



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



**Processo nº** 10510.903056/2012-63  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** **3002-002.024 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Turma Extraordinária**  
**Sessão de** 21 de julho de 2021  
**Recorrente** CONSTRUTORA CELI LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)**

Período de apuração: 01/08/2010 a 31/08/2010

CRÉDITO TRIBUTÁRIO. CERTEZA E LIQUIDEZ. ARTIGO 170 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. ÔNUS DA PROVA DO CONTRIBUINTE.

Nos pedidos de compensação, ressarcimento ou restituição, cabe ao contribuinte o ônus da prova - mediante documentos fiscais e contábeis, para comprovação da certeza e liquidez do crédito tributário, conforme artigo 170, do Código Tributário Nacional.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso voluntário, vencido o conselheiro Paulo Regis Venter (relator). Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Mariel Orsi Gameiro.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Regis Venter – Presidente e Relator

(documento assinado digitalmente)

Mariel Orsi Gameiro - Redatora designada

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Paulo Regis Venter (Presidente), Carlos Alberto da Silva Esteves e Mariel Orsi Gameiro.

## **Relatório**

Trata-se de **recurso voluntário** interposto contra o Acórdão nº 11-46.906 (fls. 67/72), da 2ª Turma da DRJ/REC, da sessão realizada em 17/07/2014, quando a turma acordou, por unanimidade de votos, julgar IMPROCEDENTE a manifestação de inconformidade, nos termos das seguintes ementas:

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

Período de apuração: 01/08/2010 a 31/08/2010

**COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA. DISPONIBILIDADE DO CRÉDITO**

A compensação, nos termos em que definida pelo artigo 170 do CTN só poderá ser homologada se o crédito do contribuinte em relação à Fazenda Pública estiver revestido dos atributos de liquidez e certeza.

**ÔNUS PROBANTE.**

É do sujeito passivo o ônus probante do direito à restituição e, conseqüentemente, à compensação.

Transcrevo o relatório da DRJ, que bem descreveu o que constava do processo até então:

Trata-se de manifestação de inconformidade por meio da qual a Contribuinte insurge-se contra a não homologação da compensação declarada.

2. Conforme consta do despacho decisório eletrônico, a compensação não foi homologada em razão de que o crédito que daria suporte ao pleito encontrava-se integralmente alocado, não havendo, por conseguinte, valor disponível para compensação.

3. Regularmente cientificada, comparece a contribuinte ao processo, pleiteando a reforma integral do despacho e a conseqüente homologação da compensação.

Essencialmente, alega:

3.1. Em um primeiro momento, a apuração da contribuição litigiosa teria revelado um débito no valor de R\$ 159.493,32 para o período de agosto de 2010, devidamente informado na Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF) e no Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais (Dacon).

3.2. A partir de uma revisão dessa apuração, constatara que não teriam sido deduzidos dos débitos os valores correspondentes às contribuições retidas na fonte, em observância ao art. 30 da Lei nº 10.833, de 2003. Transcreve o dispositivo e enumera as operações que teriam sido alvo de retenção. Segundo tal demonstrativo, teria sido retida Cofins no valor de R\$ 57.697,50.

3.3. Com vistas à formalização do pleito que é objeto do presente litígio, transmitira Dacon retificador adequando o saldo devedor àquele que resultaria da dedução dos valores retidos. A partir desse ajuste, a contribuição devida totalizaria R\$ 101.795,82 (R\$ 159.493,32 -. R\$ 57.697,50).

3.4. Após a ciência do despacho decisório, verificara que, por lapso, deixara de retificar a DCTF. Conseqüentemente, transmitira DCTF retificador, ajustando a contribuição devida para R\$ 101.795,82.

3.5. O cerne da discussão acerca do direito à compensação, previsto no art. 74. da Lei nº 9.430, de 1996, seria a apuração da origem dos créditos e da sua regular escrituração, respaldada em documentos hábeis e idôneos. Tece considerações acerca do princípio da verdade material e cita doutrina acerca do tema.

4. À fl. 56 o órgão preparador atesta a tempestividade da manifestação e encaminha os autos para julgamento.
5. É o Relatório.

