

No entanto, em processos de crédito, cabe à Recorrente realizar a prova de seu direito, trazendo aos autos todos os elementos de prova que se fizesse necessário para demonstrar a liquidez e certeza do crédito pleiteado.

Nem mesmo diligência fiscal poderia esclarecer e confirmar a existência do crédito pleiteado, já que não há elementos probatórios a se confirmar. É de total interesse da Recorrente, em casos de pedidos de ressarcimento e compensação, o esclarecimento e a prova de seu crédito. Argumentos sem nenhum suporte documental, como o livros contábeis, ou invocar a verdade material não são suficientes para evidenciar a liquidez e certeza de seu crédito.

Portanto, diante do quadro apresentado, é lícito concluir que a possibilidade de apresentação de DCTF retificadora após o despacho decisório e que a retificadora tenha o condão de substituir a DCTF original em relação aos débitos declarados, não tem força para influenciar em uma eventual mudança no status do sujeito passivo, pois mesmo sendo vitorioso sobre a questão, continuará sucumbente em seu direito final. Isso se deve ao fato de que não há interesse recursal do sujeito passivo quanto à essa matéria, pois lhe falta utilidade, senão vejamos:

O interesse recursal assenta-se no binômio necessidade-utilidade. A necessidade pode ser resumida no ajuizamento do recurso, como única forma capaz de afastar o ônus da sucumbência, enquanto que a utilidade, reside na busca de um ato judicial capaz de melhorar a sua situação diante do pronunciamento estatal impugnado.

Nas linhas do professor Bernardo Pimentel:

O requisito de admissibilidade do interesse recursal está consubstanciado na exigência de que o recurso seja útil e necessário ao legitimado. O recurso é útil se, em tese, puder trazer alguma vantagem sob o ponto de vista prático ao legitimado. É necessário se for a única via processual hábil à obtenção, no mesmo processo, do benefício prático almejado pelo legitimado.

Araken de Assim define o interesse recursal:

O interesse em impugnar os atos decisórios acudirá ao recorrente quando visar à obtenção de situação mais favorável do que a plasmada no ato sujeito ao recurso e, para atingir semelhante finalidade, a via recursal se mostra o caminho necessário.

À luz dessa noção básica, o interesse em recorrer resulta da conjugação de dois fatores autônomos, mas complementares: a utilidade e a necessidade do recurso.

A utilidade do recurso estará caracterizada quando da interposição porventura cabível há de resultar ao recorrente situação mais favorável que a defluente do ato impugnado. A necessidade do recurso resta evidente quando apenas por meio dele o recorrente pode alcançar situação mais favorável.

Regressando aos autos, como dito alhures, a mudança de entendimento sobre a matéria posta no recurso especial em nada ajuda no mérito da lide, pois os motivos determinantes que mantiveram o indeferimento do pedido de restituição e a consequente não homologação das compensações, foi outro. Logo, não há utilidade dessa matéria para o processo, pois não haverá situação mais favorável para o sujeito passivo. Sem a utilidade do recurso, quebra-se o binômio “necessidade-utilidade”, imprescindível para evidenciar o interesse recursal.

## DISPOSITIVO

Ante todo o exposto, voto por não conhecer do recurso especial interposto pelo contribuinte.

É como voto

*(documento assinado digitalmente)*

Gilson Macedo Rosenberg Filho

