



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



**Processo n°** 10735.900872/2014-42  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão n°** 3201-007.186 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 27 de agosto de 2020  
**Recorrente** UNIMED NOVA IGUAÇU COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Data do fato gerador: 31/12/2013

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/compensação não é suficiente para a comprovação do crédito, sendo indispensável a comprovação do erro em que se funde.

PRINCÍPIO DA VERDADE MATERIAL - NÃO OFENSA. RETIFICAÇÃO DE DCTF NÃO COMPROVADA EM DOCUMENTAÇÃO IDÔNEA.

Qualquer alegação de erro de preenchimento em DCTF deve vir acompanhada dos documentos que indiquem prováveis erros cometidos, no cálculo dos tributos devidos, resultando em recolhimentos a maior.

Não apresentada a escrituração contábil/fiscal, nem outra documentação hábil e suficiente, que justifique a alteração dos valores registrados em DCTF, mantém-se a decisão proferida, sem o reconhecimento de direito creditório, com a consequente não homologação da compensação pleiteada.

DIREITO CREDITÓRIO. RESTITUIÇÃO. COMPENSAÇÃO. AUSÊNCIA DE PROVA.

O direito à restituição/ressarcimento/compensação deve ser comprovado pelo contribuinte, porque é seu o ônus. Na ausência da prova, em vista dos requisitos de certeza e liquidez, conforme art. 170 do CTN, o pedido deve ser 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)

Paulo Roberto Duarte Moreira – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Leonardo Vinicius Toledo de Andrade - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Hécio Lafetá Reis, Leonardo Vinicius Toledo de Andrade, Leonardo Correia Lima Macedo, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Mara Cristina Sifuentes, Laercio Cruz Uliana Junior, Márcio Robson Costa e Paulo Roberto Duarte Moreira (Presidente).

## Relatório

Por retratar com fidelidade os fatos, adoto, com os devidos acréscimos, o relatório produzido em primeira instância, o qual está consignado nos seguintes termos:

### “DESPACHO DECISÓRIO

O presente processo trata de Manifestação de Inconformidade contra o Despacho Decisório nº rastreamento 89583720 emitido eletronicamente em 07/08/2014, referente ao PER/DCOMP nº 30560.81130.120514.1.3.04-6818.

A Declaração de Compensação gerada pelo programa PER/DCOMP foi transmitida com o objetivo de compensar o(s) débito(s) discriminado(s) no referido PER/DCOMP com crédito de COFINS, Código de Receita 2172, decorrente de recolhimento com Darf efetuado em 24/01/2014, no valor de R\$ 130.000,00.

De acordo com o Despacho Decisório, a partir das características do DARF descrito no PER/DCOMP acima identificado, foram localizados um ou mais pagamentos, mas integralmente utilizados para quitação de débitos do contribuinte, não restando crédito disponível para compensação dos débitos informados no PER/DCOMP.

Assim, diante da inexistência de crédito, a compensação declarada NÃO FOI HOMOLOGADA.

### MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE

Cientificado do Despacho Decisório em 18/08/2014, o interessado apresentou a manifestação de inconformidade em 17/09/2014, cujo conteúdo, em resumo, se passa a explicitar.

O manifestante sustenta a tempestividade do contraditório.

Em seguida, faz uma síntese da fundamentação do despacho decisório, tendo ressaltado que transmitiu a declaração retificadora (documento anexo), corrigindo a compensação equivocadamente realizada.

Ao final, defende o cancelamento do débito fiscal reclamado.

Como enquadramento legal citou-se: arts. 165 e 170, da Lei nº 5.172 de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional - CTN), art. 74 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.”