A contribuinte foi cientificada da decisão em 05/11/2014 (fl. 74). E, em 04/12/2014, protocolou seu recurso contra a decisão nos termos da peça de fls. 84/89 (com anexos), cujos principais pontos seguem relacionados:

- “que sejam consideradas, como razões do presente Recurso Voluntário, as alegações apresentadas na peça impugnatória, como se aqui estivessem transcritas”, além dos pontos que acrescenta;
- “os valores apontados como retidos foram recolhidos pelos tomadores de serviço, e se isso não for tratado como verdade, caracterizaria apropriação indébita realizada por estas empresas, visto que a recorrente recebeu os valores líquidos das Notas Fiscais como demonstra a tabela abaixo e as notas Fiscais, os extratos bancários dos recebimentos e o razão da conta 1.1.3.09.55”;
- comparando-se as informações prestadas no Dacon original com aquelas prestadas na DCTF original, “pode-se concluir que o valor retido (de Cofins) não havia sido considerado na DCTF”;
- a IN SRF n.º 459/2004 prescreve a possibilidade de aproveitamento dos valores retidos e não descontados no próprio período (por erro detectado posteriormente), “visto que trata-se de crédito líquido e certo”, não havendo “necessidade de a recorrente comprovar o pagamento visto que a obrigação de reter e pagar é do Tomador de Serviços”;
- no curso do litígio administrativo há que ser observado o princípio da verdade material, como leciona a doutrina transcrita.

A recorrente concluiu seu recurso requerendo o seu acolhimento para fins de reforma da decisão recorrida, como o decorrente reconhecimento da “legitimidade do crédito e o direito à compensação pretendida”.

## **Voto Vencido**

Conselheiro Paulo Régis Venter, Relator.

### **Da competência para julgamento**

O presente colegiado é competente para apreciar o recurso, em conformidade com o prescrito no art. 4º, combinado com o artigo 23-B, do Anexo II da Portaria MF n.º 343, de 2015, que aprovou o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, com redação da Portaria MF n.º 329, de 2017.

### **Da admissibilidade**

Atendidos os requisitos de admissibilidade, o recurso deve ser objeto de apreciação deste colegiado.

### Do recurso voluntário

O recurso em análise reportou-se expressamente à decisão recorrida, contrapondo-se aos seus fundamentos e reiterando os termos postos na manifestação de inconformidade, bem como pleiteando que ao caso concreto seja aplicado o princípio da verdade material, à vista das provas que constam acostadas ao processo.

Pois bem.

A lide em julgamento cinge-se à questão fática acerca da apuração da Cofins devida pela contribuinte no mês de agosto de 2010, cujo débito confessado na DCTF originalmente entregue teria sido apurado incorretamente, em razão da falta de dedução de retenções havidas no período, conforme documentos apresentados já por ocasião da manifestação de inconformidade.

A decisão recorrida considerou insuficientes as provas apresentadas junto com a manifestação de inconformidade, nos seguintes termos:

15.3. Os comprovantes anuais de retenção não foram juntados pelo interessado e a consulta ao sistema DIRF anexada, conforme expressamente consignado em seu rodapé, não substitui tais comprovantes. Todavia, com vistas à elucidação dos fatos, este relator realizou pesquisas na base de dados desta Secretaria da Receita Federal do Brasil e localizou, nas DIRF apresentadas pelas pessoas jurídicas acima relacionadas, as retenções abaixo listadas. O valor da Cofins foi obtido pela aplicação da alíquota de 3% sobre o valor do rendimento.

| Declarante DIRF                 | Cod. Receita | Rendimento   | Imposto retido | Retenção Cofins |
|---------------------------------|--------------|--------------|----------------|-----------------|
| M.W.E Pavimentação e Construção | 5952         | 43.649,92    | 2.029,73       | 436,49          |
| Construtora OAS Ltda.           | 5952         | 1.700.000,00 | 79.050,00      | 51.000,00       |
|                                 |              |              |                |                 |

16. Não foram localizadas, portanto, retenções relativas à pessoa jurídica Construsan Serviços Industriais Ltda.. As retenções da pessoa jurídica Via Engenharia, noutro giro, diziam respeito a IRPF (Código 1708) e Cofins (código 5960).

17. Ocorre que, com a devida licença, mesmo se logrando êxito em identificar parcialmente as retenções narradas na manifestação de inconformidade, os documentos apresentados não são suficientes para demonstrar que houve pagamento da Cofins em valor superior ao devido.

17.1. Como é cediço, independentemente do regime de apuração (cumulativo ou não-cumulativo) a base de cálculo da contribuição para o PIS e da Cofins é sempre o faturamento.

17.2. Há, com efeito, conforme o regime aplicável, diferenças no conceito de faturamento e na forma de apuração, mas tais diferenças, pelo menos no presente julgamento, não assumem papel relevante. Apenas para esclarecer, de acordo com o Dacon, a contribuinte submete-se aos regimes cumulativo e não-cumulativo.

17.3. Assim sendo, só seria possível falar em pagamento superior ao devido se, além do alegado recolhimento de contribuições sobre operações que já teriam sido tributadas na fonte, restasse demonstrado que a base de cálculo da contribuição seria efetivamente aquela informada no Dacon que, sabidamente, possui caráter meramente informativo.]



