



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO**

**Processo n°** 10283.904578/2012-11  
**Recurso n°** 1 Voluntário  
**Acórdão n°** **3402-005.045 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**  
**Sessão de** 22 de março de 2018  
**Matéria** Normas Gerais de Direito Tributário  
**Recorrente** MASA DA AMAZONIA LTDA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS**

Período de apuração: 01/05/2008 a 31/05/2008

**PEDIDO DE RESTITUIÇÃO. PERD/COMP. LIQUIDEZ E CERTEZA DO CRÉDITO. ÔNUS DA PROVA DO CONTRIBUINTE. INSUFICIÊNCIA.**

As alegações constantes da manifestação de inconformidade devem ser acompanhadas de provas suficientes que confirmem a liquidez e certeza do crédito pleiteado.

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

**DCTF RETIFICADORA APRESENTADA APÓS CIÊNCIA DO DESPACHO DECISÓRIO. EFEITOS.**

A DCTF retificadora apresentada após a ciência da contribuinte do despacho decisório que indeferiu o pedido de compensação não é suficiente para a comprovação do crédito tributário pretendido, sendo indispensável à comprovação do erro em que se funde, nos moldes do artigo 147, §1º do Código Tributário Nacional.

Recurso voluntário negado.

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

*(Assinado com certificado digital)*

Jorge Olmiro Lock Freire - Presidente e Relator.

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Jorge Freire, Diego Diniz Ribeiro, Waldir Navarro Bezerra, Thais De Laurentiis Galkowicz, Maria Aparecida Martins de Paula, Maysa de Sá Pittondo Deligne, Pedro Sousa Bispo e Carlos Augusto Daniel Neto.

## Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto em face da decisão proferida pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento (“DRJ”) de Fortaleza, que julgou improcedente a manifestação de inconformidade apresentada pela Contribuinte sobre pedido de restituição de créditos de Contribuição para COFINS.

O Despacho Decisório denegatório do direito pleiteado inicialmente, fundamentou a não homologação da compensação sob a justificativa de que o pagamento referente ao DARF indicado no PER/DCOMP foi integralmente utilizado para a quitação de débitos do contribuinte, não restando crédito disponível para compensação dos débitos informados no PER/DCOMP.

Ciente do Despacho Decisório, o contribuinte apresentou Manifestação de Inconformidade tempestiva, na qual alega em síntese que:

- *A legislação federal referente à restituição/compensação assegura em caso de não homologação da compensação o direito a interposição de manifestação de inconformidade;*
- *O Despacho Decisório de não homologação foi demasiadamente sucinto e não esclareceu o porquê da decisão.*
- *Os princípios constitucionais do contraditório e ampla defesa não foram respeitados pela administração tributária. O Despacho Decisório deve ser considerado nulo uma vez que não expôs os motivos da não homologação prejudicando seu direito de defesa;*
- *É “empresa industrial com projeto aprovado na SUFRAMA e detentora de incentivos fiscais próprios da Zona Franca de Manaus, instituídos pelo Decreto-Lei nº 288/1967, bem como sujeita ao regime de apuração pela sistemática não cumulativa do PIS e da COFINS, podendo descontar créditos que poderão ser deduzidos do montante devido de tributos administrados pela Receita Federal do Brasil.”*
- *Faz jus aos créditos de PIS e COFINS, com base nos artigos 3º da Lei 10.637/2002 e da Lei nº 10.833/2003, especificamente com relação ao inciso III: “energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica.”*
- *Levantou os créditos no mês de competência e utilizou parte do crédito oriundo do previsto no inciso III dos artigos 3º da Lei 10.637/2002 e da Lei nº 10.833/2003, para compensar com as*

*contribuições vencidas no período, conforme DACONs retificadoras; "A manifestante, inclusive, providenciou a retificação da DCTF correspondente, regularizando qualquer pendência que ainda pudesse haver."*

*A defesa relaciona os Acórdãos n.ºs 12-46124 de 10 de maio de 2012 da 17ª Turma e 16-38673 de 11 de maio de 2012 da 3ª Turma.*

(...)

*• Ao final requer que se julgue procedente a Manifestação de Inconformidade, para o efeito de reformar o Despacho Decisório exarado no processo.*

Sobreveio então o Acórdão 08-033.058, da DRJ/FOR, negando provimento à manifestação de inconformidade, por entender que *"a eficácia da retificação da DCTF, quando apresentada após a ciência do Despacho Decisório, depende de comprovação, a cargo do contribuinte, do erro em que se funda, mediante escrituração e documentos"*, comprovação esta que não restou satisfeita.

