



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



**Processo nº** 11020.901530/2013-88  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 3302-013.941 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 26 de outubro de 2023  
**Recorrente** MARCOPOLO SA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Ano-calendário: 2007

**POSSIBILIDADE DE ANÁLISE DE NOVOS ARGUMENTOS E PROVAS EM SEDE RECURSAL. PRECLUSÃO.**

A manifestação de inconformidade e os recursos dirigidos a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais seguem o rito processual estabelecido no Decreto nº 70.235/72. Os argumentos de defesa e as provas devem ser apresentados na manifestação de inconformidade interposta em face do despacho decisório de não homologação do pedido de compensação, precluindo o direito do Sujeito Passivo fazê-lo, nos termo do art. 17 do Decreto nº 70.235/72 -PAF.

**NULIDADE. AUSÊNCIA DE MOTIVAÇÃO. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INEXISTÊNCIA.**

Não há que se cogitar em nulidade da decisão administrativa: (i) quando o ato preenche os requisitos legais, apresentado clara fundamentação normativa, motivação e caracterização dos fatos; (ii) quando inexistente qualquer indício de violação às determinações contidas no art. 59 do Decreto 70.235/1972; (iii) quando, no curso do processo administrativo, há plenas condições do exercício do contraditório e do direito de defesa, com a compreensão plena, por parte do sujeito passivo, dos fundamentos fáticos e normativos da autuação.

**PER/DCOMP. ERRO NO PREENCHIMENTO. ALTERAÇÃO DO PEDIDO. INOVAÇÃO PROCESSUAL IMPOSSIBILIDADE.**

A alteração do pedido ou da causa de pedir não é admitida após ciência do Despacho Decisório, em face da estabilização da lide. Não verificada circunstância de inexatidão material, que pode ser corrigida de ofício ou a pedido, descabe a retificação do Per/DComp após ciência do Despacho Decisório, para alteração da natureza do crédito pleiteado (Mercado Externo para Mercado Interno), pois a modificação do pedido original configura inovação processual. A interposição de Manifestação de Inconformidade não é meio adequado para retificação do Per/DComp.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em conhecer parcialmente do recurso voluntário, em face da preclusão, vencida a Conselheira Mariel Orsi Gameiro nesse ponto. Na parte conhecida, por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares de nulidade e, no mérito, negar provimento ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

Flavio Jose do Passos Coelho - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Denise Madalena Green - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Jose Renato Pereira de Deus, Celso Jose Ferreira de Oliveira, Denise Madalena Green, Aniello Miranda Aufiero Junior, Mariel Orsi Gameiro, Flavio Jose Passos Coelho (Presidente).

## Relatório

Por bem descrever os fatos ocorridos, adoto o relatório da decisão recorrida, que transcrevo, a seguir:

Cuidam os autos de Pedido Eletrônico de Ressarcimento de crédito da Cofins Não-Cumulativa – Exportação, apurado no ano calendário de 2007 - 4º trimestre e respectivas Declarações de Compensação – Dcomp, associadas. O montante solicitado é de R\$ 8.475.672,90.

Irresignada com o reconhecimento parcial do crédito (R\$ 8.127.055,12), a interessada oferece manifestação de inconformidade alegando que:

Em Preliminar, o Despcho Decisório é nulo, haja vista que a descrição dos fatos não foi devidamente especificada(requisito essencial elencado no art. 10 do Decreto 70.235/72, inciso III), pois não menciona ao menos o motivo pelo qual o crédito solicitado não foi integralmente reconhecido.

Deixe-se claro que o vício do Despacho resulta o cerceamento do direito de defesa da recorrente(art. 5, inciso LV, da Constituição Federal), limitando o direito do contribuinte em expor os fatos e os motivos que o conduziram a praticar a suposta infração.

No mérito, há equívoco da autoridade ao não homologar o crédito integral porque a Lei 10.865, art. 15, inciso II, dispõe que a pessoa jurídica pode descontar crédito em relação às importações de bens e serviços. Percebe-se que os créditos referentes às aquisições de insumos, realizadas através de importação são exatamente o motante não reconhecido no despacho decisório.

Desta feita, resta plenamente cabível à recorrente realizar o pedido de ressarcimento referente ao 4º trimestre, pois tanto os créditos relativos às aquisições no Mercado Interno quanto aos atinentes às importações ensejam direito ao crédito, devendo o contribuinte ser ressarcido integralmente.

