



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



**Processo nº** 10882.902044/2009-98  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 3201-007.751 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 27 de janeiro de 2021  
**Recorrente** SAPORE S/A  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Período de apuração: 01/12/2005 a 31/12/2005

**MATÉRIA NÃO IMPUGNADA NA PRIMEIRA INSTÂNCIA. INOVAÇÃO DOS ARGUMENTOS DE DEFESA. PRECLUSÃO CONSUMATIVA.**

O contencioso administrativo se instaura com a Impugnação/Manifestação de Inconformidade, em que se delineia especificamente a controvérsia, considerando-se preclusa a matéria que não tiver sido diretamente enfrentada naquela oportunidade, mas somente na segunda instância, com total inovação dos argumentos de defesa.

**ÔNUS DA PROVA.**

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 o despacho decisório e a decisão recorrida em razão da falta da efetiva comprovação dos argumentos de defesa.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso Voluntário, em razão da inovação dos argumentos de defesa. O conselheiro Pedro Rinaldi de Oliveira Lima votou pelas conclusões.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Roberto Duarte Moreira - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Hélcio Lafetá Reis - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Hélcio Lafetá Reis (Relator), Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Mara Cristina Sifuentes, Leonardo Vinicius Toledo de Andrade, Arnaldo Diefenthaeler Dornelles, Laércio Cruz Uliana Junior, Márcio Robson Costa e Paulo Roberto Duarte Moreira (Presidente).

**Relatório**

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em contraposição à decisão da Delegacia de Julgamento (DRJ) que julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade apresentada pelo contribuinte acima identificado em face do despacho decisório, datado de 25/03/2009, em que não se homologara a compensação de crédito de Cofins em razão da constatação de que o pagamento informado já havia sido utilizado na quitação de outro débito da titularidade do mesmo contribuinte.

Na Manifestação de Inconformidade, o contribuinte requereu a homologação integral da compensação declarada e protestou pela juntada posterior de provas, alegando o seguinte:

a) o crédito pleiteado era oriundo da recomposição da base de cálculo da contribuição devida nos meses de janeiro e fevereiro de 2006, uma vez que, ao revisar os seus documentos contábeis, verificara que havia declarado e recolhido valores maiores que os supostamente devidos;

b) em razão de alguns equívocos cometidos, declarara no PER/DComp crédito diverso daquele efetivamente utilizado, bem como não realizara as devidas retificações nas DCTFs e nos Dacons;

c) impossibilidade de constituição de crédito tributário por erro de declaração, conforme jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes e de Tribunais Regionais Federais.

Junto à Manifestação de Inconformidade, o contribuinte carreou aos autos planilhas por ele elaboradas referentes aos resultados de janeiro e fevereiro de 2006 (fls. 57 a 72).

O acórdão da DRJ em que não se reconheceu o direito creditório restou ementado nos seguintes termos:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Data do fato gerador: 13/01/2006

DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE. RETIFICAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

A retificação dos créditos declarados em declaração de compensação está submetida a procedimentos e parâmetros específicos, sendo incabível o atendimento de tal pleito em sede de manifestação de inconformidade.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Merecem registro os seguintes apontamentos do julgador de primeira instância:

1) o contribuinte argumenta na Manifestação de Inconformidade que os créditos utilizados eram correspondentes às apurações de janeiro e fevereiro de 2006, enquanto que, na Declaração de Compensação, informara que se tratava da Cofins devida em dezembro de 2005, discrepância essa por ele reconhecida ao aduzir que, em verdade, se tratava de “*crédito diverso daqueles efetivamente utilizados*”;

2) desde a introdução da declaração de compensação como meio de formalização do encontro de contas, o instrumento próprio para a retificação é a entrega de declaração retificadora, em procedimento próprio, alheio ao contencioso administrativo, nos termos das instruções normativas editadas pela Receita Federal.

Cientificado da decisão de primeira instância em 23/09/2014 (fl. 87), o contribuinte interpôs Recurso Voluntário em 23/10/2014 (fl. 173), (i) requereu o reconhecimento do crédito pleiteado, (ii) protestou pela juntada posterior de documentos e (iii) solicitou o envio das intimações ao endereço da advogada, sendo acrescentados os seguintes argumentos:

a) quando da apuração do valor devido a título de Cofins cumulativo para o período de dezembro de 2005, equivocara-se em relação à existência de créditos apurados na sistemática não cumulativa da contribuição, incorrendo assim em apuração indevida;

b) com o recálculo dos valores devidos de Cofins ao longo do ano-calendário 2005, identificaram-se, em vários meses do ano, recolhimentos a maior da contribuição, tendo sido constatados pagamentos superiores aos devidos no regime da não cumulatividade (códigos de receita 6912 e 5856) e inferiores aos devidos no regime cumulativo, decorrendo dessa situação a compensação declarada;

