



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



<b>PROCESSO</b>	<b>10384.900358/2012-72</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	3402-012.552 – 3ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	17 de abril de 2025
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	DISTRIMED COMÉRCIO E REPRESENTAÇÕES LTDA
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins**

Data do fato gerador: 31/07/2008

DIREITO DE CRÉDITO. ÔNUS DA PROVA. ARTIGO 373, INCISO I DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL

É ônus do Contribuinte apresentar as provas necessárias para demonstrar a liquidez e certeza de seu direito creditório, devendo ser aplicado o artigo 373, inciso I do Código de Processo Civil.

RESTITUIÇÃO. CRÉDITOS. COMPROVAÇÃO.

Compete ao contribuinte a apresentação de livros de escrituração comercial e fiscal ou de documentos hábeis e idôneos à comprovação do quanto alegado.

## ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

*Assinado Digitalmente*

**Cynthia Elena de Campos** – Relatora

*Assinado Digitalmente*

**Arnaldo Diefenthaeler Dornelles** – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Anna Dolores Barros de Oliveira Sá Malta, Cynthia Elena de Campos, Luiz Felipe de Rezende Martins Sardinha (substituto integral), Mariel Orsi Gameiro, Renato Câmara Ferro Ribeiro de Gusmão (substituto integral) e Arnaldo Diefenthaeler Dornelles (Presidente). Ausente o conselheiro Leonardo Honório dos Santos, substituído pelo conselheiro Luiz Felipe de Rezende Martins Sardinha.

**RELATÓRIO**

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra o **Acórdão nº 02-55.530**, proferido pela 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Belo Horizonte/MG que, por unanimidade de votos, julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade interposta e não reconheceu o direito creditório, conforme ementa abaixo:

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

Data do fato gerador: 31/07/2008

DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. PAGAMENTO INDEVIDO OU A MAIOR. CRÉDITO NÃO COMPROVADO.

Não se admite a compensação se o contribuinte não comprovar a existência de crédito líquido e certo.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

**Por bem descrever os fatos ocorridos até aquele momento, reproduzo o relatório da Resolução nº 3402-002.615:**

Versa o processo sobre Declaração de Compensação objeto do PER/DCOMP nº 31705.31098.291009.1.3.04-0502, mediante a qual pretende a contribuinte compensar débitos com supostos créditos decorrentes de recolhimento indevido realizado por meio de DARF com código da receita 2172, de 20/08/2008, no valor R\$ 2.856,32.

Foi emitido o Despacho Decisório de rastreamento nº 19105453 com a não homologação da compensação diante da inexistência do crédito declarado, vez que o pagamento indicado como indevido foi utilizado integralmente para a quitação de outros débitos da contribuinte.

A interessada apresentou manifestação de inconformidade, sustentando, em síntese, que a empresa atua no ramo de medicamentos, os quais contam com redução na base de cálculo de PIS e Cofins, conforme Lei nº 10.147/2000 e Decreto nº 6.426/2008, sendo que nos três primeiros anos de atividade (2007, 2008 e 2009) recolheu PIS e Cofins integralmente, sem considerar a redução que a lei lhe assegurava. Esclareceu também que foram retificadas as DCTFs do 2º trimestre de 2007 e do 1º semestre de 2008, mas que não foram retificadas as do 2º semestre de 2008 e 1º semestre de 2009.

A Delegacia de Julgamento não acatou os argumentos da manifestante sob o fundamento principal de que, ainda que “tivesse sido transmitida a DCTF retificadora, a mera retificação, operada após a ciência do despacho decisório e

sem suporte em nenhum outro elemento de prova, não se prestaria para comprovação do pagamento indevido ou a maior”.

A Contribuinte foi intimada da decisão de primeira instância pela via eletrônica em 19/06/2014 e por via postal em 10/06/2004, protocolando o Recurso Voluntário com pedido de homologação integral da Declaração de Compensação, sustentando a legitimidade de seu direito creditório no princípio da verdade material e requerendo a conversão do julgamento em diligência para comprovação do crédito alegado.