A lide foi decidida pela 4ª Turma da DRJ em Brasília/DF, nos termos do Acórdão nº 101-004.953, de 10/12/2020 (fls.77/81) que, por unanimidade de votos, julgou improcedente a a Manifestação de Inconformidade, para manter o deferimento parcial do pedido de ressarcimento apresentado.

Inconformada, a contribuinte interpôs Recurso Voluntário, no qual exprime as razões de reforma da decisão recorrida, nos seguintes termos:

- (i) Nulidade integral do acórdão recorrido, tendo em vista a falta de análise da documentação juntada aos autos, sendo certo que as conclusões do acórdão recorrido violam o princípio da verdade material e violam o direito à ampla defesa, ocasião em que após a decretação de nulidade, deverá ser determinado novo julgamento com a análise de todos os documentos juntados;
- (ii) Nulidade do despacho decisório originário, por cerceamento do direito de defesa, vez que a descrição dos fatos não foi devidamente especificada, não tendo as autoridades administrativas sequer mencionado o motivo pelo qual os créditos não foram compensados;
- (iii) A Recorrente efetivamente possui direito creditório quanto à integralidade do COFINS, vez que um mero erro formal quanto à transmissão da PER/DCOMP não poderia ensejar o não reconhecimento do crédito pleiteado, sob pena de violação ao princípio da verdade material;
- (iv) Ainda que a Recorrente tenha realizado um mesmo PER/DCOMP para pedidos de créditos de natureza diferente (Mercado Interno e Importação), fato é que o direito creditório existe, não podendo ser indeferido, sob pena de violação ao princípio da verdade material e do informalismo no processo administrativo.

Junta aos autos Parecer emitido pela empresa Ernst & Young Assessoria Empresarial Ltda., notas fiscais de importação, declarações de importação e tabela especificando o número da NF e DI, ao final requer diligência para que seja realizada análise dos documentos.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Denise Madalena Green , Relator.

### *I – Da admissibilidade:*

A recorrente foi intimada da decisão de piso em 25/01/2021 (fl. 89) e protocolou Recurso Voluntário em 24/02/2021 (fl. 90) dentro do prazo de 30 (trinta) dias previsto no artigo 33, do Decreto 70.235/72<sup>1</sup>, porém dele conheço parcialmente em face da preclusão prevista nos artigos 16 e 17, do referido Decreto nº 70.235/72, considerando que a recorrente em sede de Manifestação de Inconformidade não trouxe os motivos de fato e de direito em que se fundamenta suas pretensões, tampouco documentos para comprovar suas alegações, impossibilitando, assim, que o faça em sede recursal, sob pena de acarretar supressão de instância.

Conforme relatado, a contribuinte transmitiu pedido de ressarcimento referente ao tipo de crédito “Cofins Não-Cumulativa – Exportação”, conforme indicado na ficha de detalhamento do referido pedido, e teve seu pleito analisado nos moldes solicitados e homologados parcialmente pela delegacia de origem.

Em sede de Manifestação de Inconformidade, no entanto, argumenta que não lhe foram deferidos valores que deveriam, na verdade, ter sido solicitados no tipo de crédito “Cofins Não-Cumulativa – Mercado Interno”, sem ao menos especificar quais insumos e sua relação com

---

<sup>1</sup> Art. 33. Da decisão caberá recurso voluntário, total ou parcial, com efeito suspensivo, dentro dos trinta dias seguintes à ciência da decisão.

o processo produtivo, e para comprovar o direito junta aos autos apenas o Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais – DICON, além do próprio PER/DCOMP.

Deste modo, os contornos da lide foram construídos a partir da linha de defesa formulada pela contribuinte na sua manifestação, logo o pleito foi indeferido pela decisão de primeiro grau, sob os seguintes fundamentos: i) cada pedido de ressarcimento deve se referir a um dos tipos de crédito ressarcíveis discriminados no programa de geração, não se admite que em sede de Manifestação altere pedido mediante a modificação do direito creditório anteriormente aduzido no PER/DCOMP; e, (ii) não foi apresentado qualquer documento que dê suporte ao alegado pela Manifestante.

Já em sede de Recurso Voluntário, a interessada inova em suas alegações, trás longo arrazoado acerca do conceito de insumos, descreve quais insumos que deram origem aos créditos ora pleiteado e sua pertinência com o processo produtivo, bem como junta aos autos grande quantidade de documentos tais como: Parecer emitido pela empresa Ernst & Young Assessoria Empresarial Ltda., notas fiscais de importação, declarações de importação e tabela especificando o numero da NF e DI, ao final requer diligência para que seja realizada análise dos documentos.

