



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



**Processo nº** 10480.913054/2009-81  
**Recurso** Especial do Contribuinte  
**Acórdão nº** **9303-011.423 – CSRF / 3ª Turma**  
**Sessão de** 18 de maio de 2021  
**Recorrente** TIM NORDESTE S/A  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA**

Período de apuração: 01/04/2006 a 30/04/2006

DCOMP NÃO HOMOLOGADA. DCTF RETIFICADORA PÓS CIÊNCIA DO DESPACHO DECISÓRIO. ÔNUS DA PROVA. EFEITOS.

A DCTF retificadas apresentados 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 CTN. 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 compensação, o contribuinte possui o ônus de prova do seu direito aos créditos pleiteados.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, em negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas – Presidente em exercício

(documento assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Tatiana Midori Migiyama, Rodrigo Mineiro Fernandes, Valcir Gassen, Jorge Olmiro Lock Freire, Erika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Ceconello e Rodrigo da Costa Pôssas (Presidente em exercício).

**Relatório**

Trata-se de Recurso Especial de divergência interposto pelo Contribuinte contra a decisão consubstanciada no **Acórdão nº 3001-000.902**, de 15/08/2019 (fls. 198/210), proferida pela 1ª Turma Extraordinária da 3ª Seção de julgamento do CARF, que negou provimento ao Recurso Voluntário apresentado.

### Da Declaração de Compensação

O processo trata de Declaração de Compensação - PER/DCOMP (fls. 3/12), por intermédio da qual compensa débito da **COFINS** (código 2172), com alegado crédito relativo à Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico – **CIDE** (código 8741, período de apuração abril/2006), derivado de “pagamento indevido ou a maior”, efetuado em 15/05/2006.

Em **07/10/2009**, a DRF no Recife-PE proferiu o Despacho Decisório – eletrônico (fl. 13/17), por intermédio do qual resolveu não homologar a compensação realizada pela contribuinte no referido PER/DCOMP, por insuficiência de crédito, nos seguintes termos:

“Limite do crédito analisado, correspondente ao valor do crédito original na data de transmissão informado no PER/DCOMP: 27.552,66. 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 compensação dos débitos informados no PER/DCOMP.**” (Grifei)

### Manifestação de Inconformidade e Decisão de 1ª Instância

Cientificado do Despacho Decisório, a Contribuinte apresentou a Manifestação de Inconformidade de fls. 23/49, acompanhada de cópias de documentos (Contrato Social, cópia de DARF e de Declarações – DCOMP, fls. 51/95). A contribuinte alega, em resumo, que: **(i)** requer a nulidade, pois existe carência de fundamentação e motivação do Despacho Decisório, violando o exercício dos seus direitos ao contraditório e à ampla defesa, **(ii)** com fundamento nos arts. 165 e 168 do CTN, argui ser detentora do crédito indicado no PER/DCOMP, crédito não fulminado pelo prazo decadencial; **(iii)** que o crédito decorre da CIDE recolhida a maior em 15/04/2005 e que houve equívoco de ordem material no preenchimento da DCTF do período de apuração do crédito; **(iv)** discorre acerca do princípio da verdade material, e que o mero erro no preenchimento da DCTF não é suficiente para surgir exigência tributária; **(v)** os créditos utilizados são facilmente comprovados por meio de todos os documentos fiscais apresentados à RFB, **(vi)** destaca a expressa autorização conferida pelo art. 11 da IN nº 903, de 2008, para a retificação de ofício pelo Fisco das informações prestadas em DCTF.

Por fim, requer que seja determinada a conversão do julgamento em diligência para que seja efetivamente examinada a escrita fiscal da Contribuinte.

A **DRJ no Recife** (PE), esclarece que juntou aos autos EXTRATOS das DCTF extraídos dos Sistemas da RFB - incluindo as **DCTF retificadoras, apresentada em 24/11/2009, 25/11/2009 e 26/11/2009**, na qual consta o débito apurado dessa contribuição, com crédito vinculado de igual valor atinente a pagamento (fls. 113/119).