A solução da lide cinge-se, então, à questão da valoração da prova trazida nos autos, sob a égide do que dispõe o art. 29 do Decreto nº 70.235/1972 (PAF), que prescreve acerca da livre convicção da autoridade julgadora.

Neste contexto, a meu juízo as provas apresentadas pela contribuinte são suficientes para comprovarem o indébito utilizado como crédito na DCOMP não homologada. Explico.

Entendo que não deve prevalecer a exigência posta na decisão recorrida, que demandou a completa produção de provas da base de cálculo da Cofins no período em análise.

Ora, a contribuinte demonstrou que a apuração do valor devido, declarado na DCTF original, decorreu de mera falta de dedução dos valores retidos, **tal como demonstrado no Dacon originalmente entregue ainda em 10/2010, tempos antes da emissão do despacho decisório contestado, ocorrida em 05/12/2012**. Tenho que este elemento de prova é relevante na análise do litígio.

Nesse sentido, aliás, já se posicionou a própria Receita Federal do Brasil, por meio do Parecer Normativo Cosit nº 2, de 28 de agosto de 2015, cuja ementa segue parcialmente transcrita, na parte pertinente à matéria em julgamento:

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.

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.

Não se desconhece o fato de que as informações prestadas no Dacon revestem-se de mera demonstração da apuração realizada pelos contribuintes, que só comprovam a sua correção à vista da documentação fiscal e contábil idônea.

Entrementes, no ensejo de envolver os contribuintes no auxílio da atuação do Fisco, no seu mister de certificar a ocorrência da arrecadação dos tributos devidos, este exige que aqueles prestem suas informações em demonstrativos e declarações, os quais, a seu tempo, se prestarão a guiar o trabalho de investigação fiscal, que envolve a seleção de contribuintes a serem objetos de efetivo procedimento de auditoria fiscal, considerando o juízo de relevância e oportunidade, ante à conhecida escassez de recursos humanos.

Assim é que, a meu juízo, no caso concreto passa a ser ônus da fiscalização se opor aos valores prestados no Dacon regularmente entregue, quanto à veracidade de suas

informações. É neste contexto que entendo que não se pode exigir, na espécie em julgamento, que a contribuinte apresentasse toda a documentação contábil e fiscal necessária a comprovar a efetiva base de cálculo da Cofins, que não foi objeto de oportuno procedimento fiscal.

Com efeito, como o indébito decorreu meramente da falta de dedução das retenções havidas, cumpria a manifestante/recorrente comprovar que tais retenções efetivamente ocorreram e não foram deduzidas na sua apuração, o que de fato foi feito.

Vejamos.

Conforme informado no Dacon original (fl. 31), o valor da Cofins a pagar, relativa ao regime cumulativo, apurada no mês de agosto de 2010, foi igual a R\$ 116.938,42, obtido da diferença entre o valor devido (R\$ 174.635,92) e o valor das retenções havidas (R\$ 57.697,50). Por outro lado, de fato, o valor do débito declarado na DCTF original foi de R\$ 174.635,92 (fl. 25). **E as retenções informadas no Dacon original correspondem aquelas demonstradas pela recorrente** (fl. 32).

Quanto à comprovação das operações que ensejaram as reportadas retenções, como relatado, a contribuinte apresentou cópias das notas fiscais (fls. 33/36), as quais devem ser aceitas caso não se comprove a sua falsidade, ônus de quem duvida. Da mesma forma quanto aos registros contábeis apresentados (fl. 17), que dão lastro aos montantes informados no Dacon original.

Demais disso, em sede de recurso voluntário a recorrente acostou cópias de extratos bancários, vinculados às notas fiscais (fls. 97/103), onde é possível comprovar os lançamentos a créditos dos valores líquidos recebidos nas operações, conforme demonstrado na seguinte tabela inserida no recurso:

