



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



**Processo nº** 13851.905335/2018-84  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 3302-012.087 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 27 de outubro de 2021  
**Recorrente** PREDILECTA ALIMENTOS LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)**

Data do fato gerador: 31/12/2009

ARGUMENTOS DE DEFESA. INOVAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE. PRECLUSÃO.

Não se conhecem dos argumentos de defesa aduzidos apenas em sede de Recurso Voluntário, pois a autoridade julgadora de primeira instância não se manifestou quanto a eles. Configurada a preclusão processual.

PEDIDOS DE COMPENSAÇÃO, RESTITUIÇÃO E RESSARCIMENTO. NECESSÁRIA COMPROVAÇÃO DA LIQUIDEZ E CERTEZA DO DIREITO CREDITÓRIO. ART. 170 DO CTN. ÔNUS DA PROVA DO CONTRIBUINTE. INSUFICIÊNCIA.

A Lei autoriza a restituição/ressarcimento/compensação de créditos tributários com liquidez e certeza pela via do sistema PER/DCOMP cujo o ônus da prova incumbe a quem do direito se aproveita.

Não tendo sido apresentada qualquer documentação apta a embasar a existência e suficiência crédito alegado pela Recorrente, não é possível o reconhecimento do direito apto a acarretar em qualquer imprecisão do trabalho fiscal na não homologação da compensação requerida.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer de parte do recurso. Na parte conhecida, por unanimidade de votos, em negar provimento, nos termos do voto condutor. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhes aplicado o decidido no Acórdão nº 3302-012.078, de 27 de outubro de 2021, prolatado no julgamento do processo 13851.900295/2019-65, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

(documento assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenberg Filho - Presidente Redator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Jorge Lima Abud, Walker Araujo, Larissa Nunes Girard, Jose Renato Pereira de Deus, Carlos Delson Santiago (suplente convocado), Raphael Madeira Abad, Denise Madalena Green, Gilson Macedo Rosenberg Filho

(Presidente). Ausente(s) o conselheiro(a) Vinicius Guimaraes, substituído(a) pelo(a) conselheiro(a) Carlos Delson Santiago.

## Relatório

O presente julgamento submete-se à sistemática dos recursos repetitivos prevista no art. 47, §§ 1º e 2º, Anexo II, do Regulamento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF n.º 343, de 9 de junho de 2015. Dessa forma, adota-se neste relatório o relatado no acórdão paradigma.

Trata o presente processo de PER/DCOMP, visando a compensar o(s) débito(s) nele declarado(s), com crédito oriundo de pagamento a maior de COFINS não-cumulativo.

Na apreciação do pleito, a Delegacia da Receita Federal do Brasil de jurisdição do contribuinte emitiu despacho decisório eletrônico no qual não homologa a(s) compensação(ões) pleiteada(s), sob o argumento de que o pagamento foi utilizado na quitação integral de débito do contribuinte, não restando saldo creditório disponível.

Cientificada do Despacho Decisório, a interessada apresenta manifestação de inconformidade alegando, em síntese, que a partir do período de apuração de agosto/2013 constatou erros na parametrização do seu sistema de escrituração fiscal. Para a regularização e disponibilização dos créditos, promoveu as retificações das obrigações acessórias (Sped, Dacon e DCTF), nos termos da IN RFB n.º 1.387/2013 e de acordo com a nova versão do Sped Contribuições 2.05, que não permite mais a apuração de créditos de forma extemporânea. Por fim, requer seja revista a análise das obrigações acessórias retificadas, deferido o pedido de restituição e homologada a compensação pleiteada.

A decisão de primeira instância foi pela improcedência da Manifestação de Inconformidade apresentada, com fundamento no art. 9º, §2º, da IN RFB n.º 1.110, de 24 de dezembro de 2010, tendo em vista que a DCTF e o Dacon retificadores não podem ser considerados na análise do direito creditório, dispensada ementa nos termos da Portaria RFB n.º 2.724/2017.

Irresignada, a recorrente socorre-se a este Conselho pelo presente Apelo, no qual, após breve síntese dos fatos, alega que o pagamento indevido se deu em razão da inclusão do ICMS na base de cálculo das contribuições, que procedeu as retificações das declarações que disponibilizaram o crédito em conta corrente, que o fato de ter sido fiscalizada e autuada no período não significa que está impedida de a qualquer tempo a recuperação de créditos pagos indevidamente.

Por fim requer:

Dos pedidos:

Posto isto, devem os PER/DCOMP, serem mantidos em sua ínteg, descabida a não homologação pelo simples fato de que se trata de matéria transitada em julgado e não passível de glosas.

