



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



**Processo nº** 12448.931408/2012-05  
**Recurso** Voluntário  
**Resolução nº** 3003-000.262 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Turma Extraordinária  
**Sessão de** 21 de julho de 2021  
**Assunto** COFINS  
**Recorrente** PARTNERS COMERCIO E REPRESENTACOES LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por maioria de votos, converter o julgamento do recurso em diligência, para que a Unidade de Origem 1. Intime o Recorrente a comprovar o IPI e as Devoluções de Venda relativas ao Período-base em questão, bem como apresente os comprovantes de retenção da COFINS, efetuada pelas fontes pagadoras; 2. Refaça a apuração da COFINS relativa ao PA 03/2012 e proceda a compensação até o limite apurado para o crédito. Vencido o conselheiro Müller Nonato Cavalcanti Silva (relator) que conhecia parcialmente do recurso e negava-lhe provimento. Designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Lara Moura Franco Eduardo.

(documento assinado digitalmente)

Marcos Antonio Borges - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Muller Nonato Cavalcanti Silva - Relator

(documento assinado digitalmente)

Lara Moura Franco Eduardo - Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Ariene D Arc Diniz e Amaral, Lara Moura Franco Eduardo, Muller Nonato Cavalcanti Silva, Marcos Antonio Borges (Presidente).

### **Relatório**

Por bem descrever a narrativa fática, adoto o relatório elaborado pela instância a quo:

*Trata o presente processo de Declaração de Compensação de crédito de Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins, referente a*

Fl. 2 da Resolução n.º 3003-000.262 - 3ª Sejul/3ª Turma Extraordinária  
Processo nº 12448.931408/2012-05

*pagamento efetuado indevidamente ou ao maior no período de apuração março de 2012, no valor de R\$ 8.586,79 (DARF arrecadado em 25/04/2012, valor total R\$ 25.375,95), transmitida através do PER/Dcomp nº 20463.61910.291012.1.3.04-2095. O referido crédito já tinha sido utilizado nos PER/Dcomps nº 22243.15276.191012.1.3.04-7016 e 06172.71946.291012.1.3.04-6588. A Delegacia da Receita Federal do Brasil (DRF) em Rio de Janeiro não homologou a compensação por meio do despacho decisório eletrônico de fl. 7, já que pagamento indicado no PER/Dcomp teria sido integralmente utilizado para quitar débito do contribuinte.*

*Cientificado do despacho em 18/01/2013 (fl. 77), o recorrente apresentou a manifestação de inconformidade de fl. 10, em 15/02/2013, para alegar que seria importadora de mercadorias classificadas no Código NCM 9021.1020, as quais seriam revendidas a distribuidores, convênios médicos e hospitais.*

*Esclareceu que conforme o inc. XIX, §12, art. 8º da Lei nº 10.865/2004 (incluído pela Lei nº 12.058/2009), seriam reduzidas a zero as alíquotas do PIS e da Cofins incidentes sobre a importação de artigos de Código NCM 9021.10; as alíquotas seriam reduzidas a zero também para a revenda no mercado interno de tais produtos, conforme inc. XV do art. 28 da lei aqui mencionada. Argumentou que teria deixado de aplicar a alíquota zero a tais produtos, tendo sido tributados indevidamente entre 01/2010 e 04/2012. Solicitou esclarecimentos acerca do valor do crédito original utilizado no PER/Dcomp, pois no despacho decisório constaria montante diferente do informado na declaração de compensação. Juntou cópia dos seguintes documentos: planilha contendo relação dos supostos créditos, Livro de Saídas do período discutido, Dacon retificado e DARFs recolhidos.*

A 11ª Turma da DRJ de Ribeirão Preto julgou procedente em parte a manifestação de inconformidade para reconhecer o direito creditório na monta de R\$ 8.481,27, decorrente do recolhimento a maior de Cofins, efetuado em 25/04/2012.

Inconformada, a Recorrente socorre-se a este Conselho por meio do presente Apelo, no alega matéria nova não deduzida em manifestação de inconformidade, fundamentando o recolhimento a maior se deu por indevida inclusão do IPI na base de cálculo das contribuições ao PIS e Cofins. Pugna pelo império da Verdade Material e requer a juntada dos documentos de e-fls. 158/530. Pele provimento do recurso.

Em síntese, são os fatos.

## **Voto Vencido**

Conselheiro Muller Nonato Cavalcanti Silva, Relator.

Fl. 3 da Resolução n.º 3003-000.262 - 3ª Sejul/3ª Turma Extraordinária  
Processo nº 12448.931408/2012-05

O Presente Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos requisitos formais de admissibilidade. Portanto, dele tomo conhecimento.