| NF        | EMPRESA                              | Valor Bruto         | PIS              | COFINS           | CSLL             | IRRF             | Total retido      | Valor Líquido Recebido | Recebido em |
|-----------|--------------------------------------|---------------------|------------------|------------------|------------------|------------------|-------------------|------------------------|-------------|
| NF 001639 | VIA ENGENHARIA S/A                   | 150.000,00          | 975,00           | 4.500,00         | 1.500,00         | 2.250,00         | 9.225,00          | 140.775,00             | 26/08/2010  |
| NF 001640 | MWE PAVIMENTAÇÃO E CONSTRUÇÃO LTDA   | 43.649,92           | 283,72           | 1.309,50         | 436,50           | 654,75           | 2.684,47          | 40.965,45              | 18/08/2010  |
| NF 001649 | CONSTRUTORA OAS LTDA                 | 1.700.000,00        | 11.050,00        | 51.000,00        | 17.000,00        | 25.500,00        | 104.550,00        | 1.595.450,00           | 30/08/2010  |
| NF 001637 | CONSTRUSAN SERVIÇOS INDUSTRIAIS LTDA | 29.600,00           | 192,40           | 888,00           | 296,00           | 444,00           | 1.820,40          | 27.779,60              | 30/08/2010  |
|           | <b>Total (08/2010)</b>               | <b>1.922.649,92</b> | <b>12.501,13</b> | <b>57.697,50</b> | <b>19.232,50</b> | <b>28.848,75</b> | <b>118.242,97</b> | <b>1.804.406,95</b>    |             |

De resto, tenho que a eventual falta de informação das retenções por parte dos tomadores de serviços não se presta a retirar o direito da contribuinte considerá-las na sua apuração. Nesse sentido, à guisa de ilustração, reporto-me a duas decisões recentes do CARF, cuja razão de decidir se aplica ao caso aqui em análise.

IRPF. COMPENSAÇÃO DO IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE. RENDIMENTOS DE ALUGUEL. MEIOS DE PROVA. COMPROVAÇÃO. POSSIBILIDADE. SÚMULA CARF Nº 143.

A prova do imposto de renda retido na fonte deduzido pelo beneficiário na apuração do imposto de renda devido não se faz exclusivamente por meio do comprovante de retenção emitido em seu nome pela fonte pagadora dos rendimentos. In casu, admite-se a comprovação da ocorrência da retenção do IRPF pela fonte pagadora por meio de

boletos, DIMOB e extratos que comprovam o recebimento do valor líquido pelo beneficiário, sendo desnecessária a apresentação do formulário denominado "Comprovante Anual de Rendimentos Pagos e de Retenção de Imposto de Renda na Fonte", conhecido como informe de rendimentos.

(Acórdão n.º 2401-008.272 – sessão de 2/09/2020 – unânime)

**IRRF. AUSÊNCIA DE RECOLHIMENTO OU DIRF. COMPENSAÇÃO LEGÍTIMA.**

Podem ser compensados o Imposto de Renda Retido na Fonte ainda que não tenham sido declarados em DIRF ou recolhidos pela fonte pagadora, bastando apenas que seus beneficiários apresentem documentação hábil e idônea da sua retenção.

(Acórdão n.º 2001-001.563 – sessão de 18/12/2019 – unânime)

Enfim, tivesse a contribuinte prestado a informação de seu débito na DCTF original, no valor por ela demonstrado no Dacon tempestivamente entregue, o pagamento indevido restaria comprovado pela simples diferença entre os valores pagos (R\$ 174.635,92, fls. 92 e 95) e o valor devido (R\$ 116.938,42, fl. 36), e o processamento eletrônico da DCOMP teria considerado este valor do crédito.

### **Da conclusão**

Ante o exposto, voto por dar provimento ao recurso voluntário, para o fim de reconhecer o valor original do crédito informado na DCOMP n.º 07995.07284.291210.1.3.04-3767 (fls. 2/5), devendo-se homologar a compensação declarada até o limite deste valor.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Régis Venter

### **Voto Vencedor**

Conselheira Mariel Orsi Gameiro, Redatora designada.

O conselheiro relator deu provimento ao presente Recurso Voluntário, com base em análise de documentos fiscais – DCTF e Dacon, acostados aos autos pelo contribuinte.

Contudo, discordo de tal entendimento.

No presente caso, o contribuinte não apresenta provas com a força suficiente de elidir a glosa do crédito, especialmente porque não há qualquer demonstração contábil, e tão somente documentos fiscais – que, no entendimento uníssono deste Tribunal, não são considerados para tanto, por carregarem a natureza de documentos fiscais, que são demonstrativos preenchidos pelo próprio contribuinte.

Veja, a problemática não reside necessariamente no erro no preenchimento dos documentos fiscais, mas sim no condão da efetiva comprovação da existência do equívoco – corrigido mediante retificação, ou não, o que, em consequência, poderá comprovar a existência efetiva do crédito.

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 ao ressarcimento 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 hipótese 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 à fiscalização que o valor requerido – mediante PERDCOMP, seja a título de ressarcimento ou 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 ressarcir, 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.

Logo, conclui-se que, se não há documentos hábeis para tanto, não há que se sustentar o direito ao crédito pleiteado, visto que não comprovado o equívoco.

Ante o exposto, nego provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Mariel Orsi Gameiro