Quanto ao mais, requer seja a decisão ora acatada devidamente reformada em sua totalidade, sendo a manifestação de inconformidade mantida por seus próprios fundamentos, anulando-se e rejeitando-se as

multas aplicadas, amntendo a compensação proveniente dos créditos utilizados, tudo por medida de estrito direito.

É o relatório.

## Voto

Tratando-se de julgamento submetido à sistemática de recursos repetitivos na forma do Regimento Interno deste Conselho, reproduz-se o voto consignado no acórdão paradigma como razões de decidir:

### *I – Da admissibilidade:*

A recorrente foi intimada da decisão de piso em 13/02/2020 (fl.54) e protocolou Recurso Voluntário em 24/02/2020 (fl.55) dentro do prazo de 30 (trinta) dias previsto no artigo 33, do Decreto 70.235/72<sup>1</sup>.

Desta forma, é tempestivo o Recurso Voluntário apresentado pela recorrente, porém dele conheço parcialmente, em face da preclusão. Explico.

Na sua Manifestação de Inconformidade, a ora recorrente limita-se a afirmar que possui crédito relativo de PIS de agosto/2013, sem ao menos especificar a origem do crédito pleiteado. Informa que providenciou a entrega da DCTF e do Dacon retificadores com o real valor devido, gerando, assim, o crédito a ser compensado.

Ulteriormente, a recorrente surpreende trazendo nova argumentação em seu Recurso Voluntário. Defende, que *promoveu revisão interna e constatou que não tinha considerado a redução na base de cálculo da contribuições referente a exclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS*, cita a decisão proferida pelo STF - RE 574.706, junta decisão proferida pelo TRF da 3ª Região, nos autos do Processo n.º 5000399-96.2017.4.03.6120, que em tese autoriza a contribuinte a compensação.

O pedido atual da recorrente não merece acolhida por diversas razões.

Primeiro, observa-se claramente que o recurso interposto sucinta um novo argumento e, portanto, inova a sua defesa. Por óbvio, a tese defendida neste momento processual não foi objeto de exame pela Delegacia de Julgamento, assim, restando impossível a sua apreciação por esta turma, sob pena de incorrer em vedada supressão de instância. Por outro lado, conforme o disposto no art. 16 do Decreto n.º 70.235/72, a Impugnação/Manifestação de Inconformidade deve conter todos os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, ficando precluso, a partir daí, o direito de o fazer.

Tal entendimento tem sido esposado reiteradamente por este Conselho, como se constata, por exemplo, no Acórdão 3302-006.760, *in verbis*:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA  
SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Data do fato gerador: 31/08/2008

RECURSO VOLUNTÁRIO. INOVAÇÃO DA CAUSA DE PEDIR.  
IMPOSSIBILIDADE. PRECLUSÃO CONSUMATIVA. OCORRÊNCIA.

---

<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.

Os contornos da lide administrativa são definidos pela impugnação ou manifestação de inconformidade, oportunidade em que todas as razões de fato e de direito em que se funda a defesa devem deduzidas, em observância ao princípio da eventualidade, sob pena de se considerar não impugnada a matéria não expressamente contestada, configurando a preclusão consumativa. (Acórdão n.º 3302-006.760 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, Processo n.º 10783.921919/2009-79, Rel. Conselheiro Jorge Lima Abud, Sessão de 28 de março de 2019)

Ademais, mesmo se o contribuinte não tivesse inovado em seus argumentos, para comprovar o crédito, deveria ter carreado aos autos toda a documentação contábil e fiscal necessária, o que não o fez.

Trata-se, portanto, de argumento novo, não apresentado pela defesa em sede de manifestação de inconformidade, o que não é admissível no processo contencioso administrativo, implicando a ocorrência da preclusão consumativa.

## **II – Do mérito:**

Como relatado, o presente processo se refere à PER/DCOMP n.º 12670.49662.231214.1.3.04-3166, formulado pelo contribuinte em 23/12/2014, para compensação de crédito de PIS declarado para o período de 31/10/2010, negado em despacho decisório eletrônico proferido em 09/05/2019, no qual a fiscalização indica que o DARF relacionado ao pagamento indevido ou a maior teria sido integralmente utilizado para quitar o débito relacionado do período.

Em sua manifestação sintetizada, a contribuinte sustenta que o seu direito creditório decorre da apuração da Contribuição para o PIS que teria sido paga a maior. Alega ainda que ao descobrir o erro procedeu a retificação das respectivas declarações e para comprovar o alegado junta aos autos DCTF e DACON retificadores.