Irresignada, a Contribuinte interpôs Recurso Voluntário a este Conselho, no qual repisa os argumentos trazidos em sua impugnação ao lançamento tributário com relação ao mérito da questão, bem como alegando que a decisão recorrida não analisou a documentação apresentada - no seu entender, suficiente para garantir o crédito pleiteado -, deixando prevalecer erro material nas declarações inicialmente prestadas pela Contribuinte, mas depois devidamente sanadas.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Jorge Olmiro Lock Freire

O julgamento deste processo segue a sistemática dos recursos repetitivos, regulamentada pelo art. 47, §§ 1º e 2º, do Anexo II do RICARF, aprovado pela Portaria MF 343, de 09 de junho de 2015. Portanto, ao presente litígio aplica-se o decidido no Acórdão nº **3402-005.034**, de 22 de março de 2018, proferida no julgamento do processo 10283.904567/2012-23, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

Transcreve-se, como solução deste litígio, nos termos regimentais, o entendimento que prevaleceu no Acórdão nº **3402-005.034**:

*"Como se depreende do relato acima, a lide resume-se à comprovação da existência e suficiência do crédito objeto da compensação.*

*Pois bem. A Lei n. 5.172/66 (Código Tributário Nacional), em seu art. 165, assegura o direito à restituição de tributos por recolhimento ou pagamento indevido ou a maior que o devido e estabelece os casos que configuram tal recolhimento ou*

*pagamento, como a Recorrente afirma possuir, nos seguintes termos:*

*Art. 165. O sujeito passivo tem direito, independentemente de prévio protesto, à restituição total ou parcial do tributo, seja qual for a modalidade do seu pagamento, ressalvado o disposto no § 4º do artigo 162, nos seguintes casos*

*I - Cobrança ou pagamento espontâneo de tributo indevido ou maior que o devido em face da legislação tributária aplicável, ou da natureza ou circunstâncias materiais do fato gerador efetivamente ocorrido;*

*II - erro na edificação do sujeito passivo, na determinação da alíquota aplicável, no cálculo do montante do débito ou na elaboração ou conferência de qualquer documento relativo ao pagamento;*

*III - reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória*

*Por sua vez, o instituto da compensação de créditos tributários está previsto no artigo 170 do 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 o advento da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, a compensação passou a ser tratada especificamente em seu artigo 74, tendo a citada Lei disciplinado a compensação de débitos tributários com créditos do sujeito passivo decorrentes de restituição ou ressarcimento de tributos ou contribuições, âmbito da Secretaria da Receita Federal (SRF).*

*Ainda, o §1º do art. 74 da Lei nº 9.430/96 (incluído pelo art. 49 da Lei nº 10.637/02) <sup>1</sup> determina que a compensação será efetuada mediante a entrega, pelo sujeito passivo, de declaração na qual constarão informações relativas aos créditos utilizados e aos respectivos débitos compensados (PER/DCOMP), como pretende a Recorrente in casu.*

*Nesse sentido, a Recorrente processou pedido de compensação, afirmando possuir créditos relativos à Contribuição ao PIS, decorrente de pagamentos indevidos e créditos que teria direito pela sistemática da não cumulatividade da contribuição social (incentivos fiscais próprios da Zona Franca de Manaus, instituídos pelo Decreto-Lei nº 288/1967 e*

---

<sup>1</sup> A referida legislação recebeu ainda algumas alterações promovidas pelas Leis nºs 10.833/2003 e 11.051/2004. Atualmente, os procedimentos respectivos encontram-se regidos pela IN RFB nº 1.300/2012 e alterações posteriores

com base nos artigos 3º da Lei 10.637/2002 e da Lei nº 10.833/2003, respectivamente).

Entretanto, a partir das características do DARF discriminado no PER/DCOMP, foram localizados um ou mais pagamentos, mas integralmente utilizados para quitação de débitos do contribuinte. Assim, concluiu a Fiscalização que não restava crédito disponível para restituição, e, por conseguinte, a compensação não foi homologada.

Muito embora a falta de prova sobre a existência e suficiência do crédito tenha sido o motivo tanto da não homologação da compensação por despacho decisório, como da negativa de provimento à manifestação de inconformidade, a Recorrente permanece sem se desincumbir do seu ônus probatório, insistindo que efetuou a retificação do Dacon e da DCTF, o que demonstraria seu direito ao crédito.

Ocorre que o Dacon constitui demonstrativo por meio do qual a empresa apura as contribuições devidas.

Com efeito, o Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais (DACON), instituído pela Instrução Normativa SRF nº 387, de 20 de janeiro de 2004, é uma declaração acessória obrigatória em que as pessoas jurídicas informavam a Receita Federal do Brasil sobre a apuração da Contribuição ao PIS e da COFINS. Em outros termos, sua função é de refletir a situação do recolhimento das contribuições da empresa, sendo os créditos autorizados por lei e com substrato nos documentos contábeis da empresa, basicamente notas fiscais os livros fiscais onde estão registradas as referidas notas, além da própria DCTF. Assim, são esses últimos documentos que possuem aptidão para comprovar o crédito.

Ademais, a Instrução Normativa n. 1.015, de 05 de março de 2010, vigente à época dos fatos, estabelece que

*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.

(...)

§ 5º A pessoa jurídica que entregar Dacon retificador, alterando valores que tenham sido informados na Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF), deverá apresentar, também, DCTF retificadora.

Quanto à DCTF, cuja retificação foi feita posteriormente à prolação do despacho decisório, tampouco salvaguarda o pleito da Recorrente. Explico.