Através da **Resolução nº 3402-002.615** o julgamento do recurso foi convertido em diligência nos seguintes termos:

Assim, com fundamento no art. 18 do Decreto nº 70.235/72 e nos arts. 35 a 37 e 63 do Decreto nº 7.574/2011, voto no sentido de determinar a realização de diligência para que a Unidade de Origem:

- a) Junte aos autos a comprovação da data de interposição do recurso voluntário;
- b) Intime a recorrente a, dentro de prazo razoável, apresentar cópias da escrituração contábil/fiscal do período de apuração do crédito alegado e outros documentos que entenda relevantes a fim de comprovar a veracidade das informações constantes no Dacon e do erro apontado na DCTF que amparariam o direito creditório pleiteado;
- c) Em Relatório Conclusivo, manifeste-se acerca da documentação apresentada pela recorrente e da sua potencialidade para comprovar o direito creditório pleiteado e em que medida, independentemente da retificação da DCTF;
- d) Intime a recorrente do resultado da diligência, concedendo-lhe o prazo de 30 (trinta) dias para manifestação, nos termos do art. 35 do Decreto nº 7.574/2011;
- e)
- e) Por fim, devolva os autos a este Colegiado para prosseguimento.

Realizada a diligência o processo retornou para julgamento.

É o relatório.

## VOTO

Conselheira **Cynthia Elena de Campos**, Relatora

### 1. Pressupostos legais de admissibilidade

Conforme Despacho de Encaminhamento de fls. 78, o Recurso Voluntário é tempestivo. Considerando o preenchimento dos requisitos de admissibilidade, deve ser conhecido.

## 2. Mérito

Conforme relatório, versa o presente litígio sobre Declaração de Compensação objeto do PER/DCOMP nº 31705.31098.291009.1.3.04-0502, mediante a qual pretende a contribuinte compensar débitos com supostos créditos decorrentes de recolhimento indevido realizado por meio de DARF com código da receita 2172, de 20/08/2008, no valor R\$ 2.856,32.

No que concerne ao direito creditório, em análise das alegações da então manifestante, decidiu o julgador *a quo* no seguinte sentido:

De fato, a Lei nº 10.147, de 21 de dezembro de 2000, reduziu a zero as alíquotas do PIS e da Cofins incidentes sobre a receita bruta de produtos especificados. Contudo, o manifestante não apresentou nenhum documento que ateste a ocorrência de erro na apuração de COFINS, que redundou no recolhimento do Darf objeto do PER/DCOMP tratado no Despacho Decisório contestado, sendo insuficiente como meio de prova uma mera planilha com a indicação de supostos valores corretos.

(...)

Se o Darf indicado como crédito foi utilizado para pagamento de um tributo declarado pelo próprio contribuinte, a decisão da RFB de indeferir o pedido de restituição ou de não homologar a compensação está correta. Assim, para modificar o fundamento desse ato administrativo, cabe ao recorrente demonstrar erro no valor declarado ou nos cálculos efetuados pela RFB. Se não o fizer, o motivo do indeferimento permanece.

No caso, o recorrente não comprova erro que possa alterar o fundamento do despacho decisório.

Na falta de comprovação do erro, a divergência entre os valores informados em Dacon e DCTF afasta a certeza do crédito e é razão suficiente para o indeferimento do pedido de restituição ou da compensação.

Tendo em vista a existência de informações divergentes nos sistemas da RFB entre a DCTF e o Dacon, para melhor esclarecimento e em homenagem ao princípio da verdade material, foi proferida a **Resolução nº 3402-002.615**, de relatoria da ilustre Conselheira Maria Aparecida Martins de Paula, com a seguinte determinação:

Assim, com fundamento no art. 18 do Decreto nº 70.235/72 e nos arts. 35 a 37 e 63 do Decreto nº 7.574/2011, voto no sentido de determinar a realização de diligência para que a Unidade de Origem:

- a) Junte aos autos a comprovação da data de interposição do recurso voluntário;
- b) Intime a recorrente a, dentro de prazo razoável, apresentar cópias da escrituração contábil/fiscal do período de apuração do crédito alegado e outros

documentos que entenda relevantes a fim de comprovar a veracidade das informações constantes no Dacon e do erro apontado na DCTF que amparariam o direito creditório pleiteado;

c) Em Relatório Conclusivo, manifeste-se acerca da documentação apresentada pela recorrente e da sua potencialidade para comprovar o direito creditório pleiteado e em que medida, independentemente da retificação da DCTF;

d) Intime a recorrente do resultado da diligência, concedendo-lhe o prazo de 30 (trinta) dias para manifestação, nos termos do art. 35 do Decreto nº 7.574/2011; e e) Por fim, devolva os autos a este Colegiado para prosseguimento.

**Em cumprimento à diligência foi elaborado Relatório Conclusivo pela Unidade Preparadora com o seguinte resultado:**

**Impossibilidade de Apuração da Cofins – Período de Apuração: 07/2008**

3. Contra a decisão que não homologou a compensação declarada, em virtude da inexistência de crédito de Cofins referente ao mês de julho de 2008, a pessoa jurídica apresentou manifestação de inconformidade alegando, em síntese, que o direito creditório pleiteado decorre da inclusão indevida, na base de cálculo das contribuições, de receitas sujeitas à alíquota zero nos termos da Lei nº 10.147, de 2000, e do Decreto nº 6.426, de 2008, e apresentou planilha demonstrativa da apuração dos valores devidos a título de PIS e de Cofins.

4. Considerando que a manifestação de inconformidade foi julgada improcedente pela 2ª Turma da DRJ/BHE, tendo em vista a inexistência de documentação comprobatória da ocorrência do erro alegado na apuração das contribuições, o sujeito passivo interpôs recurso voluntário.

5. Com a conversão do julgamento do recurso em diligência, intimamos a pessoa jurídica a apresentar os balancetes contábeis dos meses de julho/2008 a dezembro/2008 e planilhas discriminando as notas fiscais relativas aos valores excluídos das bases de cálculo das contribuições em cada mês, demonstrados na planilha de apuração às fls. 14 / 18.

6. A contribuinte, então, apresentou as planilhas solicitadas, mas não apresentou os balancetes contábeis. Ademais, constatamos divergências entre os valores da planilha de apuração elaborada quando da apresentação da manifestação de inconformidade e aqueles constantes das planilhas apresentadas em resposta à intimação.

7. Posto isto, intimamos a interessada a apresentar os balancetes contábeis solicitados anteriormente e, por amostragem, diversas notas fiscais referentes a vendas no período.

8. Em resposta à intimação, a pessoa jurídica informou da impossibilidade de apresentar os balancetes contábeis e as notas fiscais, e apresentou o Balanço Patrimonial e a Demonstração do Resultado do Exercício (DRE) do ano de 2008.

9. Posteriormente às intimações, constatamos que os documentos juntados ao processo nº 10384.722049/2014-17, formalizado para recepção dos recursos voluntários, não foram anexados a este processo. Trata-se de notas fiscais que compõem as receitas de vendas e do relatório de faturamento por notas fiscais e por produtos.

10. Contudo, com base na documentação acostada aos autos, inclusive aquela constante do processo nº 10384.722049/2014-17, não é possível atestar a existência do direito creditório relativo a pagamento a maior de Cofins de julho de 2008. Vejamos.

11. Há divergências entre os demonstrativos elaborados pela pessoa jurídica. Na planilha de apuração, para o mês de julho de 2008, o valor do faturamento informado é de R\$ 297.807,36. Entretanto, as notas fiscais relacionadas no relatório de faturamento do mesmo período perfazem o montante de R\$ 260.549,44. E as notas fiscais emitidas em julho de 2008, juntadas ao processo nº 10384.722049/2014-17, totalizam o valor de R\$ 241.327,27.

12. Diante dessas divergências e considerando a ausência do balancete contábil, não há como determinar a receita de vendas do período. Assim, fica impossibilitada a apuração correta do valor devido a título de Cofins de julho de 2008.