A DRJ julgou improcedente a manifestação de inconformidade considerando que a retificação feita pela recorrente foi em desacordo com as normas que dispõem sobre a DCTF ao reduzir os débitos relativos a impostos e contribuições que tenham sido objeto de exame em procedimento de fiscalização anterior - conforme se verifica nos processos administrativos n.ºs 18088.720021/2014-00 e 18088.720341/2014-51 - que seria uma das hipóteses impeditivas previstas no art. 9º da Instrução Normativa RFB n.º 1.110, de 24 dezembro de 2010 e, ainda que pudesse ser aceita a DCTF retificadora, não podem ser considerados na análise do direito creditório.

O entendimento predominante deste Conselho é no sentido da prevalência da verdade material, que ademais é um dos princípios que regem o processo administrativo, devendo ser considerada a DCTF como indício de prova dos créditos, sem no entanto conferir a liquidez e certeza necessários ao reconhecimento do direito creditório advindo do pagamento a maior e a homologação das compensações.

Não há norma procedimental condicionando a apresentação de PER/DCOMP à prévia retificação de DCTF. Quanto ao alegado impedimento para retificação da DCTF, o próprio comando inserto no art. 9º da IN RFB n.º 1.110/2010, abaixo reproduzido, ao mesmo tempo que afirma que a retificação da DCTF não produzirá efeitos quando tiver por objeto a redução de débito que tenha sido objeto de exame em procedimento de fiscalização, abre a possibilidade para uma eventual retificação de ofício nos casos em que houver prova inequívoca da ocorrência de erro de fato no preenchimento da declaração.

Art. 9º A alteração das informações prestadas em DCTF, nas hipóteses em que admitida, será efetuada mediante apresentação de DCTF retificadora, elaborada com observância das mesmas normas estabelecidas para a declaração retificada.

§ 1º A DCTF retificadora terá a mesma natureza da declaração originariamente apresentada, substituindo a integralmente, e servirá para declarar novos débitos, aumentar ou reduzir os valores de débitos já informados ou efetivar qualquer alteração nos créditos vinculados.

§ 2º **A retificação não produzirá efeitos quando tiver por objeto:**

I - reduzir os débitos relativos a impostos e contribuições:

(...)

c) **que tenham sido objeto de exame em procedimento de fiscalização.**

§ 3º A retificação de valores informados na DCTF, que resulte em redução do montante do débito já enviado à PGFN para inscrição em DAU ou do débito que tenha sido objeto de exame em procedimento de fiscalização, somente poderá ser efetuada pela RFB nos casos em que houver **prova inequívoca da ocorrência de erro de fato no preenchimento da declaração.**(grifou-se)

No mesmo sentido é a previsão no art. 10, §1º da Instrução Normativa RFB nº 1.015/2010, vigente à época da transmissão do DACTON retificador:

Art. 10. A alteração das informações prestadas em Dacon, nas hipóteses em que admitida, será efetuada mediante apresentação de demonstrativo retificador, elaborado com observância das mesmas normas estabelecidas para o demonstrativo retificado.

§ 1º O Dacon retificador terá a mesma natureza do demonstrativo originariamente apresentado, substituindo-o integralmente, e servirá para declarar novos débitos, aumentar ou reduzir os valores de débitos já informados ou efetivar alteração nos créditos e retenções na fonte informados.

§ 2º **A retificação não produzirá efeitos quando tiver por objeto:**

I - **reduzir débitos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins:**

a) cujos saldos a pagar já tenham sido enviados à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) para inscrição em Dívida Ativa da União (DAU), nos casos em que importe alteração desses saldos;

b) cujos valores apurados em procedimentos de auditoria interna, relativos às informações indevidas ou não comprovadas prestadas no demonstrativo original, já tenham sido enviados à PGFN para inscrição em DAU; ou

c) **que tenham sido objeto de exame em procedimento de fiscalização;** e

**II - alterar débitos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins em relação aos quais a pessoa jurídica tenha sido intimada de início de procedimento fiscal.**

§ 3º **A retificação de valores informados no Dacon que resulte em redução do montante do débito** já enviado à PGFN para inscrição em DAU ou do débito que tenha sido objeto de exame em **procedimento de fiscalização, somente poderá ser efetuada** pela RFB **nos casos em que houver prova inequívoca da ocorrência de erro de fato no preenchimento do demonstrativo.** (grfou-se)

Portanto, mesmo que haja impedimento legal para a retificação da DCTF, isto não exclui o direito da recorrente à repetição do indébito. Caso o indébito exista tem o contribuinte direito à sua repetição, nos termos do art. 165 do CTN ou de pleitear a compensação dos créditos tributários.