A decisão recorrida julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade e apresenta a seguinte ementa:

### “ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Data do fato gerador: 31/12/2013

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”

O Recurso Voluntário foi interposto de forma hábil e tempestiva contendo, em breve síntese, que:

- (i) após o recebimento do despacho decisório apresentou declaração retificadora, corrigindo a compensação equivocadamente realizada;
  - (ii) apresentou declarações retificadoras da DCTF e do DACON;
  - (iii) o crédito é líquido e certo e também está evidenciado no documento elaborado denominado “Planilha Apuração PIS/COFINS – Cooperativa Trabalho Médico Regime Cumulativo”;
  - (iv) não se opõe a apresentar qualquer dos seus livros contábeis;
  - (v) reconhece que cometeu um equívoco na DCTF e no DACON, porém ambos foram retificados;
  - (vi) deve ser feita uma análise pormenorizada da planilha apresentada;
  - (vii) da contabilidade se extrai com clareza que há uma diferença a compensar no valor de R\$ 120.944,85, pois foi pago R\$ 130.000,00 de PIS, quando o devido era apenas R\$ 9.055,15; e
  - (viii) deve prevalecer a verdade material contida em suas declarações retificadoras e na planilha contábil, que demonstram estar correta a compensação realizada.
- É o relatório.

## Voto

Conselheiro Leonardo Vinicius Toledo de Andrade, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e reúne os demais pressupostos legais de admissibilidade, dele, portanto, tomo conhecimento.

A decisão recorrida julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade por três fundamentos (i) a simples retificação de DCTF para alterar valores originalmente declarados, desacompanhada de documentação hábil e idônea, não pode ser admitida para modificar Despacho Decisório e (ii) é ônus da contribuinte comprovar que o crédito pretendido é legítimo.

Correta a decisão recorrida ao consignar:

“Conforme disposto no art. 36 da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, que regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal, cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado, da mesma forma como incumbe ao autor o ônus da prova quanto ao fato constitutivo de seu direito, de acordo com o disposto no inciso I do art. 333 do Código de Processo Civil.

**Em um processo de restituição, ressarcimento ou compensação, é o contribuinte que toma a iniciativa de viabilizar seu direito ao aproveitamento do crédito, quer**

**por pedido de restituição ou ressarcimento, quer por compensação, em ambos os casos mediante a apresentação do PER/DCOMP, de tal sorte que, se a Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) resistir à pretensão do interessado, indeferindo o pedido ou não homologando a compensação, incumbirá a ele – o contribuinte –, na qualidade de autor, demonstrar seu direito.**

Levando-se em conta que o crédito oferecido à compensação deve ser líquido e certo (art. 170 do CTN), conclui-se que deve a RFB não homologar a compensação se ficar configurada a falta de certeza e liquidez, notadamente com base em informações prestadas pelo contribuinte em declarações ou demonstrativos por ele entregues. Esse entendimento aplica-se também à restituição.

**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.**

**Vale destacar ainda o entendimento expresso no Parecer Normativo Cosit nº 2, de 28 de agosto de 2015, segundo o qual a apresentação do PER/DCOMP sem a retificação prévia da DCTF gera o ônus ao sujeito passivo de ter de comprovar o crédito pleiteado.**

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

A apuração do PIS e da Cofins é consolidada no Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais (Dacon). O valor apurado no demonstrativo, apresentado antes da ciência do Despacho Decisório, não evidencia a existência de pagamento indevido ou a maior no valor postulado pelo contribuinte. Também a Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF) entregue antes do referido despacho não confirma o valor do crédito pretendido.

**A retificação da DCTF, operada após a ciência do despacho decisório e sem suporte em nenhum outro elemento de prova, não se presta para comprovação do pagamento indevido ou a maior. É bom lembrar que a retificação da DCTF não produzirá efeitos quando tiver como objetivo reduzir débitos que tenham sido objeto de exame em procedimento de fiscalização (art. 9º, § 2º, I, c, da Instrução Normativa RFB nº 1.110, de 24/12/2010).” (nosso destaque)**

Como visto, a Recorrente na Manifestação de Inconformidade não colacionou aos autos documentação hábil para que se pudesse certificar a sua correção, sendo que, no Recurso Voluntário, limitou-se a apresentar o documento intitulado “Planilha Apuração PIS/COFINS – Cooperativa Trabalho Médico Regime Cumulativo”.

