



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



**Processo nº** 10480.900783/2015-16  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 3302-014.263 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 17 de abril de 2024  
**Recorrente** INDUSTRIA DE ALIMENTOS BOMGOSTO LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Exercício: 2014

CERTEZA E LIQUIDEZ DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. ÔNUS PROBATÓRIO DO CONTRIBUINTE. PEDIDO DE RESTITUIÇÃO, RESSARCIMENTO OU COMPENSAÇÃO.

É ônus do contribuinte demonstrar a certeza e liquidez do crédito tributário, conforme dispõe o artigo 170, do Código Tributário Nacional, mediante provas suficientes para tanto, apresentadas no processo administrativo fiscal.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(documento assinado digitalmente)

Aniello Miranda Aufiero Junior - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Mariel Orsi Gameiro - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Denise Madalena Green, Joao Jose Schini Norbiato (suplente convocado(a)), Jose Renato Pereira de Deus, Celso Jose Ferreira de Oliveira, Mariel Orsi Gameiro, Aniello Miranda Aufiero Junior (Presidente).

**Relatório**

O contribuinte a formalizou o pedido de restituição alegando pagamento indevido ou a maior do PIS de setembro/2009 no valor de R\$ 8.121,35, conforme PER/Dcomp constante do presente processo, fls. 02 a 04, transmitido em 18/09/2014.

Por meio do Despacho Decisório emitido em 09/03/2015, com ciência em 16/03/2015, fls. 05 e 06, a autoridade administrativa indeferiu o pedido de restituição diante da inexistência do crédito, justificando que o valor do DARF fora integralmente utilizado para quitação de débitos da contribuinte.

Na fundamentação do referido despacho, consta que: A partir das características do DARF discriminado no PER/DCOMP acima identificado, foram localizados um ou mais pagamentos, abaixo relacionados, mas integralmente, utilizados para quitação de débitos do contribuinte, não restando crédito disponível para restituição.

A DRJ/RCE, em 28 de novembro de 2017, julgou improcedente a impugnação, tendo em vista o entendimento de que a restituição pleiteada tratava de parcela desacoberta de certeza e liquidez do crédito tributário, conforme artigo 170, do CTN, considerando a impossibilidade de aproveitamento de créditos antes do trânsito em julgado da sentença judicial. Após cientificado da decisão, o contribuinte apresentou Recurso Voluntário, em 06/02/2018, no qual defendeu, em síntese: i) inaplicabilidade do artigo 170-A, do CTN, tendo em vista que a parcela da restituição pleiteada não corresponde à parcela excluída do recolhimento em razão da suspensão do crédito em medida judicial.

Na manifestação de inconformidade junta a DCTF original e DCTF retificadora, e pagamento dos valores discutidos, e não junta provas em sede de Recurso Voluntário.

Em sede recursal, mediante Resolução 3002-000.235 da 2ª TE-3ª SECAO-3002-CARF-MF-DF, foi conversão do o julgamento em diligência, conforme ementa, para: Resolvem os membros do colegiado, por maioria de votos, rejeitar a preliminar de nulidade da decisão recorrida, suscitada de ofício pela conselheira Mariel Orsi Gameiro (relatora) e converter o julgamento em diligência para a unidade de origem informar a contribuinte a apresentar provas contábeis e fiscais que atestem a redução do débito declarado na DCTF retificadora, apurando eventual crédito daí resultante, vencida a conselheira Mariel Orsi Gameiro (relatora).

Em cumprimento do acórdão, o contribuinte foi informado e informou, em apertada síntese, que não há necessidade de apresentação dos documentos mencionados na resolução da autoridade julgadora e também no termo de intimação.

Devidamente intimada, a contribuinte esclareceu que, na verdade, não há necessidade de apresentação dos documentos mencionados. Isso porque, como já esclarecido nos autos, o crédito indicado pela contribuinte deve ser analisado apenas à luz d DCTF e do correspondente DARF. Com efeito, o pedido de restituição em questão pleiteia a restituição do crédito referente à diferença entre os valores declarados na DCTF original e os declarados em sede de DCTF retificadora apresentada em 2012.

Afirmou, em síntese:

Ocorre que, por meio do relatório de diligência fiscal em questão, a Receita Federal, entendeu de forma contrária, afirmando que "o contribuinte não colaborou com a realização da diligência, de forma que ficou prejudicada a busca pela verdade material". Assim, pontuou que a retificação da declaração para redução do crédito tributário deveria ser acompanhada de prova no erro do preenchimento original, por força do § 1º do art. 147 do CTN e da súmula CARF nº 164. Entretanto, com todo o respeito, não merece prosperar o entendimento do senhor fiscal, uma vez que o dispositivo e a súmula indicados não podem ser aplicados ao presente caso.

Aliás, ao contrário do que entendeu a autoridade fiscal, isso é reforçado pela súmula CARF nº 164, a qual determina que a retificação de DCTF é condicionada à comprovação do erro na declaração original apenas quando apresentada depois de despacho decisório: A retificação de DCTF após a ciência do despacho decisório que indeferiu o pedido de restituição ou que não homologou a declaração de compensação é

insuficiente para a comprovação do crédito, sendo indispensável a comprovação do erro em que se fundamenta a retificação. No presente caso, a retificação da DCTF foi apresentada 2 (dois) anos antes do pedido de restituição. De fato, enquanto a retificação foi apresentada em 2012, o pedido de restituição indeferido somente foi apresentado em 2014, de forma que a aplicação da Súmula CARF nº 164 para fundamentar o argumento da Receita Federal é, logicamente, impossível. Assim, a súmula CARF nº 164, na verdade, corrobora o entendimento da requerente. Afinal, a Súmula CARF nº 164 limita a necessidade de comprovação do erro aos casos em que a DCTF retificadora for apresentada após o despacho decisório negativo. Ou seja, resta ainda mais assentado o pleito da requerente de que no presente caso, em que a DCTF retificadora foi apresentada 02 (dois) anos antes do próprio pedido de restituição, não é necessária a comprovação do erro, sendo suficiente somente a DCTF retificadora homologada. Nesse sentido, verifica-se que o relatório de diligência fiscal é incorreto, uma vez que os argumentos jurídicos dispostos não apenas não se aplicam ao caso concreto, mas também corroboram o pleito da requerente.