A possibilidade de conhecimento e apreciação dessas novas alegações e desses novos documentos não oferecidos à instância *a quo*, deve ser avaliada à luz dos princípios que regem o Processo Administrativo Fiscal. O Decreto n.º 70.235/72, assim estabelece:

Art. 14. A impugnação da exigência instaura a fase litigiosa do procedimento.

(...)

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:

(...)

III – os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir; (Redação dada pela Lei n.º 8.748, de 1993)

IV - as diligências, ou perícias que o impugnante pretenda sejam efetuadas, expostos os motivos que as justifiquem, com a formulação dos quesitos referentes aos exames desejados, assim como, no caso de perícia, o nome, o endereço e a qualificação profissional do seu perito. (Redação dada pela Lei n.º 8.748, de 1993)

(...)

§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, **precluindo** o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que:

a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; (Incluído pela Lei n.º 9.532, de 1997):

b) refira-se a fato ou a direito superveniente; (Incluído pela Lei n.º 9.532, de 1997);

c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos. (Incluído pela Lei n.º 9.532, de 1997)

§ 5º A juntada de documentos após a impugnação deverá ser requerida à autoridade julgadora, mediante petição em que se demonstre, com fundamentos, a ocorrência de uma das condições previstas nas alíneas do parágrafo anterior. (Redação dada pela Lei n.º 9.532, de 1997)

(...)

Art. 17. **Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante.** (Redação dada pela Lei n.º 9.532, de 1997).

De acordo com o art. 16, inciso III, do Decreto n.º 70.235, de 1972, os atos processuais se concentram no momento da impugnação, cujo teor deverá abranger “os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância, as razões e provas que possuir”, considerando-se não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante (art. 17 do Decreto n.º 70.235, de 1972).

A preclusão encontra fundamento também no art. 342 do Código de Processo Civil - aplicado supletiva e subsidiariamente ao Processo Administrativo Fiscal, por força do art. 15 do mesmo diploma legal - tem-se que só é lícito deduzir novas alegações em supressão de instância quando: 1) relativas a direito superveniente; 2) competir ao julgador delas conhecer de ofício, a exemplo da decadência; ou 3) por expressa autorização legal.

*In casu*, é flagrante a inovação operada em sede de recurso, tratando-se de matéria preclusa em razão de sua não exposição na primeira instância administrativa, não tendo sido examinada pela autoridade julgadora de piso, ocasionando ofensa ao devido processo legal, bem como ao princípio da devolutibilidade, principalmente porque ao julgador de piso não foi dada a possibilidade de enfrentar as questões agora trazidas no recurso, o contrário, seria supressão de instâncias, o que não permitido pela legislação processual.

Ora, para o conhecimento do recurso voluntário há necessidade de que exista coerência entre a manifestação de inconformidade e o recurso apresentado, pois a lógica do sistema implica em considerar que este busca a reforma da decisão denegatória do seu pedido formulado conforme os contornos estabelecidos pela manifestação de inconformidade.

Além do que, como já dito, a falta de adequação entre o recurso e a manifestação de inconformidade configura necessariamente ausência de lide em relação à matéria agora impugnada apenas em segundo grau.

Ainda, no que tange as provas, admite-se a sua apresentação em outro momento processual desde que reste demonstrada alguma das exceções previstas no § 4º do art. 16. O § 5º exige que a juntada dos documentos deve ser requerida à autoridade julgadora, mediante petição em que se demonstre, com fundamentos, a ocorrência de uma das condições previstas nas alíneas do parágrafo anterior. Neste ponto, caberia à contribuinte demonstrar que os documentos juntados tardiamente se enquadram nas hipóteses de exceção, o que não foi feito neste processo.

Não obstante a flexibilização das limitações trazidas no artigo 16 do Decreto n.º 70.235/72, as provas apresentadas no recurso demandariam novas discussões no âmbito do recurso voluntário, visto que em sede de Manifestação de Inconformidade nenhum argumento a respeito dos insumos e sua pertinência com o processo produtivo foi trazido pela interessada.