A própria Recorrente em seu recurso afirma que:

“07. No intuito de comprovar sua boa-fé e dirimir quaisquer dúvidas, não se opõe a contribuinte RECORRENTE a apresentar qualquer de seus livros contábeis aptos a comprovar as alegações aqui proféridas e a compensação realizada.”

Ou seja, a Recorrente não trouxe em sede de Impugnação, nem em Recurso Voluntário os seus livros contábeis, tendo demonstrado ser sabedora da necessidade de apresentação de tais documentos para atestar a correção de seu procedimento.

É sabido que a mera retificação da DCTF não é suficiente para a comprovação do crédito, sendo necessário a comprovação do erro alegado.

Neste sentido, colaciono o entendimento deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, conforme a seguir:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/01/2004

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.” (Processo n.º 10280.900367/2008-45; Acórdão n.º 9303-010.062; Relator Conselheiro Demes Brito; sessão de 21/01/2020)

“Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Data do fato gerador: 15/08/2000

DCTF. CONFISSÃO DE DÍVIDA. RETIFICAÇÃO. DESPACHO DECISÓRIO. DIREITO CREDITÓRIO.

A DCTF é instrumento formal de confissão de dívida, e sua retificação, posterior à emissão de despacho decisório, exige comprovação material a sustentar direito creditório alegado.

DIREITO CREDITÓRIO. COMPENSAÇÃO. ÔNUS DA PROVA. FATO CONSTITUTIVO DO DIREITO NO QUAL SE FUNDAMENTA A AÇÃO. INCUMBÊNCIA DO INTERESSADO.

O reconhecimento do direito creditório pleiteado requer a prova de sua certeza e liquidez, sem o que não pode ser restituído, ressarcido ou utilizado em compensação. Faltando aos autos o conjunto probatório que permita a verificação da existência de pagamento indevido ou a maior frente à legislação tributária, o direito creditório não pode ser admitido. Segundo o sistema de distribuição da carga probatória adotado pelo Processo Administrativo Federal, Processo Administrativo Fiscal e o Código de Processo Civil, cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado.

APRESENTAÇÃO DE PROVAS. PRECLUSÃO. MOMENTO PROCESSUAL.

A prova documental deve ser produzida até o momento processual da reclamação, precluindo o direito da parte de fazê-lo posteriormente, salvo prova da ocorrência de qualquer das hipóteses que justifiquem sua apresentação tardia.

Consideram-se preclusas as alegações não submetidas ao julgamento de primeira instância, apresentadas somente na fase recursal.

VERDADE MATERIAL. ÔNUS DA PROVA. DILIGÊNCIA.

As alegações de verdade material devem ser acompanhadas dos respectivos elementos de prova. O ônus de prova é de quem alega. A busca da verdade material e os pedidos de diligência não se prestam a suprir a inércia do contribuinte que tenha deixado de apresentar, no momento processual apropriado, as provas necessárias à comprovação do crédito alegado.” (Processo n.º 15374.917927/2009-56; Acórdão n.º 3201-004.700; Relator Conselheiro Paulo Roberto Duarte Moreira; sessão de 29/01/2019)

“Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Data do fato gerador: 15/10/1999

PRINCÍPIO DA VERDADE MATERIAL - NÃO OFENSA. RETIFICAÇÃO DE DCTF NÃO COMPROVADA EM DOCUMENTAÇÃO IDÔNEA.

Qualquer alegação de erro de preenchimento em DCTF deve vir acompanhada dos documentos que indiquem prováveis erros cometidos, no cálculo dos tributos devidos, resultando em recolhimentos a maior.