Este Conselho possui pacífica jurisprudência, tanto nas turmas ordinárias (e.g. Acórdãos 3801-004.289, 3801-004.079, 3803-003.964) como na Câmara Superior de Recursos Fiscais (e.g. Acórdão 9303-005.519), no sentido de que a retificação posterior ao Despacho Decisório não impediria o deferimento do crédito quando acompanhada de provas documentais comprovando o erro cometido no preenchimento da declaração original.

Tal entendimento funda-se na letra do artigo 147, § 1º do Código Tributário Nacional, a seguir transcrito:

*Art. 147. O lançamento é efetuado com base na declaração do sujeito passivo ou de terceiro, quando um ou outro, na forma da legislação tributária, presta à autoridade administrativa informações sobre matéria de fato, indispensáveis à sua efetivação.*

**§ 1º A retificação da declaração por iniciativa do próprio declarante, quando vise a reduzir ou a excluir tributo, só é admissível mediante comprovação do erro em que se funde, e antes de notificado o lançamento.**

Portanto, a DCTF retificadora apresentada após a ciência do Despacho Decisório não é suficiente para a demonstração do crédito pleiteado em PER/DCOMP, sendo imprescindível que a Contribuinte faça prova do erro em que se fundou a retificação.

*Nesse sentido, destaco a ementa do Acórdão nº 9303005.708, cujo julgamento na CSRF, por unanimidade, ocorreu em 19 de setembro de 2017:*

*ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO  
Data do fato gerador: 30/04/2001*

*DCTF RETIFICADORA APRESENTADA APÓS CIÊNCIA DO DESPACHO DECISÓRIO. EFEITOS.*

*A retificação da DCTF após a ciência do Despacho Decisório que indeferiu o pedido de restituição não é suficiente para a comprovação do crédito, sendo indispensável a comprovação do erro em que se funde. Recurso Especial do Contribuinte negado.)*

*Com relação a prova dos fatos e o ônus da prova, dispõem o artigo 36, caput, da Lei nº 9.784/99 e o artigo 373, inciso I, do Código de Processo Civil, abaixo transcritos, que caberia à Recorrente, autora do presente processo administrativo, o ônus de demonstrar o direito que pleiteia:*

*Art. 36 da Lei nº 9.784/99.*

*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. 373 do Código de Processo Civil.*

*O ônus da prova incumbe:*

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

*Peço vênia para destacar as palavras do Conselheiro relator Antonio Carlos Atulim, plenamente aplicáveis ao caso sub judice:*

*“É certo que a distribuição do ônus da prova no âmbito do processo administrativo deve ser efetuada levando-se em conta a iniciativa do processo. **Em processos de repetição de indébito ou de ressarcimento, onde a iniciativa do pedido cabe ao contribuinte, é óbvio que o ônus de provar o direito de crédito oposto à Administração cabe ao contribuinte.** Já nos processos que versam sobre a determinação e exigência de créditos tributários (autos de infração), tratando-se de processos de iniciativa do fisco, o ônus da prova dos fatos jurígenos da pretensão fazendária cabe à fiscalização (art. 142 do CTN e art. 9º do PAF). Assim, realmente andou mal a turma de julgamento da DRJ, pois o ônus da prova incumbe a quem alega o fato probando. Se a fiscalização não provar os fatos alegados, a consequência jurídica disso será a improcedência do lançamento em relação ao que não tiver sido provado e não a sua nulidade.*

*No caso em análise, a Contribuinte esclarece que teria apurado créditos de PIS, contudo, para comprovar a liquidez e*

*certeza do crédito informado nas declarações (DCTF e DACON) é imprescindível que seja demonstrada através da escrituração contábil e fiscal, baseada em documentos hábeis e idôneos, a diminuição do valor do débito correspondente a cada período de apuração.*

*A Contribuinte não juntou aos autos nenhum documento contábil ou fiscal capaz de comprovar a liquidez e certeza do crédito apontado. Somente insistiu que as declarações retificadoras seriam suficientes para tanto, mesmo após a decisão da DRJ ter expressamente colocado quais documentos seriam necessários para a efetividade da prova do crédito. Sobre esse ponto, saliento que este Colegiado vem admitindo provas apresentadas em sede de recurso voluntário, haja vista o princípio da verdade material e da informalidade moderada que reinam na esfera do processo administrativo. Todavia, nem em sede recursal a Recorrente se desincumbiu do ônus da prova.*

*Dessarte, não tendo sido comprovada pela Recorrente a liquidez e certeza do crédito pleiteado, de acordo com toda a disciplina jurídica supra mencionada, não há reparos a serem feitos quanto ao Acórdão recorrido.*

***Dispositivo***

*Por essas razões, voto no sentido de negar provimento ao Recurso Voluntário."*

Da mesma forma que ocorreu no caso do paradigma, no presente processo o contribuinte não logrou comprovar o direito creditório pleiteado.

Aplicando-se a decisão do paradigma ao presente processo, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º e 2º do art. 47 do anexo II do RICARF, **NEGO PROVIMENTO AO RECURSO VOLUNTÁRIO.**

(Assinado com certificado digital)

*Jorge Olmiro Lock Freire*