13. Ressaltamos, ainda, que a DRE apresentada em resposta à intimação (em substituição aos balancetes mensais solicitados) apenas evidencia as inconsistências da planilha de apuração do sujeito passivo. Nesta, o faturamento de 2008 totaliza o valor de R\$ 4.307.094,06, enquanto na DRE, a receita bruta é de R\$ 5.007.030,27.

Constata-se que a Recorrente, apesar de ter apresentado as planilhas solicitadas, Balanço Patrimonial e DRE/2008, deixou de entregar à Autoridade Fiscal os balancetes contábeis, bem como notas fiscais referentes às vendas no período, impossibilitando a apuração correta do valor devido a título de COFINS de julho de 2008, especialmente em razão das divergências entre os demonstrativos elaborados pela própria Contribuinte, a exemplo dos valores indicados no Relatório de Diligência.

Em se tratando de pedido de crédito, aplica-se o artigo 373, inciso I do Código de Processo Civil, que atribui o ônus da prova ao autor quanto ao fato constitutivo de seu direito.

Neste sentido, colaciono as decisões abaixo ementadas:

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Período de apuração: 01/04/2000 a 30/06/2000

**RESSARCIMENTO DO IPI. COMPROVAÇÃO**

Quando dados ou documentos solicitados ao interessado forem necessários a apreciação de pedido formulado, a demonstrar o direito do contribuinte, ele se obriga a apresentá-los para comprovar o seu direito, caso contrário se sujeita à análise de seu pedido destituída de provas.

ÔNUS DA PROVA Cabe a defesa do ônus dos fatos que fundamentam o pedido de ressarcimento.

Recurso voluntário negado.

**(Acórdão nº 3403-003.392 – PAF nº 13869.000095/00-40 – Relator: Conselheiro Antonio Carlos Atulim)**

**Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins**

Data do Fato Gerador: 20/04/2007

**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 administrativa.

**(Acórdão nº 9303-007.218 – PAF nº 10840.909854/2011-86 – 3ª Turma da CSRF - Relator: Conselheiro Rodrigo da Costa Possas)**

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Data do fato gerador: 30/04/2004

COMPENSAÇÃO. RECOLHIMENTOS INDEVIDOS DE COFINS/PIS. AUSÊNCIA DE LIQUIDEZ E CERTEZA DO DIREITO CREDITÓRIO.

É ônus do contribuinte comprovar a liquidez e certeza de seu direito creditório, conforme determina o caput do art. 170 do CTN, devendo demonstrar de maneira inequívoca a sua existência.

RECURSO ESPECIAL DO CONTRIBUINTE NEGADO.

**(Acórdão nº 9303-002.562 – PAF nº 10120.904658/2009-26 – 3ª Turma da CSRF - Relator: Conselheiro Rodrigo da Costa Possas)**

Destaco a fundamentação que embasou o voto condutor do v. **Acórdão nº 9303-002.562**, de relatoria do Ilustre Conselheiro Rodrigo da Costa Possas, abaixo reproduzida:

Aqui o ônus probante é daquele que pleiteia o direito creditório, nos exatos termos do art. 333 do CPC. A comprovação de uma das partes de determinado fato ou situação jurídica decorre da distribuição legal do ônus da prova. **Há que se “convencer” o julgador da existência do direito e a parte contrária dos fatos impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do sujeito ativo.**

**O que ocorre é a assunção dos riscos de uma decisão desfavorável de quem efetivamente tinha o ônus probatório, ou seja, o encargo jurídico de demonstrar a veracidade de fatos ou a existência de situações jurídicas que ensejassem que os julgadores tomassem uma decisão que lhe fosse favorável. Não há a obrigatoriedade das partes em se produzir a prova. É interesse de ambas as partes em fazê-lo. Mas se o ônus decaí em uma parte e ela não o faz, assume os riscos e as consequências estabelecidos no arcabouço jurídico relacionado àquela matéria.**

O ônus da prova não é um dever e nem um comportamento necessário da parte interessada, mas um direito de a parte poder convencer os julgadores acerca da veracidade de suas alegações, aumentando as chances de uma decisão favorável.