Não apresentada a escrituração contábil/fiscal, nem outra documentação hábil e suficiente, que justifique a alteração dos valores registrados em DCTF, mantém-se a decisão proferida, sem o reconhecimento de direito creditório, com a consequente não homologação das compensações pleiteadas.

PROVA. RETIFICAÇÃO DE DCTF. REDUÇÃO DE DÉBITO. APÓS CIÊNCIA DE DECISÃO ADMINISTRATIVA. ÔNUS DO CONTRIBUINTE.

Compete ao contribuinte o ônus da prova de erro de preenchimento em DCTF, consubstanciada nos documentos contábeis que o demonstre.

PEDIDO DE DILIGÊNCIA. JUNTADA DE PROVAS.

Deve ser indeferido o pedido de diligência, quando tal providência se revela prescindível para instrução e julgamento do processo." (Processo n.º 10880.954277/2008-13; Acórdão n.º 3201-004.079; Relator Conselheiro Leonardo Correia Lima Macedo; sessão de 25/07/2018)

Estabelecem os arts. 16, §§4º e 6 e 29 do Decreto 70.235/1972:

"Art. 16. A impugnação mencionará:

(...)

§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que:

- a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;
- b) refira-se a fato ou a direito superveniente; c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

(...)

§ 6º Caso já tenha sido proferida a decisão, os documentos apresentados permanecerão nos autos para, se for interposto recurso, serem apreciados pela autoridade julgadora de segunda instância."

"Art. 29. Na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção, podendo determinar as diligências que entender necessárias."

Assim, a Recorrente não trouxe elementos hábeis no momento processual oportuno a contrapor o consignado no Despacho Decisório, em especial, provas robustas do seu direito.

Deve-se levar em consideração que a necessidade de liquidez e certeza dos créditos é condição imperiosa, para que se proceda a restituição e/ou compensação de valores. Não é devida a autorização de restituição e/ou compensação quando os créditos estão pendentes de certeza e liquidez.

Nos processos administrativos que tratam de restituição/compensação ou ressarcimento de créditos tributários, é atribuição do sujeito passivo a demonstração da efetiva existência do indébito. Nesses casos, quando é negado o pedido de compensação/restituição/ressarcimento que aponta para a inexistência ou insuficiência de crédito, cabe ao manifestante, caso queira contestar a decisão a ele desfavorável, cumprir o ônus que a legislação lhe atribui, trazendo ao contraditório os elementos de prova que demonstrem a existência do crédito.

Não se pode deferir um pleito no qual a Recorrente não encaminhou a documentação hábil.

Documentos comprobatórios são os que possibilitam aferir, de forma inequívoca, a origem e a quantificação do crédito, visto que, sem tal comprovação, o pedido fica prejudicado.

No caso em análise, não houve o cumprimento dos requisitos necessários por parte da Recorrente.

Cabe citar a aplicação ao caso do art. 373, inciso I, do Código de Processo Civil,  
*in verbis*:

“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.”

Humberto Teodoro Júnior sobre a prova ensina que:

“Não há um dever de provar, nem à parte contrária assiste o direito de exigir a prova do adversário. Há um simples ônus, de modo que o litigante assume o risco de perder a causa se não provar os fatos alegados dos quais depende a existência de um direito subjetivo que pretende resguardar através da tutela jurisdicional. Isto porque, segundo máxima antiga, fato alegado e não provado é o mesmo que fato inexistente.” (Humberto Teodoro Junior, in Curso de Direito Processual Civil, 41ª ed., v. I, p. 387)

Sobre a necessidade de se provar o direito creditório em pedidos de restituição ou compensação, é uníssona a jurisprudência deste Colegiado, conforme precedentes a seguir elencados:

“Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Data do fato gerador: 14/02/2003

DIREITO CREDITÓRIO. COMPENSAÇÃO. ÔNUS DA PROVA. FATO CONSTITUTIVO DO DIREITO NO QUAL SE FUNDAMENTA A AÇÃO. INCUMBÊNCIA DO INTERESSADO.