c) a repartição de origem se equivocara ao concluir que o pagamento informado, no montante de R\$ 574.779,19 (código 2172), já havia sido utilizado na quitação da Cofins cumulativa devida em dezembro de 2005, pois, após a revisão das apurações, constatou-se que o valor da contribuição cumulativa devida no período era, em verdade, de R\$ 621.728,53, valor esse compensado com créditos da não cumulatividade decorrentes de aquisições de insumos;

d) a DRJ deveria ter determinado a realização de diligência ao invés de simplesmente alegar insuficiência de provas;

e) parte das compensações do crédito apurado em dezembro de 2005 já havia sido homologada, sendo que o restante do débito da Cofins fora confessado, podendo ser cobrado por meios próprios, sem afetar o fato sob análise nestes autos;

f) a retificação da DCTF do 4º trimestre de 2005 regularizou a situação, devendo ser ela acolhida para fins de constituição e quitação do crédito tributário respectivo;

g) necessidade de observância dos princípios da verdade material e da boa-fé do contribuinte, em face da ocorrência de erro de preenchimento das declarações.

Junto ao Recurso Voluntário, o Recorrente carrou aos autos cópias (i) de parte da DIPJ 2006, (ii) de planilhas por ele elaboradas, (iii) de informações relativas a homologações ocorridas em outros processos e (iv) da DCTF retificadora entregue em 20/03/2009.

É o Relatório.

## Voto

Conselheiro Hélcio Lafetá Reis, Relator.

O recurso é tempestivo, mas, em razão dos fatos a seguir relatados, dele não se conhece.

Conforme acima relatado, o Recorrente apura as contribuições PIS/Cofins nos regimes cumulativo e não cumulativo, tendo pleiteado, nestes autos, o reconhecimento de crédito da Cofins em relação ao pagamento da contribuição cumulativa (código de receita 2172), no montante de R\$ 574.779,19, relativos ao período de apuração dezembro de 2005, decorrente da apuração de créditos da não cumulatividade referentes a aquisições de insumos que não haviam sido considerados na apuração original.

De pronto, deve-se registrar que, enquanto na Manifestação de Inconformidade o Recorrente havia informado a existência de um crédito decorrente de pagamento indevido da contribuição devida em janeiro e fevereiro de 2006, no Recurso Voluntário, passa a arguir a existência de indébito referente ao período de apuração dezembro de 2005, inovando totalmente os seus argumentos de defesa, em desconformidade com o teor do art. 16, inciso III e § 4<sup>o</sup><sup>1</sup>, e art. 17<sup>2</sup> do Decreto n.º 70.235/1972, não prestando qualquer esclarecimento sobre tal fato na segunda instância.

Por outro lado, inobstante a incontestável inovação dos argumentos de defesa acima apontada, os argumentos de defesa encetados nesta instância se encontram em consonância com os dados constantes da Declaração de Compensação, do DARF e do despacho decisório, fato esse que havia sido constatado pelo julgador *a quo*.

Contudo, no bojo do processo n.º 10882.901294/2009-19, o julgador de primeira instância se pronunciara sobre o mesmo crédito de Cofins cumulativa de dezembro de 2005, cujo Recurso Voluntário também se encontra em julgamento nesta mesma sessão, razão pela qual aqui se reproduz o entendimento adotado no voto do acórdão correspondente.

Nota-se que, da mesma forma como ocorrera no processo n.º 10882.901294/2009-19, ao invés de pleitear o crédito em relação ao pagamento da Cofins não cumulativa, o Recorrente pretende, por meio de um cruzamento de regimes não previsto em lei, valer-se de créditos decorrentes da aquisição de insumos, ou seja, de créditos da não cumulatividade, para fazer exsurgir um indébito relativo ao pagamento da Cofins cumulativa.

Conforme consta do despacho decisório (fl. 7), na Declaração de Compensação, o Recorrente informou que o crédito era relativo à Cofins cumulativa (código de receita 2172) devida em dezembro de 2005, cujo valor correspondia exatamente àquele informado na DCTF original e no DARF, não tendo havido até então qualquer informação acerca da apuração da Cofins não cumulativa e muito menos de créditos não cumulativos decorrentes da aquisição de insumos.

---

<sup>1</sup> Art. 16. A impugnação mencionará:

(...)

III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir;

(...)

§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual (...)

<sup>2</sup> Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante.

Somente após a ciência do despacho decisório que o Recorrente procedeu à retificação dos Dacons e das DCTFs, quando se apurou que o débito da Cofins cumulativa de dezembro de 2005 era maior que o originalmente calculado (de R\$ 574.779,19 para R\$ 621.728,53) e que havia créditos do regime não cumulativo que não haviam sido anteriormente considerados, mudando diametralmente os fatos até então declarados pelo próprio interessado em todos os documentos apresentados à Receita Federal.