Entretanto, a retificação das declarações a fim de reduzir valores originalmente declarados, sem a apresentação de documentação suficiente e necessária para embasá-la, não tem o condão de comprovar o erro de fato no preenchimento das declarações. Enfim, tanto a DCTF quanto a DACTON são documentos preenchidos pelo próprio contribuinte, que é livre para inserir neles os dados que entender sejam os corretos. O Fisco, entretanto, mais do que um poder, tem o dever, atribuído pela Constituição Federal, de verificar a correção de tais informações.

Não obstante, em sede de restituição/compensação compete ao contribuinte o ônus de comprovar o crédito postulado permanece a cargo do 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.

Nesse contexto, é ponto incontroverso que, no âmbito de pedidos de restituição, ressarcimento e compensações, recai sobre o sujeito passivo o ônus de demonstrar a certeza e liquidez do crédito pleiteado, a teor do que dispõe o Código de Processo Civil, em seu art. 373:

Art. 373. O ônus da prova incumbe:

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

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 o 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."

Logo, a demonstração da certeza e liquidez do crédito é condição *sine qua non* para que a Autoridade Fiscal possa apurar a existência e extensão do crédito pleiteado. 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 (art. 170 do CTN<sup>4</sup>).

Assim, no caso dos autos, já em sua manifestação perante o órgão *a quo*, a recorrente deveria ter especificado, expressamente, a origem dos créditos, acompanhadas dos respectivos elementos de prova para a demonstração da certeza e liquidez do indébito pretendido, sob pena de preclusão, em face do que dispõe o §4º do art. 16 e art. 17 do Decreto nº. 70.235/72.

Contudo, a recorrente não trouxe aos autos elementos suficientes para comprovar a origem do seu crédito. Apesar da complementação das alegações da recorrente e a correspondente decisão judicial, que em tese autoriza a contribuinte a compensação – a qual ao contrário do alegado, não transitou em julgado, estava sobrestado até o julgamento dos embargos de declaração opostos no RE 574.706 (tema 69 da repercussão geral) - não apresentou nenhuma prova do seu direito creditório. Se limitou, tão-somente, a argumentar que faz jus ao reconhecimento do crédito.

Nesse sentido, para se constatar a veracidade do alegado pela recorrente, é imprescindível a existência de forte dilação probatória – especificamente contábil e fiscal, quanto ao crédito – ou seja, a comprovação do pagamento a maior ou indevido em cotejo ao que deveria ter sido pago pelo contribuinte.

---

<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.

<sup>4</sup> 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.

Acerca da produção de provas dos fatos contábeis e fiscais, importante lembrar os termos dispostos no art. 923 do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto n.º 3.000, de 1999 (RIR/1999), no sentido que a escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis.

Por certo, a prova a ser produzida corresponde ao recolhimento de ICMS, seu respectivo valor, sua composição na base de cálculo e, o comparativo do quantum efetivamente recolhido (com ICMS) e o quantum que deveria ter sido recolhido (sem ICMS). Dessa forma, o livro de apuração do ICMS, assim como as notas fiscais do período, são instrumentos de prova capaz de demonstrar o montante de ICMS que incidu nas operações ou prestações de serviços sujeitos ao imposto no período, para fins calcular o montante de PIS indevidamente recolhido por se ter incluído estes valores de ICMS na sua base de cálculo.

Com efeito, não se vislumbra qualquer fundamento fático ou jurídico novo trazido pela recorrente a alterar a conclusão em torno do direito ao crédito glosado pelo despacho decisório e mantido pela decisão recorrida, motivo porque não é possível reconhecer o crédito pleiteado.

Ante o exposto, não conheço de parte do Recurso Voluntário em face da preclusão, na parte conhecida nego provimento ao recurso.

## CONCLUSÃO

Importa registrar que, nos autos em exame, a situação fática e jurídica encontra correspondência com a verificada na decisão paradigma, de sorte que as razões de decidir nela consignadas são aqui adotadas, não obstante os dados específicos do processo paradigma citados neste voto.

Dessa forma, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º e 2º do art. 47 do anexo II do RICARF, reproduz-se o decidido no acórdão paradigma, no sentido de não conhecer de parte do recurso e na parte conhecida em negar provimento.

(documento assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenberg Filho - Presidente Redator