



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



**Processo nº** 10480.915722/2009-13  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 3402-008.096 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 28 de janeiro de 2021  
**Recorrente** TIM NORDESTE S/A  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO (CIDE)**

Data do fato gerador: 30/04/2006

**NULIDADE DESPACHO DECISÓRIO. INEXISTÊNCIA.**

Não caracteriza cerceamento de defesa a emissão de despacho decisório eletrônico que traz o fundamento para a não homologação da compensação, em razão da inexistência de direito creditório.

**DCTF/DACON RETIFICADORES APRESENTADA APÓS CIÊNCIA DO DESPACHO DECISÓRIO. EFEITOS.**

A DCTF e o DACON retificadores 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 Código Tributário Nacional.

**PER/DCOMP. 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 compensação, o contribuinte possui o ônus de prova do seu direito aos créditos pleiteados.

Recurso Voluntário Negado.

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)

Rodrigo Mineiro Fernandes - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Maysa de Sá Pittondo Deligne - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Rodrigo Mineiro Fernandes, Maysa de Sá Pittondo Deligne, Carlos Alberto da Silva Esteves (suplente convocado) Cynthia Elena de Campos, Sílvio Rennan do Nascimento Almeida, Renata da Silveira Bilhim e Thais De Laurentiis Galkowicz. Ausente o Conselheiro Pedro Sousa Bispo, sendo substituído pelo Conselheiro Paulo Regis Venter (suplente convocado).

## Relatório

Trata-se de pedido de compensação de crédito decorrente de pagamento indevido ou a maior realizado a título de CIDE em 15/05/2006, referente a competência de 31/04/2006. O valor do DARF recolhido foi no montante de R\$ 186.148,57, pleiteando o contribuinte o crédito de pagamento indevido no valor originário de R\$ 98.875,26 (e-fls. 2/6)

O referido pleito foi indeferido por meio do despacho decisório eletrônico da e-fl. 7, vez que o valor do DARF indicado foi integralmente utilizado para quitar o débito da CIDE do mesmo período:

CPF/CNPJ		NOME/NOME EMPRESARIAL	
01.009.686/0001-44		TIM NORDESTE S/A	

  

PER/DCOMP	DATA DA TRANSMISSÃO	TIPO DE CRÉDITO	Nº DO PROCESSO DE CRÉDITO
32368.85756.180607.1.3.04-3441	18/06/2007	Pagamento Indevido ou a Maior	10480-915.722/2009-13

  

**3-FUNDAMENTAÇÃO, DECISÃO E ENQUADRAMENTO LEGAL**

Limite do crédito analisado, correspondente ao valor do crédito original na data de transmissão informado no PER/DCOMP: 98.875,26 ✓  
 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.

CARACTERÍSTICAS DO DARF

PERÍODO DE APURAÇÃO	CÓDIGO DE RECEITA	VALOR TOTAL DO DARF	DATA DE ARRECADACÃO
30/04/2006	8741	186.148,57	15/05/2006

UTILIZAÇÃO DOS PAGAMENTOS ENCONTRADOS PARA O DARF DISCRIMINADO NO PER/DCOMP

NÚMERO DO PAGAMENTO	VALOR ORIGINAL TOTAL	PROCESSO(PR)/ PERDCOMP(PD)/ DÉBITO(DB)	VALOR ORIGINAL UTILIZADO
2586099291	186.148,57	Db: cód 8741 PA 30/04/2006	186.148,57 ✓
	VALOR TOTAL		186.148,57

Diante da inexistência do crédito, NÃO HOMOLOGO a compensação declarada.

Inconformada, a empresa apresentou Manifestação de Inconformidade apresentando a DCTF retificadora emitida em 26/11/2009 (após a transmissão do despacho decisório - e-fls. 68/69). Em seguida, foram anexados aos autos cópia do extrato de DCTFs emitidas constante do sistema da Receita Federal, indicando os valores de CIDE declarados como devidos nas DCTFs originais e retificadoras (e-fls. 73/75).

A defesa apresentada foi julgada improcedente pelo acórdão da DRJ assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO - CIDE

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

PRELIMINAR DE NULIDADE. Não se cogita da nulidade do despacho decisório quando presentes todos os requisitos formais previstos na legislação processual fiscal.

ESPONTANEIDADE O primeiro ato por escrito de servidor competente, cientificando o sujeito passivo da obrigação tributária, implica a perda da espontaneidade para retificar as declarações apresentadas.

RETIFICAÇÃO DE DECLARAÇÃO 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.

COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA. A compensação, nos termos em que está definida em lei (art. 170 do CTN), como em qualquer outra compensação dessa natureza, só poderá ser homologada se os créditos do contribuinte em relação à Fazenda Pública, vencidos ou vincendos estejam revestidos dos atributos de liquidez e certeza.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL PERÍCIAS. DILIGÊNCIAS. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Crédito Tributário Mantido (e-fl. 77)

Intimada desta decisão em 02/09/2011 (sexta-feira, e-fl. 85), a empresa apresentou Recurso Voluntário em 03/10/2011 (e-fls. 86 e ss.) alegando, em síntese: **(i)** a nulidade do despacho decisório por falta de fundamentação; **(ii)** a violação ao princípio da verdade material, vez que ocorreu mero erro na prestação de informações trazidas pelo contribuinte. Sustenta ainda a violação aos princípios da legalidade, da razoabilidade e da proporcionalidade; **(iii)** a validade do crédito tomado, não podendo a fiscalização se basear exclusivamente em dados internos, sendo que a documentação anexada aos autos demonstra a validade da compensação. Não foram anexados novos documentos ao Recurso Voluntário.

É o relatório.

## Voto

Conselheira Maysa de Sá Pittondo Deligne, Relatora.

O Recurso Voluntário é tempestivo e deve ser conhecido.

Primeiramente, sustenta a Recorrente que o despacho decisório careceria de fundamentação, o que ensejou no cerceamento do seu direito de defesa, vez que não teriam sido esclarecidas as razões para as glosas dos créditos. Contudo, conforme se depreende do despacho decisório (e-fl. 7), cuja cópia foi reproduzida no relatório, as razões para a negativa do crédito são claras. O contribuinte pretendia o reconhecimento de pagamento indevido ou a maior de CIDE relativa ao período de apuração de 31/04/2006 com fulcro no DARF recolhido no valor de

R\$ 186.148,57. Contudo, este valor recolhido foi integralmente utilizado para quitar o valor da CIDE devida no referido período (de, repita-se, R\$ 186.148,57), não remanescendo crédito passível de compensação.

Ora, ao contrário do que aduz a Recorrente, desde o início do processo lhe foram disponibilizadas todas as informações quanto à glosa do crédito. Inclusive, na Manifestação de Inconformidade a ora Recorrente reconhece que o despacho decisório se respaldou nas informações constantes do sistema da Receita Federal, vez que a DCTF com o suposto valor de CIDE devido no período de R\$ 87.273,31 somente foi apresentada após a transmissão do despacho decisório, em novembro/2009.

Assim, inexistente nos autos a nulidade ou o cerceamento ao direito de defesa suscitado pela Recorrente.

Adentrando no mérito, observa-se que a Recorrente não trouxe nenhum elemento fático ou jurídico capaz de afastar a conclusão do despacho decisório.

Com efeito, em sua defesa o contribuinte alegou que a origem do crédito decorreria de equívoco cometido na apuração do valor de CIDE devido nas operações de remessa ao exterior de royalties pela cessão de direitos de uso de programas de computador, bem como pela contraprestação de serviços técnicos e administrativos. Para demonstrar a existência do crédito, a empresa apresentou exclusivamente uma DCTF retificadora transmitida após a emissão do despacho decisório.

Contudo, a empresa não acostou aos autos qualquer documento contábil que poderia respaldar o seu crédito e a retificação da DCTF por ela realizada após o recebimento do despacho decisório. Com efeito, não constam dos autos os documentos contábeis que dão suporte para a retificação realizada, inexistindo qualquer elemento capaz de demonstrar o recolhimento indevido alegado. O contribuinte sequer anexou planilhas com a memória de cálculo que evidenciam a diferença alegada ou mesmo as razões fáticas ou jurídicas que justificaram a retificação na sua apuração.

E a ausência de documentos foi bem evidenciada pela r. decisão recorrida, que indicou:

**15. A Contribuinte não juntou qualquer documento que justifique a sua afirmação de que tem crédito.** No entanto, este Julgador, consultando os sistemas da Receita Federal do Brasil, fez juntar os documentos de fls. 56/59, onde se verifica:

15.1 - a Contribuinte apresentou a DCTF nº 1002.006.2006.1810011295 do CNPJ nº 02.336.993/0001-00 (sucedida por incorporação), em 05/06/2006, original, onde consta a importância de R\$ 186.148,57 (cento e oitenta e seis mil, cento e quarenta e oito reais e cinquenta e sete centavos), fls. 56 e 58;

15.2 - em 26/11/2009 apresenta a DCTF/Retificadora de nº 1002.006.2009.1870301951; com o valor de R\$ 87.273,31 (oitenta e sete mil, duzentos e setenta e três reais e trinta e um centavos), fls. 57 e 58.