O reconhecimento do direito creditório pleiteado requer a prova de sua certeza e liquidez, sem o que não pode ser restituído, ressarcido ou utilizado em compensação. Faltando aos autos o conjunto probatório que permita a verificação da existência de pagamento indevido ou a maior frente à legislação tributária, o direito creditório não pode ser admitido.

Segundo o sistema de distribuição da carga probatória adotado pelo Processo Administrativo Federal, Processo Administrativo Fiscal e o Código de Processo Civil, cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado.

VERDADE MATERIAL. ÔNUS DA PROVA. DILIGÊNCIA

As alegações de verdade material devem ser acompanhadas dos respectivos elementos de prova. O ônus de prova é de quem alega. A busca da verdade material e os pedidos de diligência não se prestam a suprir a inércia do contribuinte que tenha deixado de apresentar, no momento processual apropriado, as provas necessárias à comprovação do crédito alegado.” (Processo nº 15374.917936/2009-47; Acórdão nº 3201-004.685; Relator Conselheiro Paulo Roberto Duarte Moreira; sessão de 29/01/2019)

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

Data do fato gerador: 31/01/2008

CRÉDITO NÃO RECONHECIDO. ÔNUS DA PROVA DO CONTRIBUINTE.

O pagamento indevido, assim como a certeza e liquidez do crédito, precisam ser comprovados pelo contribuinte nos casos de solicitações de restituições e/ou compensações. Fundamento: Art. 170 do Código Tributário Nacional e Art. 16 do Decreto 70.235/72.” (Processo 10865.905444/2012-69; Acórdão 3201-002.880; Relator Conselheiro Pedro Rinaldi de Oliveira Lima; sessão de 27/06/2017)

“Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Data do fato gerador: 30/06/2011

DCTF. CONFISSÃO DE DÍVIDA. RETIFICAÇÃO.

A DCTF é instrumento formal de confissão de dívida, e sua retificação, posteriormente a procedimento fiscal, exige comprovação material.

**VERDADE MATERIAL. ÔNUS DA PROVA. DILIGÊNCIA.**

As alegações de verdade material devem ser acompanhadas dos respectivos elementos de prova. O ônus de prova é de quem alega. A busca da verdade material não se presta a suprir a inércia do contribuinte que tenha deixado de apresentar, no momento processual apropriado, as provas necessárias à comprovação do crédito alegado.

**COMPENSAÇÃO. AUSÊNCIA DE PROVA.**

O direito à restituição/ressarcimento/compensação deve ser comprovado pelo contribuinte, porque é seu o ônus. Na ausência da prova, em vista dos requisitos de certeza e liquidez, conforme art. 170 do CTN, o pedido deve ser negado. Recurso Voluntário Negado." (Processo 10805.900727/2013-18; Acórdão 3201-003.103; Relator Conselheiro Marcelo Giovani Vieira; sessão de 30/08/2017)

"Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2005

**DIREITO CREDITÓRIO. RESTITUIÇÃO. AUSÊNCIA DE PROVA.**

O direito à restituição/ressarcimento/compensação deve ser comprovado pelo contribuinte, porque é seu o ônus. Na ausência da prova, em vista dos requisitos de certeza e liquidez, conforme art. 170 do CTN, o pedido deve ser negado.

Correta decisão que julgou improcedente a manifestação de inconformidade por inexistência de direito creditório, tendo em vista que o recolhimento alegado como origem do crédito está integral e validamente alocado para a quitação de outro débito está integral e validamente alocado para a quitação de outro débito." (Processo nº 11080.930940/2011-60; Acórdão 3201-003.499; Relator Conselheiro Leonardo Vinicius Toledo de Andrade; Sessão de 01/03/2018)

Diante do exposto, voto por negar provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Leonardo Vinicius Toledo de Andrade