**In casu, o titular do direito creditório, em tese, é que tem que provar, por meio de provas suficiente para demonstrar a certeza e liquidez do direito.** A meu ver o contribuinte não se desincumbiu desse ônus.

Destarte, **apenas com a retificação da DCTF não gera direito creditório. Mesmo que haja uma retificação a destempo, o fato é que este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais vem relativizando o entendimento da preclusão tanto da retificação da DCTF quanto ao momento da apresentação de provas, desde sejam provas cabais, necessárias e suficientes.** A prova deve exaurir em si mesma, ou seja, a sua simples apresentação é suficiente para a comprovação do direito, não tendo que se fazer outras averiguações. Reforçando: **quando demonstrado pelo contribuinte, que o seu direito creditório é líquido e certo, tudo em homenagem ao Princípio da Verdade Material, desde que sejam apresentadas as provas necessárias e suficientes para embasar a operação, tem-**

se relativizado a ocorrência da preclusão temporal. Nesse sentido, há diversos julgados, tais como:

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ**

Ano-calendário: 2003

*DCTF. RETIFICAÇÃO CONSIDERADA NÃO ESPONTÂNEA EM PROCESSO ANTERIOR. VERDADE MATERIAL.*

*DCTF retificadora apresentada de forma não espontânea, em virtude de transmissão efetivada após a ciência de despacho decisório de não homologação de compensação, que não reconhecer o direito creditório alegado, viabiliza compensações posteriores, relativas a esse mesmo crédito se for comprovada através dos documentos fiscais competentes em virtude do princípio da verdade material.*

*DÉBITOS CONFESSADOS. RETIFICAÇÃO. NECESSIDADE DE ESCRITA FISCAL. COMPROVAÇÃO DE PAGAMENTO INDEVIDO OU A MAIOR.*

*Eventual retificação dos valores confessados em DCTF deve ter por fundamento, como no caso, os dados da escrita fiscal do contribuinte, para a comprovação da existência de direito creditório decorrente de pagamento indevido (Acórdão 130201.015– 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária)*

**Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins**

Ano-calendário: 2004

*PER/DCOMP. RETIFICAÇÃO DA DCTF APÓS O DESPACHO DECISÓRIO. PRINCÍPIO DA VERDADE MATERIAL. AUSÊNCIA DE PROVA DO DIREITO CREDITÓRIO. COMPENSAÇÃO NÃO HOMOLOGADA.*

*O contribuinte, a despeito da retificação extemporânea da DCTF, tem direito subjetivo à compensação, desde que apresente prova da existência do crédito compensado. A simples retificação, desacompanhada de suporte probatório, não autoriza a homologação da compensação do crédito tributário. Recurso Voluntário Negado. Direito Creditório Não Reconhecido.*

**(Acórdão 3802001.550– 2ª Turma Especial)**

Observe-se que para que seja aceito o direito creditório, ainda que a DCTF não tenha sido retificada espontaneamente, deve ser comprovado de maneira cabal o direito creditório, mediante a comprovação dos valores pagos a maior pela apresentação da contabilidade escriturada à época dos fatos, acompanhada por documentos que a embasam. É dizer, planilha confeccionada pela empresa, desacompanhada de quaisquer outros documentos, não se prestam à finalidade almejada.

Aliás, a consulta ao banco de dados da jurisprudência deste Conselho, demonstra que há diversos pedidos de compensação da Recorrente, que foram denegados pela ausência de prova, como os Acórdãos 3802001.602, 3801001.660, 3801001.659, 3802001.598, 3802001.599, 3802001.593, entre outros. **(sem destaques no texto original)**

Portanto, diante da impossibilidade de apuração do crédito, na forma esclarecida pela Unidade Preparadora e, uma vez não atendido o ônus probatório de encargo da Contribuinte, não há como reconhecer o direito creditório, devendo ser mantida a decisão recorrida.

### **3. Dispositivo**

Ante o exposto, conheço e nego provimento ao Recurso Voluntário.

É como voto.

*Assinado Digitalmente*

**Cynthia Elena de Campos**