Os autos retornam agora a esta relatora para julgamento.

## Voto

Conselheira Mariel Orsi Gameiro, Relatora.

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende os requisitos de admissibilidade, e, portanto, dele tomo conhecimento.

A controvérsia cinge-se, basicamente, no direito ao crédito pleiteado pelo contribuinte, em relação à COFINS não-cumulativa - Exportação, tendo em vista que afirma que houve, supostamente, um desencontro de informações contidas nas declarações face à declaração de compensação.

A decisão de primeira instância manteve o despacho decisório, considerando que o contribuinte não juntou documentos probatórios em sede de manifestação de conformidade, tão só os documentos fiscais relativos ao período supramencionado.

Destaca-se que, no presente caso, foi oportunizado ao contribuinte, mediante realização de diligência, a apresentação de documentos contábeis, e/ou qualquer outro meio de prova para sustentar e legitimar a certeza e liquidez do crédito tributário.

Contrariado, na resposta enviada à diligência, sustentou que não eram necessários documentos, porque a retificação da DCTF foi realizada antes do despacho decisório, e que, para respectiva análise, bastariam os documentos fiscais já juntados no bojo do presente processo administrativo.

**Sem delongas, a despeito de, num primeiro momento entender pela nulidade da decisão de primeira instância, considerando que o voto vencido no acórdão de resolução é de minha relatoria, neste, mudo de posicionamento para expressamente fincar que não há direito ao crédito pleiteado, posto a falta de provas, ainda que realizada diligência para oportunizar ao contribuinte sua produção.**

Em que pese a jurisprudência deste Tribunal Administrativo ser pacífica em relação à desnecessidade de retificação do documento fiscal ou ainda a consideração do documento retificador após despacho decisório para análise do crédito em primeira instância, deve o contribuinte, se alegado equívoco no preenchimento de tais declarações, comprovar o equívoco, através de documentos hábeis para tanto.

Destaco que o direito creditório – e tal entendimento embasa a afirmativa supracitada, nasce do pagamento indevido ou a maior, e não da declaração na respectiva obrigação acessória.

Veja, o direito à restituição do pagamento a maior ou indevido do tributo – indébito tributário, pelo contribuinte, é originado nas expressas disposições dos artigos 165 e 168, do Código Tributário Nacional – da lei:

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.

(...)

Art. 168. O direito de pleitear a restituição extingue-se com o decurso do prazo de 5 (cinco) anos, contados:

I - nas hipóteses dos incisos I e II do artigo 165, da data da extinção do crédito tributário;  
(Vide art 3 da LCp nº 118, de 2005)

II - na hipótese do inciso III do artigo 165, da data em que se tornar definitiva a decisão administrativa ou passar em julgado a decisão judicial que tenha reformado, anulado, revogado ou rescindido a decisão condenatória.

Nota-se que o pagamento a maior ou indevido em cotejo ao que deveria ter sido pago pelo contribuinte, deve ser demonstrado com base na legislação aplicável em lançamentos por homologação.

Nesse sentido, para se constatar a veracidade do suposto equívoco alegado pelo recorrente, é imprescindível a existência de forte dilação probatória – especificamente contábil e fiscal, quanto ao crédito – ou seja, a comprovação da diferença do valor efetivamente pago a maior em relação àquele valor devido, para que se demonstre o pagamento, a base de cálculo utilizada, dentre outros fatores que compõem a conjuntura do crédito tributário pleiteado.

Observa-se o disposto no artigo 147, parágrafo 1º, do Código Tributário Nacional, que permite respectiva demonstração:

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.

E, cabe ao contribuinte tal ônus, conforme determina o artigo 373, do Código de Processo Civil, de modo a garantir a fiscalização que o valor requerido – mediante PERDCOMP, seja a título de restituição ou de compensação, é verdadeiramente devido.

Atendido no primeiro momento a demonstração do equívoco cometido e alegado pelo contribuinte sob a guarida do ônus da produção das provas e seu cotejo necessário no processo administrativo fiscal, em seguida é necessário analisar se os documentos são suficientes ao cumprimento dos requisitos dispostos no artigo 170, do Código Tributário Nacional, ou seja, a comprovação da certeza e liquidez do crédito tributário:

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.

O direito do contribuinte, aqui, apoia-se no conjunto probatório do presente processo administrativo, que é evidentemente inexistente.

E, como dito logo acima, 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.

No caso concreto, o contribuinte junta apenas documentos fiscais, e não contábeis, tão menos não junta qualquer documento em sede de Recurso Voluntário, sem qualquer respaldo comprobatório da efetiva existência do crédito pleiteado.

Ainda, mesmo que oportunizada a produção de provas mediante diligência, entendeu o contribuinte melhor apenas afirmar que não eram necessárias provas de seu crédito, posto que bastava a retificação da DCTF em momento anterior à glosa para embasar seu pleito.

Logo, conclui-se que, se não há documentos para tanto, não há que se sustentar o direito de compensação pleiteado, visto que não comprovado o equívoco.

Ante o exposto, nego provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Mariel Orsi Gameiro