Junto ao Recurso Voluntário, o Recorrente informou que parte do crédito sob comento havia sido reconhecido em outros processos, com a homologação das compensações respectivas, não se dando conta que, em tais processos, o crédito era de períodos de apuração distintos do presente, conforme se pode verificar da planilha com identificação dos débitos informados em DCTFs retificadoras entregue em 31/03/2009 e em um dos despachos decisórios a elas correspondentes (fls. 168 a 170).

Contudo, mesmo que se superassem os inúmeros equívocos cometidos pelo Recorrente, dentre eles a inovação dos argumentos de defesa, passando-se a considerar que o direito creditório decorrente da aquisição de insumos na apuração não cumulativa gerara um recolhimento a maior da Cofins não cumulativa que poderia ser aproveitado na quitação da Cofins cumulativa do mesmo período de apuração, ainda assim, a presente análise não lhe beneficiaria, pois nenhum elemento probatório foi carreado aos autos que possibilitasse (i) a aferição das bases de cálculo da contribuição em ambos os regimes, (ii) a apuração da natureza dos insumos geradores de créditos e (iii) nem a identificação do processo produtivo que viabilizasse a constatação da essencialidade dos bens e serviços adquiridos.

As meras alegações do Recorrente sem amparo em documentos comprobatórios (escrita fiscal, notas fiscais de aquisição de insumos etc.) se mostram incompatíveis com as regras que orientam o Processo Administrativo Fiscal (PAF), regido, precipuamente, pelo Decreto n.º 70.235/1972.

Até mesmo observando-se os dispositivos da Lei n.º 9.784/2004<sup>3</sup>, aplicável subsidiariamente ao PAF, atinentes ao direito de prova do administrado, nem mesmo assim se vislumbra possibilidade de se obter o reconhecimento de um crédito de natureza tributária com base apenas em afirmativas genéricas desacompanhadas de provas.

No Processo Administrativo Fiscal (PAF), o ônus da prova encontra-se delimitado de forma expressa, dispendo os arts. 15 e 16 do Decreto n.º 70.235/1972 nos seguintes termos:

Art. 15. A **impugnação**, formalizada por escrito e **instruída com os documentos em que se fundamentar**, será apresentada ao órgão preparador no prazo de trinta dias, contados da data em que for feita a intimação da exigência.

Art. 16. A **impugnação mencionará**:

---

<sup>3</sup> Art. 2º (...)

Parágrafo único. Nos processos administrativos serão observados, entre outros, os critérios de:

(...)

X - garantia dos direitos à comunicação, à apresentação de alegações finais, à produção de provas e à interposição de recursos, nos processos de que possam resultar sanções e nas

(...)

Art. 36. Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado, sem prejuízo do dever atribuído ao órgão competente para a instrução e do disposto no art. 37 desta Lei.

I - a autoridade julgadora a quem é dirigida;

II - a qualificação do impugnante;

III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e **provas** que possui; (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993) – Grifei

(...)

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

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

b) refira-se a fato ou a direito superveniente; (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos. (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997) (g.n.)

De acordo com os dispositivos supra, 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 de origem em razão da falta de demonstração e de comprovação dos fatos alegados, o que poderia ter sido feito, repita-se, com base na escrita e nos documentos fiscais da pessoa jurídica.

Ressalte-se que apenas uma defesa genericamente construída não é hábil para comprovar o alegado, pois, para se decidir acerca da efetiva existência do créditos da Cofins, torna-se necessário conhecer as bases de cálculo, as aquisições de insumos e a natureza dos bens e serviços adquiridos, bem como sua aplicação no processo produtivo, com base em documentação comprobatória hábil a tal mister.

Ainda que se considerasse o princípio da busca da verdade material, como defende o Recorrente, em que a apuração da verdade dos fatos pelo julgador administrativo pode, eventualmente, ir além das provas trazidas aos autos pelo interessado, no presente caso, o Recorrente não se desincumbiu do seu dever de comprovar de forma efetiva sua defesa, cujos documentos necessários a tal medida se encontram, ou deveriam se encontrar, sob sua guarda, não se vislumbrando razão à pretendida inversão do ônus da prova, com a realização de diligência, precipuamente se se considerar que ele já havia sido alertado pela DRJ acerca dessa questão.

Constata-se, portanto, que mesmo que, em tese, se superasse a inovação dos argumentos de defesa (preclusão consumativa), nenhum proveito teria o Recorrente, dada a constatação de inexistência de prova do indébito que viabilizasse, em prol dos princípios do formalismo moderado e da verdade material, eventual sobrepujamento dos equívocos cometidos.

Diante do exposto, vota-se por não se conhecer do Recurso Voluntário em razão da inovação dos argumentos de defesa.

É o voto.

(documento assinado digitalmente)

Hélcio Lafetá Reis