Outrossim, em respeito às normas do processo administrativo tributário, bem como o que diz a melhor doutrina sobre os princípios da Verdade Material e Devido Processo Legal, há de se reconhecer, especialmente no contexto dos autos, maior dimensão de peso aos efeitos da preclusão, vez que a interessada além de não ter juntado documentos no momento oportuno, inovou em seus argumentos revelando-se a desídia da recorrente no intento de comprovar a liquidez e certeza do crédito pretendido.

Neste sentido, e em caso que se referia a pedido de restituição/compensação, assim decidiu a 3ª Turma da CSRF, no Acórdão n.º 9303006.241:

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. POSSIBILIDADE DE ANÁLISE DE NOVOS ARGUMENTOS E PROVAS EM SEDE RECURSAL. PRECLUSÃO.

A manifestação de inconformidade e os recursos dirigidos a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais seguem o rito processual estabelecido no Decreto n.º 70.235/72, além de suspenderem a exigibilidade do crédito tributário, conforme dispõem os §§ 4º e 5º da Instrução Normativa da RFB n.º 1.300/2012.

Os argumentos de defesa e as provas devem ser apresentados na manifestação de inconformidade interposta em face do despacho decisório de não homologação do pedido de compensação, precluindo o direito do Sujeito Passivo fazê-lo posteriormente, salvo se demonstrada alguma das exceções previstas no art. 16, §§ 4º e 5º do Decreto n.º 70.235/72. (Acórdão n.º 9303-006.241 – 3ª Turma, Processo n.º 10880.934561/2009-46, Rel. Conselheira Vanessa Marini Cecconello, Sessão de 25 de janeiro de 2018).

Portanto, os argumentos e provas não trazidos em sede de Manifestação de Inconformidade, mas tão somente no Recurso Voluntário e não comprovada a ocorrência de uma das hipóteses do art. 16, §4º do Decreto n.º 70.235/72, são considerados preclusos, não podendo ser conhecidos e consequentemente analisados por este Conselho em sede recursal.

***II – Da preliminar de nulidade do despacho decisório e da decisão de primeira instância:***

A recorrente defende inicialmente a nulidade do Despacho Decisório, visto possuir vício quanto ao requisito elencado no inciso III do artigo 10 do Decreto n.º 70.235/72, diante da ausência dos motivos pelos quais os créditos não foram integralmente reconhecidos, resultando em cerceamento de defesa.

Sem razão a recorrente.

As nulidades no âmbito do processo administrativo fiscal são tratadas nos arts. 59 e 60 do Decreto no 70.235/72, segundo os quais somente serão declarados nulos os atos na ocorrência de despacho ou decisão lavrado ou proferido por pessoa incompetente ou do qual resulte inequívoco cerceamento do direito de defesa à parte, o que não ocorreu no presente caso.

O Despacho Decisório preenche todos os requisitos formais e materiais para sua validade, contendo todos os elementos necessários ao exercício do direito de defesa do contribuinte, trazendo em seu bojo, ainda que de forma sintética, a fundamentação legal, a identificação da declaração enviada pela empresa, a data da transmissão, o tipo de crédito apontado pela empresa no PER/DCOMP, bem como o período de apuração a que se refere.

Ainda, no documento denominado “*PER/DCOMP Despacho Decisório – Análise de Crédito*”, constam todas as informações atinentes aos valores deferidos. É possível identificar, com bastante clareza e precisão, as informações que serviram de base para a análise: número e data do DACON, bem como o valor e a indicação de cada FICHA/LINHA/COLUNA em que os números se basearam. Estes dados e informações lhe permitiram exercer seu direito de defesa, tanto é que o fez por meio da Manifestação de Inconformidade interposta para a DRJ.

Por outro lado, os motivos da não homologação residem nas próprias declarações e documentos produzidos pela contribuinte. Estas são, portanto, a prova e o motivo do ato administrativo, não podendo a interessada alegar que os desconhecia.

Importante fixar que o PER/DCOMP se presta a formalizar o encontro de contas entre o contribuinte e a Fazenda Pública, por iniciativa do primeiro, a quem cabe, portanto, a responsabilidade pelas informações sobre os créditos e os débitos, cabendo à autoridade tributária a sua necessária verificação e validação. Encontradas conforme, sobrevém a

homologação confirmando a extinção. Não confirmadas as informações prestadas pelo declarante, o inverso se verifica.

