



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



**Processo nº** 10380.909184/2015-96  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** **3002-002.582 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Turma Extraordinária**  
**Sessão de** 14 de março de 2023  
**Recorrente** DASS NORDESTE CALCADOS E ARTIGOS ESPORTIVOS S.A.  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Data do fato gerador: 31/03/2011

RESTITUIÇÃO. DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA. LIQUIDEZ E CERTEZA.

Os valores recolhidos a maior ou indevidamente somente são passíveis de restituição/compensação caso os indébitos reúnam as características de liquidez e certeza. Em se tratando de pedido de restituição, o contribuinte possui o ônus de prova do seu direito aos créditos pleiteados.

PAGAMENTO INDEVIDO OU A MAIOR. CRÉDITO DECLARADO. APRESENTAÇÃO DE PROVAS. ÔNUS PROBATÓRIO.

Cabe ao contribuinte ônus em comprovar a existência do direito creditório alegado através de demonstrativos contábeis e fiscais.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares arguidas e, no mérito, em negar provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Wagner Mota Momesso de Oliveira- Presidente

(documento assinado digitalmente)

Anna Dolores Barros de Oliveira Sá Malta - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Anna Dolores Barros de Oliveira Sá Malta, Mateus Soares de Oliveira e Wagner Mota Momesso de Oliveira.

**Relatório**

Trata-se o presente processo de PER nº 02372.21685.230415.1.2.04-7250., em razão de pagamento indevido ou a maior de COFINS não-cumulativa que teria ocorrido no segundo trimestre de 2011.

Por bem descrever os fatos, transcreve-se o relatório constante da decisão de primeira instância administrativa:

Trata-se de Manifestação de Inconformidade apresentada contra Despacho Decisório n.º 111400758, que **indeferiu Pedido de Restituição (PER)** de pagamento indevido da **Cofins não cumulativa** relativa a fato gerador ocorrido em 31/03/2011, decorrente do recolhimento a maior efetuado em 25/04/2011, no valor de R\$ 48.962,94 e demonstrado no PER/DCOMP n.º 02372.21685.230415.1.2.04-7250.

O crédito não foi reconhecido porque o recolhimento se encontra integralmente apropriado ao débito correspondente declarado pelo contribuinte em DCTF e Dacon.

Cientificado do decisório em 07/01/2016, o contribuinte manifestou inconformidade em 05/02/2016, alegando em **preliminar a nulidade** do despacho, por ausência de motivação e análise do mérito, porquanto a avaliação do crédito limitou-se ao cruzamento eletrônico do pedido com os dados das declarações prestadas, o que ofende o princípio da verdade material, ante os meios de que a Administração dispõe para averiguar a existência do crédito (intimação ao contribuinte, diligência fiscal).

No **mérito**, aduz que, diante do rumo jurisprudencial dado ao conceito de insumos (“nem tão próximo do conceito aplicado na legislação do IPI e nem tão distante daquele que refere-se ao Imposto de Renda”), viu-se diante do fato de ter deixado de apropriar créditos que lhe seriam de direito, e, conseqüentemente, de ter efetuado o recolhimento das aludidas contribuições a maior, sem que tivesse procedido ao desconto do crédito relativo à aquisição de certos insumos em sua apuração mensal (art. 3º, *caput*, II, e §4º, das Leis n.º 10.637/02 e 10. 833/03).

Alude que vários créditos foram aproveitados de forma extemporânea, independentemente da retificação da DCTF e Dacon, por força do §4º do art. 3º das Leis n.º 10.637/02 e 10.833/03 (cf. Solução de Divergência Cosit n.º 06/2008).

Juntou relação de créditos não computados, notas fiscais de compra de refeições, notas fiscais relativas a serviços de inauguração de loja, de foto para catálogo e de administração de convênios.

Em vista disso, pede a restituição do pagamento indevido, corrigido pela taxa Selic.

É o relatório.

A Quinta Turma da DRJ03 proferiu acórdão n.º 103-000.639 (fls. 74-84), indeferindo o pleito do contribuinte, uma vez que depois de analisar as deduções apresentadas, vislumbra-se que o contribuinte entregou-se à vã tentativa de gerar crédito de pagamento indevido de incerta legitimidade. Assim procurou fazê-lo trazendo para a apuração não-cumulativa das contribuições descontos de crédito caracterizadamente duvidosos. Explica a adoção da providência após avaliar o rumo que tomara a evolução jurisprudencial do conceito de insumo. Entretanto, como já demonstrado, o conceito de insumos consolidado pela jurisprudência do STJ, ao qual se filia a RFB, não contempla as despesas relacionadas.