## 1 Da preclusão – Inovação recursal

À inteligência do art. 17 do Decreto 70.235/1972 toda a matéria de defesa deve ser alegada na impugnação, de modo que há preclusão para elencar novos elementos fáticos em sede recursal.

*Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante.*

Neste passo, observa-se que a Recorrente aduz em recurso voluntário, argumentos sobre inclusão do IPI na base de cálculo da Cofins, que não foram expressamente deduzidas na manifestação de inconformidade, portanto não podem ser conhecidas por império da preclusão.

Não se pode esquivar da aplicação da lei, sobretudo quando tratar-se de enunciado de natureza processual que delimita a matéria em julgamento. A manifestação de inconformidade é a oportunidade que a Recorrente fala nos autos sobre a origem do seu crédito, de modo a possibilitar que a Delegacia de Julgamento faça a apreciação do mérito da demanda.

Neste sentido entende a 3ª Turma da CSRF, em acórdão cuja ementa transcrevo:

*PRECLUSÃO. JULGAMENTO PELO COLEGIADO DE SEGUNDA INSTÂNCIA DE MATÉRIA NÃO SUSCITADA PELO SUJEITO PASSIVO. IMPOSSIBILIDADE.*

*O julgamento da causa é limitado pelo pedido, devendo haver perfeita correspondência entre o postulado pela parte e a decisão, não podendo o julgador afastar-se do que lhe foi pleiteado, sob pena de vulnerar a imparcialidade e a isenção, conforme teor do art. 17 do Decreto nº 70.235/72, considera-se não impugnada a matéria não deduzida expressamente no recurso inaugural, o que, por consequência, redonda na preclusão do direito de fazê-lo em outra oportunidade. (Acórdão 9303008.111 Conselheiro Relator Demes Brito).*

Trazer a matéria apenas em Recurso Voluntário, além de vedada pelo Decreto 70.235/1972, causaria supressão de instâncias. Por todo o alegado, não se pode conhecer do argumento de exclusão de IPI da base de cálculo da Cofins.

Fl. 4 da Resolução n.º 3003-000.262 - 3ª Sejul/3ª Turma Extraordinária  
Processo nº 12448.931408/2012-05

## 2 Sobre Reconhecimento de Créditos Tributários

Conforme prevê os artigos 170 do CTN e 74 da Lei 9.430/1996, o contribuinte que apurar direito creditório, poderá pleitear perante à autoridade administrativa a compensação com outros débitos, **desde que comprovada a liquidez e certeza do direito pleiteado**:

*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.*

*Lei 9.430/1996 - Art. 74. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão.*

A demonstração da certeza e liquidez do crédito é condição *sine qua non* para que a Autoridade Fiscal possa apurar a sua existência e extensão. De clareza cristalina a regra para transmissão de PER/DCOMP: *demonstração da certeza e liquidez*. Portanto, quando da alegação de recolhimento indevido/a maior de tributo, é de exigência enunciada em Lei que se prove a liquidez e certeza do direito em debate.

Recordo o que aduz o art. 9º, §1º do Decreto-Lei 1.598/1977, replicado no art. 967 do Decreto 9.580/2018 (RIR/2018):

*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-Lei 1.598/1977) – gn.*

*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. (Decreto 9.580/2018) – gn*

Fl. 5 da Resolução n.º 3003-000.262 - 3ª Sejul/3ª Turma Extraordinária  
Processo nº 12448.931408/2012-05

É pacífica neste Tribunal a compreensão de que o ônus da prova é devido àquele que alega o direito em discussão. Portanto, para fato constitutivo do direito creditório, o contribuinte deve demonstrar, ainda que por meio de indícios coerentes e convergentes, a verossimilhança de suas alegações.

Sobre ônus da prova em processos que tenham origem na transmissão de PER/DCOMP, transcrevo trecho do acórdão 9303-005.226, proferido pela 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais no acórdão, a qual me curvo para adotá-lo neste voto:

*"...o ônus de comprovar a certeza e liquidez do crédito pretendido compensar é do contribuinte. O papel do julgador é, verificando estar minimamente comprovado nos autos o pleito do Sujeito Passivo, solicitar documentos complementares que possam formar a sua convicção, mas isso, repita-se, de forma subsidiária à atividade probatória já desempenhada pelo contribuinte. Não pode o julgador administrativo atuar na produção de provas no processo, quando o interessado, no caso, a Contribuinte não demonstra sequer indícios de prova documental, mas somente alegações."*

*No caso concreto, já em sua impugnação perante o órgão a quo, a Recorrente deveria ter reunido todos os documentos suficientes e necessários para a demonstração da certeza e liquidez do crédito pretendido.*

A regra maior que rege a distribuição do ônus da prova encontra amparo no art. 373 do Código de Processo Civil:

*Art. 373. O ônus da prova incumbe:*

*I - ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito;*

O enunciado legal disciplina a distribuição do ônus da prova no processo civil, que incumbe a quem do direito se aproveita. Esta formulação foi encampada no Processo Administrativo Fiscal, com as devidas adaptações. Pela regra do ônus probatório, incumbe à Autoridade Fiscal a prova de ocorrência do fato gerador de tributo, em reverência ao artigo 142 do CTN. No que diz respeito a alegação de direito creditório para fins de PER/DCOMP, o ônus probatório recai sobre o contribuinte.