No caso, a contribuinte declarou um débito e apontou um documento de arrecadação como origem do crédito. Em se tratando de declaração eletrônica, a verificação dos dados informados pela contribuinte foi realizada também de forma eletrônica, tendo resultado no Despacho Decisório em discussão. Assim, diante dos despachos decisórios eletrônicos, é na manifestação de inconformidade que o contribuinte é chamado a detalhar a origem de seu crédito, reunindo a documentação necessária a provar a sua liquidez e certeza.

Não há nenhuma excepcionalidade neste fato, pois todos os despachos do tipo “eletrônico” trazem em si o resultado final da análise do crédito, mas, por questão meramente de maximizar a operacionalização desses procedimentos, como também de facilitar o acesso do contribuinte a seus próprios dados, é que se optou por deixar a parte mais específica da análise para consulta em meio eletrônico. É procedimento comum e corriqueiro no âmbito dos procedimentos informatizados de hoje, como é o caso.

À vista disso, resta completamente descabida a alegação de nulidade do Despacho Decisório Eletrônico, porquanto não ocorreu qualquer preterição do direito de defesa da interessada neste processo, motivo pelo qual deve ser rejeitada.

Ainda, requer a recorrente o reconhecimento da nulidade da decisão de piso por cerceamento do direito de defesa, uma vez que a DRJ deixou de analisar as explicações e documentações trazidas aos autos. Afirma que *se a r. decisão recorrida tivesse realizado as diligências necessárias, verificaria que toda a matéria foi devidamente comprovada, sendo certo que poderia requisitar outros documentos que lastreassem a confirmação do direito creditório.*

Entendo que tampouco assiste razão à contribuinte em seus fundamentos.

Compulsando ao autos, observa-se que a decisão recorrida exprime de forma clara, os fundamentos fáticos e jurídicos que levaram à não homologação da compensação então analisada. Com efeito, observa-se que motivo do indeferimento da manifestação de inconformidade se deu sob o fundamento de que o direito creditório informado não foi devidamente comprovado. Aduz a decisão que, como se trata de pedido de compensação, o ônus da prova é da requerente, que deveria ter apresentado, juntamente com a impugnação documentos e livros contábeis que confirmasse o direito creditório pretendido.

Ademais, a realização de diligências destina-se a resolver dúvidas acerca de questão controversa originada da confrontação de elementos de prova trazidos pelas partes, não se afiguram como remédio processual destinado a suprir injustificada omissão probatória daquele sobre o qual recai o ônus da prova. Aliás, a realização de diligência não foi nem requerida pela interessada em sede de impugnação.

Nesse contexto, por entender que não se configuraram as condições dispostas no art. 59 do Decreto nº 70.235/1972, voto no sentido de rejeitar também a alegação de nulidade da decisão recorrida suscitada.

### **III – Do mérito:**

A recorrente apresentou pedido de ressarcimento de crédito de Cofins Não Cumulativa – Exportação, referente à apuração do 4º trimestre de 2007, conforme indicado na ficha de detalhamento do pedido de ressarcimento, que foi parcialmente reconhecido pela unidade de origem.

Quando da sua manifestação de inconformidade, a contribuinte defendeu que o crédito não reconhecido seria decorrente de aquisição de bens e serviços utilizados como insumos, apurados em operações de importação, com base no art. 15, inc. II, da Lei n.º 10.865/2004 e para comprovar o alegado, junta aos autos o Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais – DACON.

O acórdão recorrido manteve o indeferimento, ao fundamento de que *instaurado o contencioso e estabelecida a lide, não se admite que a Manifestante altere o pedido mediante a modificação do direito creditório anteriormente aduzido no PER/DCOMP, posto que tal procedimento desnatura o seu próprio objeto. Ou seja, os tipos de crédito referidos pela Manifestante diferem e cada qual exige pedido específico. No caso concreto, a Manifestante formulou e transmitiu um determinado tipo de crédito, mas buscou, conjuntamente e na mesma operação, outro tipo de crédito, o que é vedado.*

Ainda, ressaltou a decisão de piso, que *não foi apresentado qualquer documento que dê suporte ao alegado pela Manifestante, quer seja: i) em relação à comprovação de existência em si dos créditos; ii) em relação à comprovação de serem originários de importações de insumos passíveis de creditamento; iii) em relação à comprovação de estarem, de fato, vinculados a receitas de exportação. Assim, conforme analisado ao longo do voto, além de a Manifestante ter realizado o pedido de ressarcimento em desacordo com a legislação tributária, sequer apresentou os elementos comprobatórios para eventual verificação/auditoria sobre os valores desses pretensos créditos, estando, inclusive, consumada a preclusão do direito de comprová-los, nos termos do art. 16, § 4º, do Decreto n.º 70.235/1972.*