16. Como se vê a DCTF/Retificadora, fls. 57 e 58, foi apresentada em 26/11/2009, após a ciência do Despacho Decisório, conforme se verifica no "AR" de fl. 54. **A manifestação de inconformidade não apresenta nenhum documento que justifique erro na declaração original a ser corrigida após a emissão do primeiro ato de ofício praticado por servidor competente.** (e-fl. 81 - grifei)

Entretanto, no Recurso Voluntário a empresa insiste na alegação de princípio da verdade material (acrescentando de forma geral a suposta violação aos princípios constitucionais da legalidade, proporcionalidade e razoabilidade), não anexando qualquer documento para respaldar seu crédito. Consta dos presentes autos, tão somente, a informação trazida pela DRJ aos autos da transmissão de DCTF retificadora após o recebimento do despacho decisório. Como dito, não é possível sequer identificar qual o equívoco cometido pela empresa em sua apuração, inexistindo um comparativo realizado pelo sujeito passivo entre sua apuração fiscal original e retificadora, não estando evidenciado documentalmente qual a origem do crédito.

Uma vez que os documentos apresentados não trazem um indício do crédito entendido como devido pelo sujeito, não trazendo uma aproximação uníssona quanto à apuração da CIDE no período e quanto ao crédito que seria eventualmente passível de restituição/compensação, entendo ser prescindível a realização de diligência no presente caso. Inclusive, necessária a apresentação de documentação contábil para evidenciar as retificações realizadas na documentação fiscal do sujeito passivo após o recebimento do despacho decisório, como exigido por este Conselho, consoante bem explanado pela Conselheira Thais De Laurentiis Galkowicz no Acórdão 3402-005.034:

"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 n.º 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 jurídicos 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 DAF) 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.**”

(grifei)

Assim, no presente caso, entendo ser prescindível a diligência, vez que a Recorrente não evidencia com clareza a existência de crédito no presente caso.

E aqui cumpre novamente<sup>1</sup> consignar que o contribuinte figura como titular da pretensão nas Declarações de ressarcimento e de compensação e, como tal, possui o **ônus de prova** quanto ao **fato constitutivo de seu direito**. Em outras palavras, o sujeito passivo possui o encargo de comprovar, por meio de documentos hábeis e idôneos, a existência do direito creditório, demonstrando que o direito invocado existe.

Assim, caberia ao sujeito passivo trazer aos autos os elementos aptos a comprovar a existência de direito creditório, capazes de demonstrar, de forma cabal, que a Fiscalização

---

<sup>1</sup> Como já consignando por esta Turma em outras oportunidade como, por exemplo, no Acórdão n.º 3402-004.763, de 25/10/2017, de minha relatoria.

incorreu em erro ao não homologar a compensação pleiteada, em conformidade com os arts. 15 e 16 do Decreto n.º 70.235/1972<sup>2</sup>.

Com efeito, o ônus probatório nos processos de compensação **é do postulante ao crédito**, tendo este o dever de apresentar todos os elementos necessários à prova de seu direito, no entendimento reiterado desse Conselho. A título de exemplo:

Assunto: Processo Administrativo Fiscal Período de apuração: 31/07/2009 a 30/09/2009 VERDADE MATERIAL. INVESTIGAÇÃO. COLABORAÇÃO. A verdade material é composta pelo dever de investigação da Administração somado ao dever de colaboração por parte do particular, unidos na finalidade de propiciar a aproximação da atividade formalizadora com a realidade dos acontecimentos. **PEDIDOS DE COMPENSAÇÃO/RESSARCIMENTO. ÔNUS PROBATÓRIO. DILIGÊNCIA/PERÍCIA. Nos processos derivados de pedidos de compensação/ressarcimento, a comprovação do direito creditório incumbe ao postulante, que deve carrear aos autos os elementos probatórios correspondentes.** Não se presta a diligência, ou perícia, a suprir deficiência probatória, seja do contribuinte ou do fisco. (...)" (Processo n.º 11516.721501/2014-43. Sessão 23/02/2016. Relator Rosaldo Trevisan. Acórdão n.º 3401-003.096 - grifei)

Com isso, face a ausência de provas, deve ser mantida a conclusão alcançada pela decisão de primeira instância no sentido da inexistência de qualquer direito creditório na hipótese.

Nesse sentido, voto no sentido de negar provimento ao Recurso Voluntário.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Maysa de Sá Pittondo Deligne

---

<sup>2</sup> "Art. 15. A impugnação, formalizada por escrito e instruída com os documentos em que se fundamentar, será apresentada ao órgão preparador no prazo de 30 (trinta) dias, contados da data em que for feita a intimação da exigência.

Art. 16. A impugnação mencionará: (...) III- os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir;"