Em seguida, apreciou a Manifestação de Inconformidade que, em decisão consubstanciada no Acórdão nº **11-34.583**, de 11/08/2011 (fls. 125/153), em que considerou **improcedente** a Manifestação de Inconformidade, para **rejeitar** a arguição de nulidade e o pedido de diligência e o não reconhecimento do direito creditório.

No Acórdão restou assentado que: **(i)** a compensação, nos termos em que definida pelo artigo 170 do CTN, só poderá ser homologada se o crédito do contribuinte estiver revestido dos atributos de liquidez e certeza, **(ii)** compete ao sujeito passivo o ônus da prova relativo a

direito creditório utilizado em DCOMP; **(iii)** a não comprovação do direito creditório alegado implica a não-homologação da compensação em que ele foi utilizado e a consequente cobrança do débito indevidamente compensado, **(iv)** o primeiro ato escrito praticado por servidor competente, cientificando o sujeito passivo da obrigação tributária, implica a perda da espontaneidade para retificar as declarações apresentadas e, **(v)** a retificação da DCTF não produzirá efeitos quando tiver por objeto alterar os débitos relativos a tributos em relação aos quais a pessoa jurídica haja sido intimada de início de procedimento fiscal.

### Recurso Voluntário

Cientificada da decisão de 1ª Instância, o Contribuinte apresentou Recurso Voluntário (fls. 157/175), onde reitera os argumentos aduzidos na Impugnação e assegura que: **(i)** em decorrência de carência em sua fundamentação, requer a anulação do Despacho Decisório, pois viola o Princípio do Contraditório e Ampla Defesa; **(ii)** constatou ter efetuado recolhimento a maior a título de IRRF, CIDE, PIS-importação, COFINS-importação, incidentes sobre operações de remessa ao exterior de *royalties* pela cessão de direitos de uso de programas de computador e pela contraprestação de serviços técnicos e administrativos, recolhimentos estes que foram realizados desde o ano-calendário de 2004; **(iii)** não merece prosperar o entendimento do Acórdão recorrido ao afirmar que "a retificação da DCTF posteriormente ao início do procedimento fiscal não surte efeitos no que tange à alteração do valor devido daquela contribuição já confessado em DCTF", **(iv)** que o entendimento adotado pelo julgador de primeira instância, que desconsiderou por inteiro a DCTF retificadora, por entender que esta não surtiria efeitos após a ciência do despacho decisório; **(v)** discorda da desnecessária realização de diligência solicitada, pela busca à verdade material, situação essa que foi adequadamente espelhada nas DCTF retificadoras transmitidas em 24/11/2009, 25/11/2009 e 27/11/2009, a qual põe por terra quaisquer dúvidas quanto à liquidez do crédito cuja compensação foi pleiteada pelo PER/DCOMP.

Não foram anexados novos documentos probatórios ao Recurso Voluntário.

### Decisão CARF

O recurso foi submetido a apreciação da Turma julgadora e foi exarada a decisão consubstanciada no **Acórdão n.º 3001-000.902**, de 15/08/2019 (fls. 198/210), proferida pela 1ª Turma Extraordinária da 3ª Seção de julgamento do CARF, que rejeitou a preliminar de nulidade suscitada e o pedido de diligência e, no mérito, em negar provimento ao Recurso Voluntário.

Conforme ementa dessa decisão, o Colegiado assentou que: **(i)** a retificação da DCTF, para demonstrar a diferença entre valor confessado e recolhido, não é condição prévia para a transmissão da DCOMP nem é ato que cria, por si mesmo, o direito de crédito do contribuinte, e **(ii)** 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.

### Recurso Especial do Contribuinte

Regularmente notificado do Acórdão n.º 3001-000.902, de 15/08/2019, o Contribuinte apresentou Recurso Especial (fls. 220/236), apontando divergência com relação à seguinte matéria: **Compensação – Comprovação do crédito e ônus probatório.**

Para comprovar a divergência, apresentou como paradigma, o Acórdão n.º 3302-01.406, de 26/01/2012 (da própria empresa TIM), argumentando que tanto no **recorrido**, como

no **paradigma**, a Recorrente, retificou a DCTF após o Despacho Decisório, e não apresentou outras documentações para justificar a retificação.

