



**Processo nº** 10166.900894/2009-47  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** **3001-000.897 – 3<sup>a</sup> Seção de Julgamento / 1<sup>a</sup> Turma Extraordinária**  
**Sessão de** 14 de agosto de 2019  
**Recorrente** CONDOR ATACADISTA DE MATERIAIS PARA CONSTRUÇÃO S/A  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA**

Data do fato gerador: 30/04/2003

**PEDIDO DE COMPENSAÇÃO. CERTEZA E LIQUIDEZ DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. ÔNUS DA PROVA.**

É do Contribuinte o ônus de comprovar a certeza e liquidez do crédito pretendido compensar. Pelo princípio da verdade material, 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 de forma subsidiária à atividade probatória já desempenhada pelo interessado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Marcos Roberto da Silva - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Luis Felipe de Barros Reche - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Marcos Roberto da Silva (Presidente), Francisco Martins Leite Cavalcante e Luis Felipe de Barros Reche.

**Relatório**

Refere-se o presente processo a pedido de compensação relativo a pagamento a maior ou indevido, a título de Contribuição para o PIS/PASEP, alegadamente recolhida a maior do que o devido, o qual não foi homologado pela unidade jurisdicionante por estar o pagamento que teria dado origem ao crédito integralmente utilizado para quitação de débitos do contribuinte.

Por economia processual e por bem relatar a realidade dos fatos reproduzo o relatório da decisão de piso (destaques no original):

“Trata o presente processo sobre a DCOMP - Declaração de Compensação, transmitida via internet, pelo contribuinte acima identificado, tendo por base suposto crédito de pagamento a maior de Contribuição para o PIS/Pasep.

Nos exatos termos do Despacho Decisório (Nº de Rastreamento): 820978954, às fls. 05, emitido em 18/02/2009, a autoridade fiscal não homologou a compensação declarada no PER/DCOMP nº 04042.76139.120305.1.7.04-0688, sob a alegação de que a partir das a partir das características do DARF discriminado no PER/DCOMP, foram localizados um ou mais pagamentos, abaixo relacionados, mas integralmente utilizados para quitação de débitos do contribuinte, não restando crédito disponível para compensação dos débitos informados no PER/DCOMP.

(...)

Esclarece ainda tal despacho, que o limite do crédito analisado correspondente ao valor do crédito original na data de transmissão informado no PER/DCOMP é de R\$ 12.045,50 (doze mil e quarenta e cinco reais e cinquenta centavos).

Cientificada da decisão em 05/03/2009, a contribuinte apresentou sua manifestação de inconformidade, ao despacho decisório, em 02/04/2009 (fls. 01 a 04), alegando, em síntese.

Relata a interessada que, no período de 08/2003 a 11/2004, efetuou compensação de crédito da Eletrobrás, objeto do processo 20035.101026/07-65 3<sup>a</sup> Vara Cível do Rio de Janeiro - RJ.

No período de 11/2002 a 07/2003, a empresa teria recolhido indevidamente Pis/Cofins sobre a totalidade de suas receitas, sendo que parte do faturamento referia-se a auto peças que, desde 11/02, era tributada no regime monofásico. Assim, os valores declarados estavam errados, bem como suas compensações com crédito da Eletrobrás.

Nesta conjuntura, a empresa optou por desprezar o crédito da Eletrobrás e retificar seus valores, aproveitando-se tão somente os valores efetivamente recolhidos a maior no regime monofásico.

Desta forma, foram apresentadas DCTF's e PER/DCOMP's, as quais tiveram erros materiais e foram re-retificadas.

Visto que na análise do processo não foram consideradas as retificações realizadas, fica prejudicada a conclusão de inexistência do crédito, cujo resumo consta do anexo III”.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Brasília (DF) (DRJ/Brasília) considerou improcedente a Manifestação de Inconformidade formalizada, em decisão assim ementada:

**"ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**

Data do fato gerador: 30/04/2003

**COMPENSAÇÃO. PAGAMENTO INDEVIDO OU A MAIOR. DECLARAÇÃO DE DÉBITOS E CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS FEDERAIS - DCTF. RETIFICAÇÃO.**

A DCTF Retificadora tem a mesma natureza da declaração anteriormente apresentada, substituindo-a integralmente, sendo, pois, instrumento de confissão de dívida e de constituição definitiva do crédito tributário.