Em seu recurso defende a recorrente *“que os créditos referentes às aquisições de insumos (Vide Doc. n.º 11 da Manifestação de Inconformidade), realizadas através de importações, nos montantes de R\$ 127.777,24, em Outubro/2007, R\$ 115.184,20 em Novembro/2007 e R\$ 105.656,35 em Dezembro/2007 (Totalizando R\$ 348.617,78 no 4º Trimestre de 2007) não foram reconhecidos pelo r. acórdão recorrido da DRJ sob o argumento de que a Recorrente deveria ter transmitido pedidos separados, tendo em vista a diferença na natureza dos créditos ( I. Mercado Interno – Vinculado à Receita ;de Exportação e II. Importação – Vinculado à Receita de Exportação)”*.

Afirma que portanto, que *“tanto o despacho decisório originário, quanto o acórdão recorrido se apegaram a formalismos, não se atentando aos princípios da verdade material e do formalismo moderado que regem o processo administrativo fiscal”*. Ainda, aduz que *“o referido mero erro não poderia obstar o deferimento do pedido de restituição, em decorrência dos demais elementos de prova que comprovam a existência do crédito pleiteado, dentre elas as próprias DACON’s”*.

Ocorre que as alegações trazidas em sede de recurso não são aptas a derruir as conclusões expostas no acórdão recorrido, uma vez que a recorrente em sua impugnação exime-se de adentrar no mérito da discussão, limitando-se a alegações genéricas, sem adentrar no mérito do despacho decisório "ORIGEM DOS CRÉDITOS".

Em relação ao Pedido de Ressarcimento e sua retificação, é oportuno transcrever fragmentos da Instrução Normativa RFB n.º 900/2008, vigente à época da transmissão do PER, in verbis:

CAPÍTULO XI DA RETIFICAÇÃO DE PEDIDO DE RESTITUIÇÃO, DE PEDIDO DE RESSARCIMENTO, DE PEDIDO DE REEMBOLSO E DE DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO

Art. 76. A retificação do pedido de restituição, do pedido de ressarcimento, do pedido de reembolso e da Declaração de Compensação gerados a partir do programa PER/DCOMP, deverá ser requerida pelo sujeito passivo mediante apresentação à RFB de documento retificador gerado a partir do referido Programa.

Parágrafo único. A retificação do pedido de restituição, ressarcimento ou reembolso e da Declaração de Compensação apresentados em formulário em meio papel, nas hipóteses em que admitida, deverá ser requerida pelo sujeito passivo mediante apresentação à RFB de formulário retificador, o qual será juntado ao processo administrativo de restituição, de ressarcimento, de reembolso ou de compensação para posterior exame pela autoridade competente da RFB.

Art. 77. **O pedido de restituição, ressarcimento ou reembolso e a Declaração de Compensação somente poderão ser retificados pelo sujeito passivo caso se encontrem pendentes de decisão administrativa à data do envio do documento retificador e, observado o disposto nos arts. 78 e 79 no que se refere à Declaração de Compensação.**

Art. 78. A retificação da Declaração de Compensação gerada a partir do programa PER/DCOMP ou elaborada mediante utilização de formulário em meio papel **somente será admitida na hipótese de inexatidões materiais** verificadas no preenchimento do referido documento e, ainda, da inocorrência da hipótese prevista no art. 79.

Da legislação citada, evidencia-se que, à parte das argumentações apresentadas, não se sustenta a pretensão da contribuinte de conferir à sua Manifestação de Inconformidade efeitos de um pedido de retificação do Pedido de Ressarcimento. É que não lhe é permitido retificar PER sobre a qual já foi proferida decisão oficial.

Cumpra esclarecer que a possibilidade de se alterar a natureza do direito creditório no decorrer do processo administrativo não pode ser tratada como um erro de fato ou inexatidão material. Pelo contrário. Tal restrição à retificação do pedido de ressarcimento/restituição/compensação é decorrência natural do princípio da estabilidade da lide (art. 329 do Código do Processo Civil).

Neste sentido, é uníssona a jurisprudência do CARF acerca da impossibilidade de alteração do pedido. Vejamos:

PER/DCOMP. ERRO NO PREENCHIMENTO. ALTERAÇÃO DO PEDIDO. IMPOSSIBILIDADE.