No **Acórdão recorrido**, considerou-se que o ônus da prova é do Contribuinte e 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 e se negou provimento por esta precisa razão. Por outro lado, no **paradigma**, se entendeu que o ônus da prova seria do Fisco, porque não se considerou o Despacho Decisório como passível de afastar a espontaneidade. Assim, embora não se tenha comprovado o crédito, deu-se parcial provimento ao recurso, para retorno dos autos à origem a fim de apuração dos indébitos.

Assim, no Exame de Admissibilidade do Recurso Especial, restou demonstrado haver interpretação divergente na aplicação da legislação tributária. Desta forma, com fundamento no Despacho de Admissibilidade do Recurso Especial, de 10/12/2020, exarado pelo Presidente da 1ª Câmara da 3ª Seção do CARF às fls. 284/287, **DEU SEGUIMENTO** ao Recurso Especial interposto pelo Sujeito Passivo.

### **Contrarrazões da Fazenda Nacional**

Cientificada do Acórdão n.º 3001-000.902, de 15/08/2019, do Recurso Especial do Contribuinte que foi dado seguimento, a Fazenda Nacional apresentou suas contrarrazões de fls. 289/313, requerendo, no mérito, que seja negado provimento ao Recurso Especial, para manutenção da decisão recorrida, em relação à matéria.

O processo, então, foi sorteado para este Conselheiro para dar prosseguimento à análise do Recurso Especial interposto pelo Contribuinte.

É o relatório.

### **Voto**

Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Relator.

#### **Conhecimento**

O recurso é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, conforme consta do Despacho exarado pelo Presidente da 1ª Câmara da 3ª Seção de julgamento/CARF de fls. 284/287, com os quais concordo e cujos fundamentos adoto neste voto.

Portanto, conheço do Recurso Especial interposto pelo Contribuinte.

#### **Mérito**

Para análise do mérito, se faz necessária a delimitação do litígio. Cinge-se a controvérsia, exclusivamente em relação à seguinte matéria: “**Compensação – Comprovação do crédito e ônus probatório.**”

A controvérsia tratada no presente Recurso Especial diz respeito à possibilidade do recebimento da DCTF retificadora transmitida após ciência do Despacho Decisório para sanar erro material que obstava o reconhecimento do crédito fiscal aventado, bem como versa acerca das alegadas provas apresentadas pela Contribuinte.

Pois bem. Estamos a tratar de Declaração de Compensação (extinção de crédito tributário, mediante a modalidade prevista no art. 156, II, do CTN), em que o Contribuinte não se

desincumbiu do ônus probatório consistente em demonstrar o seu direito creditório. Isto é, não comprovou nos autos que houve erro ou pagamento a maior hábil a gerar o indébito alegado, (recolhimento à maior de CIDE relativo ao período de abril/2006).

No entanto, a Contribuinte não traz apontamento da origem do indébito e tampouco qualquer elemento de prova. Limitou-se a afirmar que:

“(…) Tal crédito decorre da CIDE recolhida a maior em 15/05/2006, no valor, à época, de R\$ 27.552,66. Aduz que a autoridade administrativa “(…) considerou o crédito inexistente através do Despacho Decisório em comento, o qual não permite à ora Impugnante conhecer o motivo real do indeferimento da compensação requerida. Mesmo assim, pode-se logicamente inferir a **ocorrência de mero equívoco de ordem material no preenchimento** da Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais – DCTF do período de apuração do crédito vindicado.”

“Além disso, **os créditos utilizados pela Impugnante são facilmente comprovados por meio de todos os documentos fiscais já apresentados à SRF**, sendo de seu conhecimento, (…). Neste espírito, destaque-se a expressa autorização conferida pelo artigo 11 da Instrução Normativa n.º 903/2008 para a retificação de ofício pelo Fisco das informações prestadas pelo contribuinte em DCTF viciadas por erro de preenchimento”.

De fato, não há óbice para a retificação de DCTF, desde que haja a comprovação documental do erro objeto de correção.