Existindo DCTF retificadora cujo valor do débito declarado é igual ao valor recolhido no DARF, não há que se falar em pagamento indevido ou à maior.

#### DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA.

Incumbe ao sujeito passivo a demonstração, acompanhada das provas hábeis, da composição e a existência do crédito que alega possuir junto à Fazenda Nacional para que sejam aferidas sua liquidez e certeza pela autoridade.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido”.

A contribuinte interpôs o seu Recurso Voluntário (doc. fls. 354 a 452)<sup>1</sup> em 19/03/2013, por meio do qual, inconformada com a decisão desfavorável, reitera as razões de sua Manifestação de Inconformidade alegando, em síntese, que:

- a) o fato de a última DCTF, a qual seria a ativa, ter valor do débito declarado igual ao valor recolhido no DARF, restituindo o valor original do débito, decorre de erro motivado pelo uso do arquivo original, e não do retificado, de sorte que a alteração foi erroneamente promovida;
- b) teria ficado sobejamente comprovado que se trata de um erro material e que *“poderia existir a dúvida de que se a empresa possuía ou não os créditos demonstrados no anexo I”*, mas, nesse sentido, *“decorridos dez anos do fato gerador, estando todas as notas de entrada e saída incineradas, resta ainda o contexto e algumas provas cabais”*;
- c) de conformidade com a Lei nº 10.485/2002, a partir de 01/11/2002, os valores de PIS e COFINS passaram a ter sua incidência monofásica, ficando claro em todas as informações prestadas que a empresa continuou a bi-tributar as contribuições no regime cumulativo, mas, identificada a falha, os valores passaram a ser compensados a partir de agosto de 2004;
- d) como prova definitiva, anexa as DIPJ dos anos de 2002 e 2003, onde os valores constantes das declarações retificadoras estariam absolutamente corretos e comprovariam a materialização do alegado e demonstrariam a base de cálculo do PIS/COFINS, e páginas dos Livros de Entrada e Saída e de Inventário desses períodos.

Diante de tais argumentos, requer ao fim de seu apelo a insubsistência da decisão de primeira instância e o provimento do Recurso.

É o relatório.

#### Voto

Conselheiro Luis Felipe de Barros Reche, Relator.

---

<sup>1</sup> Todas as referências a folhas dos autos pautar-se-ão na numeração estabelecida no processo digital, em razão de este processo administrativo ter sido materializado na forma eletrônica.

***Competência para julgamento do feito***

O litígio materializado no presente processo observa o limite de alcada e a competência deste Colegiado para apreciar o feito, consoante o que estabelece o art. 23-B do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015<sup>2</sup>.

***Conhecimento do recurso***

O Recurso Voluntário interposto é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, de sorte que dele tomo conhecimento.

Em não havendo arguição de preliminares, passo à análise do mérito

***Análise do mérito***

A lide materializada no presente processo se inicia com Manifestação de Inconformidade pelo indeferimento de solicitação de compensação formalizada no PER/DCOMP nº 04042.76139.120305.1.7.04-0688, de 12/03/2005, por meio da qual o recorrente informou ter realizado pagamento a maior de Contribuição para o PIS/PASEP.

A denegação da solicitação formulada ocorreu por meio de Despacho Decisório da Delegacia da Receita Federal do Brasil em Brasília (DF) - DRF/Brasília, no qual, baseando-se em dados constantes de seus sistemas informatizados, a unidade constatou que o pagamento informado teria sido integralmente utilizado para quitar débitos do contribuinte, não restando crédito disponível para a compensação dos débitos relativos ao PA encerrado em 30/04/2003.

O Acórdão recorrido julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade, mantendo hígida a não homologação do direito creditório pleiteado, fundamentando-se a decisão sob os argumentos de que não teria a contribuinte comprovado a certeza e liquidez do direito pleiteado, visto que, “*existindo DCTF retificadora cujo valor do débito declarado é igual ao valor recolhido no DARF, não há que se falar em pagamento indevido ou à maior*” e que “*incumbe ao sujeito passivo a demonstração, acompanhada das provas hábeis, da composição e a existência do crédito que alega possuir junto à Fazenda Nacional para que sejam aferidas sua liquidez e certeza pela autoridade*”.