A recorrente tomou ciência da decisão em 11/09/2020, e interpôs Recurso Voluntário (fls. 95-120), em 14/09/2020, no qual solicita a reforma da decisão proferida pela DRJ, alegando, preliminarmente, a necessidade de reunião desses autos com os processos relacionados ao julgamento e nulidade do despacho decisório por ausência de fundamentação, já no mérito, alega que desnecessidade de retificação da DCTF e demais documentos, além dos balancetes e DACON apresentados serem suficientes para garantir o direito creditório.

É o relatório.

## **Voto**

Conselheira Anna Dolores Barros de Oliveira Sá Malta, Relatora.

O recurso voluntário é tempestivo, preenche os demais requisitos de admissibilidade, e dele tomo conhecimento.

### **PRELIMINARES**

#### **1- Da reunião dos processos para o mesmo julgamento.**

Não obstante a recorrente alegar que, a fim de evitar que haja decisões díspares em matérias que tratam apenas e unicamente sobre a mesma questão de mérito, qual seja, a validade ou não dos PER/DCOMP realizados pela RECORRENTE e a existência e extensão dos créditos pretendidos, seria necessária a análise conjunta dos referidos processos.

No entanto, tal procedimento não está previsto para turma extraordinárias e, sendo assim, rejeito a preliminar arguida.

#### **2- Da nulidade do despacho decisório por ausência de motivação e análise meritória**

Em atenção à nulidade do despacho decisório, alega o recorrente que o DD não veio acompanhado de comprovação válida e robusta dos motivos que ensejaram a não homologação da compensação, afirmando, por conseguinte, que a decisão foi embasada em meras presunções.

Percebe-se, contudo, que a Recorrente possuía plena informação quanto aos motivos e fundamentos que levaram ao não reconhecimento do crédito pleiteado.

Outrossim, é importante destacar que os motivos da não homologação residem nas próprias declarações e documentos produzidos pela contribuinte, sendo esses a prova e o motivo do ato administrativo.

O despacho decisório, além de se revestir dos requisitos e formalidades necessários à sua constituição, nos termos da legislação de regência da matéria, está adequadamente caracterizado e motivado, de modo a justificar a não aceitação do crédito alegado.

Estatuem os arts. 59 e 60 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, *in verbis*:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

Ou seja, não há que se falar em nulidade de despacho decisório que atende a todos os requisitos e formalidades legais necessários a sua constituição. Este encontra-se devidamente fundamentado, tendo indicado de forma precisa que a restituição em relevo não poderia ser homologada porque não há crédito a ser ressarcido.

Logo, também rejeito esta liminar.

### MÉRITO

#### 3- Da desnecessidade do despacho da retificação da DCTF e demais documentos/dos balancetes e DACON e suficiência de documentos apresentados.

Trata-se o presente processo de PER n.º 02372.21685.230415.1.2.04-7250., em razão de pagamento indevido ou a maior de COFINS não-cumulativa que teria ocorrido no segundo trimestre de 2011.

A decisão de primeira instância até reconhece a importância da apresentação do DACON, no entanto, entende ser esses documentos insuficientes para o reconhecimento do pleito da recorrente. Vejamos parte do julgado:

Em outras palavras, tais créditos são extemporâneos ao período de apuração e somente poderiam ser aproveitados mediante retificação das declarações (DCTF e Dacon), devendo igualmente a DIPJ ser retificada para uniformizar as bases de cálculo dos tributos.

A propósito, observa-se que o §1º do art. 3º das leis das contribuições estabelece que o crédito sobre bens e serviços utilizados como insumos devam ser apropriados no mês em que adquiridos. Também é verdade que o crédito não aproveitado em determinado período poderá sê-lo nos meses subsequentes, conforme retratado no §4º do art. 3º dos diplomas legais. Não se consagrou, todavia, tal possibilidade a créditos individualmente considerados, sobre certos bens e serviços, insumos, custos ou despesas, **mas ao saldo credor da contribuição** apurado em determinado período, com vistas a concretizar o princípio da não-cumulatividade para além do mês de apuração. De outro modo, os referidos preceitos se contradiriam.

De fato, é possível que a DCTF retificadora atinja os seus efeitos de substituir a original, no entanto, é necessário que haja nos autos documentos que mostrarem a veracidade dos valores a serem compensados.