Como a DCTF foi retificada em 24/11/2009, 25/11/2009 e 26/11/2009 (fls. 113/119), após o Despacho Decisório proferido em 07/10/2009 – fl. 13, aplicando-se os efeitos da exclusão da espontaneidade, conforme previsto na legislação no §1º do art. 7º do Decreto n.º 70.235, de 1972, é pertinente perquirir acerca da possibilidade jurídica de o requerente fazê-la e da eficácia probatória que a DCTF retificadora carrega na comprovação do alegado indébito.

É consabido que a compensação via PER/DCOMP, não está vinculada a retificação de DCTF. Isso porque o indébito tributário decorre do pagamento indevido, nos termos dos art. 165 e 168 do CTN, a retificação da DCTF não “cria” o direito de crédito.

Por conseguinte, se transmitida a PER/DCOMP sem a retificação ou com retificação após o Despacho Decisório da DCTF, o Contribuinte tem direito subjetivo à compensação, desde que prove a liquidez e certeza de seu crédito. No entanto, não é o caso do presente processo.

Para comprovar o alegado crédito, a Contribuinte anexa aos autos (junto com a Impugnação), cópias: do Contrato Social, Cadastro do CNPJ, DARF de pagamento e extratos dos PER/DCOMP (fls. 51/95). Não foram anexados novos documentos ao Recurso Voluntário.

Verifica-se no Acórdão recorrido que o Colegiado entendeu não haver comprovação de indícios de provas dos créditos alegados e, com os elementos constantes nos autos como a cópia de Declarações de sua própria responsabilidade, não foi possível verificar a certeza e liquidez do direito pleiteado, consoante extrato do voto abaixo transcrito (fl. 209):

“(…) 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.

“(…) 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”.

Verifica-se que a empresa não demonstrou a base de cálculo utilizada para apurar a CIDE paga no período. Dessa forma, não há como se afirmar qual ou quais valores integraram

erroneamente a sua base de cálculo. Não se pode afirmar a origem/causa do pagamento indevido. Não acostou aos autos qualquer documento contábil ou fiscal que poderia respaldar o seu crédito e a retificação da DCTF por ela realizada após o recebimento do Despacho Decisório.

Sequer anexou planilhas com a memória de cálculo que evidencia a diferença alegada ou mesmo as razões fáticas ou jurídicas que justificaram a retificação na sua apuração. Inexiste um comparativo realizado pelo Sujeito Passivo entre sua apuração fiscal original e retificadora, não estando evidenciado documentalmente qual a origem do crédito.

Conforme bem demarcado pela decisão recorrida, a questão posta na espécie é a desconstituição de débito declarado por meio de DCTF, que requer a comprovação de qual é o débito condizente com a verdade material. Em outras palavras, se o contribuinte equivocou-se na DCTF e declarou débitos maiores do que os devidos, deve comprovar o erro e demonstrar qual o montante efetivamente devido.

Nesse diapasão, na ausência de documentação referente ao crédito, entendo que a pretensão da Contribuinte não merece acolhida, uma vez que, regra geral, considera-se, com base no CPC/2015, que o ônus de provar recai a quem alega o fato ou o direito:

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.

Portanto, é da própria empresa o ônus de registrar, guardar e apresentar os documentos e demais elementos que testemunhem o seu direito ao creditamento, não prosperando a alegação do Contribuinte, quanto à ilegalidade da recusa (imotivada) do conjunto probatório apresentado, conforme preceitua os artigos 2º e 38 da Lei 9.784 de 1999.

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.

Posto isto, uma vez que o Contribuinte não trouxe aos autos elementos mínimos de prova de que teria havido um erro de fato no valor do débito declarado em DCTF, não se prestando, neste momento, a diligência, ou perícia, a suprir deficiência probatória, seja do Contribuinte ou do Fisco, é de se negar o provimento ao Recurso Especial interposto, devendo ser mantida a conclusão alcançada pelo Acórdão recorrido no sentido da inexistência de qualquer direito creditório na hipótese.

### Conclusão

Nesse sentido, voto no sentido de conhecer do Recurso Especial de divergência interposto pelo Contribuinte, para no mérito, **negar-lhe** provimento.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos

Fl. 7 do Acórdão n.º 9303-011.423 - CSRF/3ª Turma  
Processo n.º 10480.913054/2009-81