---

<sup>2</sup> Art. 23-B As turmas extraordinárias são competentes para apreciar recursos voluntários relativos a exigência de crédito tributário ou de reconhecimento de direito creditório, até o valor em litígio de 60 (sessenta) salários mínimos, assim considerado

o valor constante do sistema de controle do crédito tributário, bem como os processos que tratem: (Redação dada pela Portaria MF nº 329, de 2017)

I - de exclusão e inclusão do Simples e do Simples Nacional, desvinculados de exigência de crédito tributário; (Redação dada pela Portaria MF nº 329, de 2017)

II - de isenção de IPI e IOF em favor de taxistas e deficientes físicos, desvinculados de exigência de crédito tributário; e (Redação dada pela Portaria MF nº 329, de 2017)

III - exclusivamente de isenção de IRPF por moléstia grave, qualquer que seja o valor. (Redação dada pela Portaria MF nº 329, de 2017)

(...)

Em que pese os argumentos expostos pela Recorrente, razão não lhe assiste. A razão está com a decisão recorrida.

A recorrente defende que era detentora de créditos da Eletrobrás, mas teria desprezado tais créditos visto que, com a Lei nº 10.485/2002, os valores de PIS e COFINS passaram a ter sua incidência monofásica. Assim, no período de 11/2002 a 07/2003, teria recolhido indevidamente PIS/COFINS sobre a totalidade de suas receitas, sendo que parte do faturamento se referia a autopeças, as quais, desde 11/2002, seriam tributadas no regime monofásico, já que *“a empresa adquiria grande parte de suas mercadorias de fornecedores nacionais e internacionalmente conhecidos como fabricantes de veículos e autopeças”*. Nesses termos, as DCTF e DCOMP que tiveram erro teriam sido retificadas.

De certo que a Lei nº 10.485/2002 estabeleceu a concentração de tributação nos fabricantes e importadores de determinados veículos e autopeças, dispondo que os comerciantes atacadistas e varejistas estariam sujeitos à alíquota zero sobre suas receitas de revendas.

De outra feita, também é cediço que, não obstante estar sujeita ao regime não-cumulativo das contribuições, as alíneas "b" dos incisos I dos arts. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 vedam expressamente a tomada de créditos sobre bens adquiridos para revenda pelas pessoas jurídicas que comercializam os produtos referidos nos arts. 1º e 3º da Lei nº 10.485/2002. Ou seja, as empresas atacadistas e varejistas atuantes na cadeia comercial posteriormente aos fabricantes ou importadores de veículos e autopeças não têm o direito de apropriar os créditos de PIS/COFINS no regime da não cumulatividade, calculado sobre as mercadorias submetidas ao regime monofásico da incidência das contribuições sociais.

Mas, feitas essas observações, constata-se que essa análise da existência ou não do direito ao crédito vindicado pela recorrente sequer chegou a ser feita pela autoridade julgadora de primeira instância, visto que a empresa não apresentou nenhum elemento que apontasse para a existência desse direito.

Vê-se que a Manifestação de Inconformidade que deu início ao contencioso foi instruída somente com inúmeras cópias de DCTF e DCOMP originais e retificadoras relativas aos períodos compreendidos entre o 4º trimestre de 2003 e 4º trimestre de 2004 (fls. 006 a 308), totalmente desacompanhados dos documentos e elementos de prova necessários à comprovação da certeza e liquidez do crédito, como assevera a decisão recorrida.