A alteração do pedido ou da causa de pedir não é admitida após ciência do Despacho Decisório, em face da estabilização da lide. Não verificada circunstância de inexatidão material, que pode ser corrigida de ofício ou a pedido, descabe a retificação do Per/DComp após ciência do Despacho Decisório, para alteração dos elementos do direito creditório, pois a modificação do pedido original configura inovação processual vedada, de natureza retratável, exigindo-se, por conseguinte, a apresentação de novo Per/DComp. (Acórdão nº 1003-000.202 – Turma Extraordinária / 3ª Turma, Processo nº 13855.000951/2003-21, Rel. Conselheira Carmen Ferreira Saraiva, Sessão de 02 de outubro de 2018).

Do voto condutor destaque:

A pretensão de retificação do Per/DComp para fins de constar direito creditório diverso do originalmente identificado, apenas trazida em sede de impugnação, constitui inovação da matéria tratada nos autos, não podendo ser objeto de análise neste processo. Ainda, a manifestação de inconformidade não é meio adequado para retificação do Per/DComp pela incompatibilidade dos instrumentos e pela preclusão da possibilidade de referida retificação após a decisão administrativa exarada pela autoridade preparadora.

(...)

O Per/DComp delimita a amplitude de exame do direito creditório alegado pela Recorrente quanto ao preenchimento dos requisitos de liquidez e de certeza necessários à extinção de débitos tributários. Instaurado o contencioso e estabilizada a lide, não se admite que a Recorrente altere o pedido mediante a modificação dos elementos do direito creditório aduzido Per/DComp, posto que tal procedimento desnatura o próprio objeto.

Ademais, a alteração do pedido ou da causa de pedir não é admitida após ciência do Despacho Decisório, em face da estabilização da lide. Não verificada circunstância de inexatidão material, que pode ser corrigida de ofício ou a pedido, descabe a retificação do Per/DComp após ciência do Despacho Decisório, para alteração do direito creditório, pois a modificação do pedido original configura inovação processual vedada, exigindo-se, por conseguinte, a apresentação de novo Per/DComp. Assim a alteração de ofício do elemento temporal dos direitos creditórios consignados nos Per/DComp originalmente apresentados não tem amparo legal.

Ainda:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

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

RETIFICAÇÃO DCOMP APÓS A CIÊNCIA DO DESPACHO DECISÓRIO. POSSIBILIDADE. ERRO MATERIAL. INOCORRÊNCIA NO CASO DOS AUTOS. PRETENSÃO DE ALTERAÇÃO DO PRÓPRIO DIREITO CREDITÓRIO.

Aceita-se a retificação da DCOMP após a ciência do Despacho Decisório que não homologou compensação lastreada em restituição de pagamento indevido ou a maior, desde que se trate de mero erro material no preenchimento, e a retificação venha acompanhada de provas hábeis e idôneas do alegado indébito, as quais, em regra, deverão ser apresentadas na manifestação de inconformidade, sob pena de preclusão.

Não verificada circunstância de inexatidão material, que pode ser corrigida de ofício ou a pedido, descabe a retificação do Per/DComp após ciência do Despacho Decisório, para alteração dos elementos do direito creditório, pois a modificação do pedido original configura inovação processual. (Acórdão nº 9303-011.757 – CSRF / 3ª Turma, Processo nº 12585.720038/2012-08, Rel. Conselheira Vanessa Marini Cecconello, Sessão de 20 de agosto de 2021).

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2007

RETIFICAÇÃO DA DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. CONDIÇÕES. ALTERAÇÃO DO ASPECTO MATERIAL. ALTERAÇÃO NA NATUREZA DO DIREITO CREDITÓRIO. IMPOSSIBILIDADE. ESTABILIDADE DA LIDE.

A retificação da DCOMP deve observar o atendimento de determinadas condições cumulativas previstas nas instruções normativas da Receita Federal, sendo possível apenas, dentre outras condições, para as declarações pendentes de decisão administrativa e na hipótese de inexatidões materiais.