Nesse sentido, é o Parecer Cosit n.º 02/2015, de 28 de agosto de 2015, cuja ementa se deu nos seguintes termos:

NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. RETIFICAÇÃO DA DCTF DEPOIS DA TRANSMISSÃO DO PER/DCOMP E CIÊNCIA DO DESPACHO DECISÓRIO. POSSIBILIDADE. IMPRESCINDIBILIDADE DA RETIFICAÇÃO DA DCTF PARA COMPROVAÇÃO DO PAGAMENTO INDEVIDO OU A MAIOR.

**As informações declaradas em DCTF – original ou retificadora – que confirmam disponibilidade de direito creditório utilizado em PER/DCOMP, podem tornar o crédito apto a ser objeto de PER/DCOMP desde que não sejam diferentes das informações prestadas à RFB em outras declarações, tais como DIPJ e Dacon, por força do disposto no § 6º do art. 9º da IN RFB nº 1.110, de 2010, sem prejuízo, no caso concreto, da competência da autoridade fiscal para analisar outras questões ou documentos com o fim de decidir sobre o indébito tributário.** (Grifos nossos)

Não há impedimento para que a DCTF seja retificada depois de apresentado o PER/DCOMP que utiliza como crédito pagamento inteiramente alocado na DCTF original, ainda que a retificação se dê depois do indeferimento do pedido ou da não homologação da compensação, respeitadas as restrições impostas pela IN RFB nº 1.110, de 2010.

Retificada a DCTF depois do despacho decisório, e apresentada manifestação de inconformidade tempestiva contra o indeferimento do PER ou contra a não homologação da DCOMP, a DRJ poderá baixar em diligência à DRF. Caso se refira apenas a erro de fato, e a revisão do despacho decisório implique o deferimento integral daquele crédito (ou homologação integral da DCOMP), cabe à DRF assim proceder. Caso haja questão de direito a ser decidida ou a revisão seja parcial, compete ao órgão julgador administrativo decidir a lide, sem prejuízo de renúncia à instância administrativa por parte do sujeito passivo.

(...)

Logo, embasada na premissa supracitada, verifico que cabe ao contribuinte demonstrar o equívoco cometido, mediante outros meios de prova, especialmente fiscais e contábeis.

Para que a compensação se aperfeiçoe, exige o artigo 170, do Código Tributário Nacional, a certeza e liquidez do crédito - a “certeza da existência” e a “determinação da quantia” dos créditos e débitos que se pretende compensar, de modo que, deve a análise da fiscalização face ao cumprimento desses dois requisitos pelo contribuinte, ser realizada com base nas provas apresentadas no processo administrativo fiscal.

Neste sentido, a “certeza da existência” dos créditos recíprocos é atestada pelo pagamento indevido, que constitui o débito do fisco, e pelo lançamento, apto a constituir o crédito tributário por meio da apuração da ocorrência do fato jurídico hipoteticamente previsto na norma de incidência tributária e do cálculo do montante devido a título de tributo.

Nesse passo, é possível vislumbrar que os valores informados DACON e apenas planilha de cálculo sem qualquer comprovação contábil/fiscal acessória não são motivos para garantir uma revisão significativa do Despacho Decisório.

Concordo que a análise do rol de documentos citados pelo contribuinte deve ser realizada, mas, em casos de repetição/ressarcimento, cumulado ou não com declaração de compensação, o ônus da prova é do contribuinte. E isso tem como fundamento jurídico o art. 373 do vigente CPC, que dispõe:

Art.373. O ônus da prova incumbe:

I ao autor, quanto ao fato constitutivo do seu direito;

O fato de o processo administrativo ser informado pelo princípio da verdade material em nada macula o que foi até aqui dito. É que o referido princípio destina-se a busca da verdade que está para além dos fatos alegado pelas partes, mas isto em um cenário dentro do qual as partes trabalharam proativamente no sentido de cumprir o seu *onus probandi*. Como já

dito anteriormente, a parte é a responsável pelo ônus de provar o que alega. E, em uma percepção analítica do processual, não há material a ser analisado pela DRJ, vez que nenhum material probatório foi acostado aos autos.

Sendo assim, tendo em vista que o contribuinte não apresentou qualquer prova da liquidez e da certeza do direito de crédito, nada justifica a reforma da decisão recorrida, porque, ao contrário do sustentado pelo Recorrente, cabe ao sujeito passivo o ônus da prova nos pedidos de restituição do crédito pleiteado.

Ante o exposto, rejeito as preliminares arguidas, e, no mérito, nego provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Anna Dolores Barros de Oliveira Sá Malta