Não foram carreados aos autos quando da instauração do litígio quaisquer elementos que apontassem, sequer, a existência do direito ao crédito, como a escrita contábil e fiscal e os documentos a ela inerentes, apontando o alegado recolhimento indevido ou a maior, o que levou corretamente a decisão de piso à improcedência da Manifestação de Inconformidade, como se extrai dos excertos de fls. 347 a 349:

“Em sua defesa a empresa apresenta apenas uma planilha de dados (anexo III) em que destaca quais seriam os valores recolhidos a maior, e como é cediço, o reconhecimento de direito creditório contra a Fazenda Nacional exige averiguação da liquidez e certeza do suposto pagamento a maior de tributo. É de se notar que a manifestação de inconformidade embute solicitação de desconstituição de confissão de dívida anterior e, nesse contexto, deve ela atestar que o direito de crédito aproveitado na compensação tem apoio não só legal como documental.

Pois bem, consultando o sistema DCTF verifica-se que além da declaração original, outras três retificações foram efetuadas, vejamos:

(...)

Portanto, como a empresa sustenta a sua argumentação somente com uma planilha de dados; e a DCTF retificadora válida demonstra valor diverso do alegado (tela em anexo), sem trazer, aos autos, outros elementos probatórios, resta a este julgador negar o seu pleito, na medida em que não ficou demonstrada a certeza e liquidez do crédito.

(...)

Não se trata aqui, de privilegiar o aspecto formal em detrimento da verdade material. Contudo, tendo em vista que a interessada pretende infirmar informações por ela própria prestadas, é necessário que a dita pretensão esteja calcada em provas documentais robustas.

Destarte, deveria a Requerente ter instruído sua peça de defesa com a documentação que comprovasse o real valor devido a título de PIS/PASEP relativo ao mês de abril de 2003 e que demonstrasse a certeza e a liquidez do suposto pagamento a maior”.

Somente em sede de Recurso Voluntário a recorrente trouxe cópias das DIPJ relativas aos anos de 2002 e 2003, onde, segundo a empresa, os valores constantes das declarações retificadoras estariam absolutamente corretos e comprovariam a materialização do alegado e demonstrariam a base de cálculo do PIS/COFINS, além de páginas dos Livros de Entrada e Saída e de Inventário desses períodos, os quais entendem configurarem prova definitiva de seu direito.

É farta a jurisprudência deste Conselho no sentido de que, em pedidos de restituição/compensação/ressarcimento, é do contribuinte o ônus de comprovar a certeza e liquidez do crédito pretendido e ainda que a prova documental deve ser produzida até o momento processual da reclamação, precluindo o direito da parte de fazê-lo posteriormente, salvo prova da ocorrência de qualquer das hipóteses que justifiquem sua apresentação tardia. Estas decisões estão amparadas:

i) na legislação tributária, que dispõe que a DCTF é instrumento de confissão de dívida e constituição definitiva do crédito tributário (art. 5º do Decreto-Lei n.º 2.124, de 1984<sup>3</sup>) e que a compensação de débitos tributários somente pode ser efetuada mediante existência de créditos líquidos e certos do interessado perante a Fazenda Pública (art. 170 do CTN<sup>4</sup>);

<sup>3</sup> Art. 5º O Ministro da Fazenda poderá eliminar ou instituir obrigações acessórias relativas a tributos federais administrados pela Secretaria da Receita Federal.

§ 1º O documento que formalizar o cumprimento de obrigação acessória, comunicando a existência de crédito tributário, constituirá confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência do referido crédito.

§ 2º Não pago no prazo estabelecido pela legislação o crédito, corrigido monetariamente e acrescido da multa de vinte por cento e dos juros de mora devidos, poderá ser imediatamente inscrito em dívida ativa, para efeito de cobrança executiva, observado o disposto no § 2º do artigo 7º do Decreto-lei n.º 2.065, de 26 de outubro de 1983.

§ 3º Sem prejuízo das penalidades aplicáveis pela inobservância da obrigação principal, o não cumprimento da obrigação acessória na forma da legislação sujeitará o infrator à multa de que tratam os §§ 2º, 3º e 4º do artigo 11 do Decreto-lei n.º 1.968, de 23 de novembro de 1982, com a redação que lhe foi dada pelo Decreto-lei n.º 2.065, de 26 de outubro de 1983.