Alteração da natureza do crédito implica em modificar aspecto crucial do objeto da declaração. Por isso, o direito processual dispõe sobre determinadas regras necessárias a uma mínima estabilidade na apreciação do litígio. Ao autor é permitido alterar a causa de pedir, mas apenas até determinado momento, sob pena de tornar impossível discernir qual é efetivamente a pretensão resistida. (Acórdão nº 9101-004.137 – 1ª Turma, Processo nº 10283.902087/2010-66, Rel. Conselheiro André Mendes de Moura, Sessão de 11 de abril de 2019)

Como visto, não é possível alterar a natureza do crédito pleiteado no pedido de compensação (Mercado Externo para Mercado Interno) mediante retificação do PER/DCOMP no curso do processo administrativo.

Ainda que fosse admitida a possibilidade de alteração dos créditos declarados nos PER/DCOMP na fase do contencioso, em face do princípio da verdade material e da celeridade processual, não seria suficiente para redundar em um reconhecimento de direito creditório favoravelmente ao sujeito passivo, visto que não foi acostada aos autos, oportunamente, nenhuma prova que pudesse levar ao reconhecimento do direito reclamado. Quanto a documentação apresentada pela contribuinte em sua manifestação de inconformidade (cópia do Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais – DACON), há que se esclarecer que não podem ser admitidas como prova, por ser de elaboração da própria interessada e por não estar acompanhado de documentação comprobatória dos dados.

Somando-se a isso, ressalta-se que mesmo com os documentos juntados no Recurso Voluntário, não foram suficientes para comprovar o alegado, visto que não foi juntado ao menos a escrituração fiscal e contábil.

A prova requerida em favor da pessoa jurídica consiste nos fatos registrados na escrituração e comprovados por documentos hábeis, conforme prevê o art. 9º, §1º do Decreto-Lei 1.598/1977, replicado no art. 967 do Decreto 9.580/2018 (RIR/2018):

Decreto-Lei 1.598/1977

Art. 9º (...)

§ 1º - A escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e **comprovados por documentos hábeis**, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais.

Decreto 9.580/2018

Art. 967. A escrituração mantida em observância às disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e **comprovados por documentos hábeis**, de acordo com a sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais. (grifou-se)

A comprovação da existência de direito creditório líquido e certo é inerente à certificação da legítima e correta compensação, conforme se depreende do art. 170 da Lei nº 5.172, de 26 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional – CTN):

Art. 170. A lei pode, nas condições e sob as garantias que estipular, ou cuja estipulação em cada caso atribuir à autoridade administrativa, autorizar a compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda pública.

Com efeito, como se sabe, nos pedidos de compensação ou de restituição, como o presente, o ônus de comprovar o crédito postulado permanece a cargo da contribuinte, a quem incumbe a demonstração do preenchimento dos requisitos necessários para a compensação, pois "(...) o ônus da prova recai sobre aquele a quem aproveita o reconhecimento do fato"<sup>2</sup>, postura consentânea com o art. 36 da Lei nº 9.784/1999<sup>3</sup>, que regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal. No mesmo sentido é a regra basilar extraída no inciso I do art. 373 do Código de Processo Civil.

<sup>2</sup> CINTRA, Antonio Carlos de Araújo; GRINOVER, Ada Pellegrini; e DINAMARCO, Cândido Rangel. Teoria geral do processo. São Paulo: Malheiros Editores, 26ª edição, 2010, p. 380.

<sup>3</sup> Lei nº 9.784/1999 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. Art. 37. Quando o interessado declarar que fatos e dados estão registrados em documentos existentes na própria Administração responsável pelo processo ou em outro órgão administrativo, o órgão competente para a instrução proverá, de ofício, à obtenção dos documentos ou das respectivas cópias.

Ora, considerando que a lei prescreve a necessidade de liquidez e certeza ao crédito para sua efetiva restituição, o mínimo que se espera é que o requerente desse crédito esteja munido de provas suficientes, em momento propício, quanto aos valores que pretende se creditar, caso contrário estaríamos diante de uma situação de insegurança, visto que os valores seriam restituídos sem a mínima apuração quanto a sua existência.

Nesse contexto, não se vislumbra qualquer fundamento fático ou jurídico trazido pela recorrente capaz de alterar a conclusão em torno do direito ao crédito alcançada no despacho decisório e mantido pela decisão da DRJ, de forma que nego provimento ao recurso nesse ponto.

***IV – Do dispositivo:***

Por todo exposto, conheço parcialmente do Recurso Voluntário em face da preclusão, na parte conhecida, rejeito as preliminares de nulidade arguida, e no mérito nego provimento ao recurso.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Denise Madalena Green