Em matéria fiscal, as provas devem ser compreendidas como meios aptos a formar convencimento daquele que avalia determinada situação fática. No caso que se discute, o que deve ser elevado ao patamar de prova são quaisquer elementos aptos a dissuadir os julgadores a tomar como verdadeira as alegações enunciadas nos autos.

Pela análise da situação concreta posta em julgamento, destaca-se que a instância de piso apurou o montante de crédito devido à Recorrente a título de Cofins no PA março/2012.

Fl. 6 da Resolução n.º 3003-000.262 - 3ª Sejul/3ª Turma Extraordinária  
Processo nº 12448.931408/2012-05

Não havendo por parte da Recorrente impugnação específica ao acórdão da DRJ, não persistem razões aptas à suscitar dúvidas sobre o acerto do *decisum* combatido.

Sendo assim, por ausência de impugnação dos termos do acórdão da DRJ, não há controvérsia a ser julgada por este Conselho, razão pela qual não merece prosperar a pretensão da Recorrente.

Pelo exposto, voto por conhecer parcialmente do Recurso Voluntário e, na parte conhecida, negar-lhe provimento.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Muller Nonato Cavalcanti Silva

### **Voto Vencedor**

Conselheiro Lara Moura Franco Eduardo, Redator designado.

#### **(1) Preclusão do Direito de Apresentar Novas Razões e Documentos, em anexo ao Recurso Voluntário**

O eminente Relator entende que o recurso interposto suscitou novos argumentos não apresentados em sede de Manifestação de Inconformidade, bem como trouxe nova documentação aos autos, motivo pelo qual ocorrera a preclusão do direito de fazê-lo, na esfera do CARF.

Correto o raciocínio, porque assim realmente é a regra geral, ou seja, se o recorrente inova na sua argumentação, o resultado é que não se conhece da parcela recursal inovada. O mesmo se diz em relação à documentação antes não carreada aos autos.

Ocorre que na espécie, sob a ótica desta Conselheira, não se verifica exatamente inovação na argumentação expendida, em vista do que se conclui a partir do cotejo entre 1. a Manifestação de Inconformidade, 2. o conteúdo da decisão recorrida e 3. as razões de defesa trazidas no recurso voluntário, senão vejamos em seguida.

O Despacho Decisório, como sói ocorrer com todos os despachos eletrônicos emitidos por aquela RFB, é extremamente sucinto e, porque não dizer, telegráfico, informando que o pagamento da COFINS (PA 03/2012), correspondente ao crédito reclamado, estaria vinculado a débito, ali também designado. E isso é tudo, sobre o Despacho Decisório em referência.

Na sequência, no primeiro recurso administrativo apresentado à DRJ, já fazia o impugnante menção à origem do crédito, qual fora, comercializara mercadorias submetidas à

Fl. 7 da Resolução n.º 3003-000.262 - 3ª Sejul/3ª Turma Extraordinária  
Processo n.º 12448.931408/2012-05

chamada alíquota zero na venda do PIS-COFINS, embora tenha incluído o valor da venda dos produtos na base de cálculo da contribuição, gerando o pagamento a maior da exação e o direito creditório reclamado.

Juntou também a manifestante, à época, documentos a bem alicerçar suas alegações, notadamente o Livro de Registro de Saídas do período. No sentido de esclarecer acerca do contexto, tenho por bem destacar trecho da Manifestação de Inconformidade:

1 – A empresa Partners, importa mercadorias, referente à NCM n.º 9021.1020 e revende a distribuidores e convênios médicos e hospitalais;

2 – De acordo com Art. 8º, Parágrafo 12, inciso XIX da Lei 10.865/04, incluído pela Lei 12.058/09 (vigência a partir de 01/01/2010), fica reduzido a 0% as alíquotas de PIS/COFINS importação, na hipótese de importação de artigos e aparelhos ortopédicos ou para fraturas classificados na NCM 9021.10;

3 - Art. 28. Ficam reduzidas a 0% (zero) as alíquotas da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS incidentes sobre a receita bruta decorrente da venda, no mercado interno, de:

XV - artigos e aparelhos ortopédicos ou para fraturas classificados no código 90.21.10 da NCM; (Incluído pela Lei n.º 12.058, de 2009) (Produção de efeito);

4 – A empresa durante o período de Janeiro/2010 a Abril/2012 continuou a recolher PIS/COFINS, sobre as mencionadas mercadorias;

Portanto, acreditamos que fazemos jus ao crédito utilizado nas Perd/Dcomp não homologadas, para tanto anexamos os seguintes documentos:

1 – Cópia da Planilha com os valores dos créditos, tais como o número das Per/Dcomp;

2 - Cópia do livro de Saída do referido período;

3 – Cópia do Dacon retificado;

4 – Cópia dos Darf's recolhidos do referido período.

Na decisão recorrida, verifica-se que há nova apuração para o valor do crédito e, também, referência às notas fiscais contidas no Sped Contábil, dados e da DCTF e da DIRE, ou seja, informações novas, não mencionados no processo pelas partes, até então.

Portanto, inova a DRJ, ao proceder reapuração com base em informações contidas nos sistemas da RFB, evitando o procedimento diligencial, no qual seria obrigatória a intimação do manifestante em relação aos atos praticados pela autoridade fiscalizadora. Ademais, o órgão julgador traz razões e cita documentos ainda inéditos, a fim de embasar o indeferimento parcial do crédito.

O Recorrente, por seu turno, em seguimento à menção feita pela própria DRJ, agrega aos autos, em anexo ao seu Recurso Voluntário, os seguintes documentos: notas fiscais do período, planilha e Livro de Registro de Saídas.

Na peça recursal, passa-se então a detalhar a origem do crédito e a divergir sobre os cálculos, em contestação à apuração feita pelo órgão julgador, que, ao invés de julgar, substituiu-se à Unidade Preparadora na elaboração daqueles.

Fl. 8 da Resolução n.º 3003-000.262 - 3ª Sejul/3ª Turma Extraordinária  
Processo nº 12448.931408/2012-05

Há, então, a meu sentir, uma correção lógica entre a motivação da decisão recorrida e as alegações da defesa e provas trazidas em sede de Recurso Voluntário.

Entendo que restou, assim, configurada nos autos a situação prevista na alínea c, § 4º, do art. 16 do Decreto nº 70.235/1972 (PAF):

Art. 16. A impugnação mencionará:

(...)

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

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

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

**c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos. (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)**

(Grifei)

Assim sendo, considero que, neste caso, não se encontra precluso o direito de apresentar razões de defesa e novos documentos nos autos, desde quando se contraponham à fundamentação da decisão expedida pela instância *a quo*, devendo ser todos estes, portanto, acolhidos, examinados e considerados na formação da convicção do Colegiado sobre a situação aqui colocada.

## **(2) Necessidade de Exames Posteriores para a Confirmação da Existência do Crédito e do seu Valor**

Uma vez aceita a novel documentação, procede-se à análise de todo o conjunto probatório à disposição nos autos.

Quando se trata de fato constitutivo do direito de crédito, o contribuinte deve demonstrar a liquidez e certeza do crédito pleiteado, de modo que seja demonstrada a verossimilhança das suas alegações.

O conjunto de documentos apresentados fornece razoável suporte às razões recursais, e, por conseguinte, bom indício da existência do crédito. Todavia não é possível afirmar-se com segurança o valor correspondente a este, cabendo o retorno dos autos à autoridade fiscalizadora para que sejam aprofundados os exames na escrituração fiscal e contábil do Recorrente, a fim de que a verdade dos fatos em relação à base de cálculo da contribuição



Fl. 9 da Resolução n.º 3003-000.262 - 3ª Sejul/3ª Turma Extraordinária  
Processo nº 12448.931408/2012-05

reste patente, principalmente quanto ao IPI, Devolução de Vendas e Retenções eventualmente feitas.

Considero, assim, que cumpre a conversão do julgamento do Recurso Voluntário em diligência, para que a Unidade de Origem:

1. Intime o Recorrente a comprovar o IPI e as Devoluções de Venda relativas ao Período-base em questão, bem como apresente os comprovantes de retenção da COFINS, efetuada pelas fontes pagadoras, itens nos quais se centram mais as divergências nos autos;
2. Refaça a apuração da COFINS relativa ao PA 03/2012 e proceda a compensação até o limite apurado para o crédito, manifestando-se categoricamente sobre a suficiência deste para quitação do débito indicado na PERDCOMP.

Ao final do procedimento de reapuração, deve o Recorrente ser intimado sobre as conclusões da diligência, cabendo, então, após a extinção do prazo para sua manifestação, o retorno dos autos ao CARF para julgamento do Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Lara Moura Franco Eduardo