<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

ii) na lei que trata do processo administrativo tributário federal, que estabelece que a prova documental deve ser apresentada na impugnação, a menos que fique demonstrada sua impossibilidade por motivo de força maior, refira-se a fato ou direito superveniente ou destine-se a contrapor fatos ou razões posteriores (art. 16, §4º, do Decreto n.º 70.235, de 1972<sup>5</sup>);

iii) no art. 373 da Lei n.º 13.105/2015<sup>6</sup>, aplicável subsidiariamente ao caso, que determina que o ônus da prova incumbe a quem alega fato constitutivo de direito.

Tomo como exemplo o Acórdão da CSRF n.º 9303-005.226, sessão de 20 de junho de 2017, de relatoria da i. Conselheira Vanessa Marini Cecconello, cuja ementa reproduzo, *verbis*:

“ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Data do fato gerador: 14/11/2002

PEDIDO DE COMPENSAÇÃO. RETIFICAÇÃO DE DCTF. PROVA DO INDÉBITO.

A apresentação de DCTF retificadora anteriormente à prolação do despacho decisório não é condição para a homologação das compensações. No entanto, referida declaração não tem o condão de, por si só, comprovar a certeza e liquidez do crédito tributário. Não sendo o caso de mero erro material, com a retificação das informações deve o Sujeito Passivo trazer outros elementos de prova aptos a lastrear a alegação de recolhimento indevido ou a maior, a fim de comprovar ser líquido e certo o indébito tributário pleiteado.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL Data do fato gerador: 14/11/2002 PEDIDO DE COMPENSAÇÃO. CERTEZA E LIQUIDEZ DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. ÔNUS DA PROVA.

---

ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda pública.

<sup>5</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, a menos que: (Incluído pela Lei n.º 9.532, de 1997)

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)

<sup>6</sup> Art. 373. O ônus da prova incumbe:

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

II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

§ 1º Nos casos previstos em lei ou diante de peculiaridades da causa relacionadas à impossibilidade ou à excessiva dificuldade de cumprir o encargo nos termos do caput ou à maior facilidade de obtenção da prova do fato contrário, poderá o juiz atribuir o ônus da prova de modo diverso, desde que o faça por decisão fundamentada, caso em que deverá dar à parte a oportunidade de se desincumbir do ônus que lhe foi atribuído.

§ 2º A decisão prevista no §1º deste artigo não pode gerar situação em que a desincumbência do encargo pela parte seja impossível ou excessivamente difícil.

(...)

É do Contribuinte o ônus de comprovar a certeza e liquidez do crédito pretendido compensar. Pelo princípio da verdade material, 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 interessado.

Peço licença para agregar aos meus argumentos os fundamentos utilizados pela i. Conselheira Relatora designada, em seu voto condutor naquele Acórdão (grifei):

“Embora se entenda que a apresentação de DCTF retificadora anteriormente à prolação do despacho decisório não é uma condição para a homologação das compensações, referida declaração não tem o condão de, por si só, comprovar a certeza e liquidez do crédito tributário. Não sendo o caso de mero erro material, quando da sua apresentação, deve o Sujeito Passivo trazer outros elementos de prova aptos a lastrear a alegação de recolhimento indevido ou a maior, providência não adotada no caso em exame.

De outro lado, no que concerne ao ônus da prova da certeza e liquidez do crédito tributário, deve-se ter claro que, pelo princípio da verdade material, norteador do processo administrativo, o julgador tem o poder-dever de buscar o esclarecimento dos fatos, adotando providências no sentido de conduzir o processo à busca da verdade real dos fatos.

No entanto, 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”.**

De outra feita, é cediço que este E. Tribunal tem até flexibilizado texto seco da norma, permitindo que sobrevenham documentos complementares que comprovem a existência do crédito. Como dito linhas acima, verificando estar minimamente comprovado nos autos o pleito do sujeito passivo, é papel do julgador solicitar documentos de forma subsidiária à atividade probatória já desempenhada pelo contribuinte.

Mas, no caso dos autos, como visto, a recorrente em momento algum desincumbiu-se de seu dever de trazer os necessários elementos de prova, aptos a lastrear a alegação de recolhimento indevido ou a maior.

### ***Conclusões***

Dante do exposto, VOTO no sentido de negar provimento ao Recurso Voluntário.

*(documento assinado digitalmente)*

Luis Felipe de Barros Reche

