



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10880.959349/2012-97
Recurso Especial do Contribuinte
Acórdão nº **9303-014.267 – CSRF / 3ª Turma**
Sessão de 16 de agosto de 2023
Recorrente NOVARTIS BIOCIEÊNCIAS 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 especial 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 Josefovicz Belisário (suplente convocada), Denise Madalena Green (suplente convocada), Semiramis de Oliveira Duro, Vinicius Guimaraes, e Liziane Angelotti Meira (Presidente).

Fl. 2 do Acórdão n.º 9303-014.267 - CSRF/3ª Turma
Processo n.º 10880.959349/2012-97

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 maio de 2011 decorrente de suposto pagamento realizado a maior na monta de R\$ 143.683,99, por meio de DARF.

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 143.683,99.

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:

O motivo do não reconhecimento da existência de crédito em favor da Manifestante, certamente, foi o equívoco cometido pela Manifestante no preenchimento de sua DCTF. Isto porque, no mês de **maio** de 2011, declarou como débito apurado de COFINS o valor de R\$ 1.954.693,82 quando o correto seria o valor de R\$ 1.811.009,83.

Ao perceber esse lapso, a manifestante **retificou imediatamente** a DCTF (doc.04) informando, corretamente, o valor devido de COFINS de R\$ 1.811.009,83 que lhe assegura o **crédito original** de R\$ 143.683,99 o qual, devidamente atualizado até as datas de seu aproveitamento, resultou em R\$ 149.581,56.

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

A 4ª Turma da DRJ/FNS proferiu o Acórdão 07-36.640, fls. 44-46, 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: 2011

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

Notificada da r. decisão, a contribuinte interpôs Recurso Voluntário, fls. 52-66, argumentando a natureza da obrigação tributária acessória, a inexistência de prejuízo ao erário, erro de fato e a consequente possibilidade de alteração do lançamento tributário em razão do artigo 149, VIII, CTN, conforme síntese abaixo:

- 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 que não acarretam prejuízos aos cofres públicos não retira o direito de crédito da Recorrente, pois efetivamente recolheu tributo a mais do que o devido;
- Alega existir mero erro de fato, diante do equívoco no preenchimento da DCTF, o que não serve de fundamento para a não homologação da compensação;
- Para que um tributo seja devido é preciso que a lei traga em seu bojo todos os critérios identificadores do fato jurídico tributário e da relação jurídica tributária, não podendo qualquer dos aspectos da regra-matriz de incidência ser introduzido por veículo diverso. Ou o fato existiu ou não existiu. Confissão, erros materiais ou formais devem ser corrigidos e seus efeitos também, em nome da verdade material;
- Afirma que apesar do equívoco no preenchimento da DCTF, a Recorrente, em nenhum momento, deixou de recolher aos cofres públicos tributo devido, sem qualquer prejuízo ao erário público;
- Disserta sobre o lançamento tributário, afirmando ser inalterável, salvo nos casos dispostos no artigo 145 do CTN, a exemplo do que ocorre no caso concreto, por representar uma das hipóteses do artigo 149, especificamente o inciso VIII;
- Assim, quando há apuração de fatos ou fatos não conhecidos ou não provados por ocasião do lançamento sob revisão, ou circunstâncias relevantes ao fato gerador que não foram informados à Fazenda poderá esta refazer o lançamento;
- Conforme Instruções Normativas RFB no 1.110/2010 e 1.177/2011, a retificação da DCTF poderá ser efetuada pela RFB nos casos em que houver prova inequívoca da ocorrência de erro de fato no preenchimento da declaração;
- Afirma que essa hipótese é perfeitamente aplicável ao caso concreto, visto que demonstrou através de documentos o erro no preenchimento da DCTF, sendo cabível a revisão pela Administração Pública e o cancelamento de ofício do lançamento tributário, homologando a compensação efetuada, já que a própria RFB reconhece o crédito.

A 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 3ª Seção do CARF negou provimento ao recurso voluntário, nos termos do Acórdão n.º 3301-010.930, 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 n.º 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 aresto 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 arestos 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 retificador 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 á 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 direito 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 equivocadamente, 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.

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 conseqüente 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

