MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 10783.903317/2008-59

Processo nº	10783.903317/2008-59
Recurso	Voluntário
Acórdão nº	**3001-001.044 – 3ª Seção de Julgamento / 1ª Turma Extraordinária**
Sessão de	11 de dezembro de 2019
Recorrente	MOTO SCARTON LTDA.
Interessado	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

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

COMPENSAÇÃO. CERTEZA E LIQUIDEZ DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. ÔNUS DA PROVA.

Em pedidos de restituição/ressarcimento ou declaração de compensação, 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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso. Votou pelas conclusões o conselheiro Francisco Martins Leite Cavalcante.

(documento assinado digitalmente)

Marcos Roberto da Silva - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Luis Felipe de Barros Reche - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Marcos Roberto da Silva (Presidente), Francisco Martins Leite Cavalcante e Luis Felipe de Barros Reche.

Relatório

Refere-se o presente processo a pedido de compensação relativo a pagamento Contribuição para o PIS/PASEP, alegadamente recolhida a maior do que o devido, o qual não foi homologado pela unidade jurisdicionante por estar, o pagamento que teria dado origem ao crédito, integralmente utilizado para quitação de débitos do contribuinte.

Por economia processual e por bem sintetizar a realidade dos fatos, reproduzo o relatório da decisão de piso (destaques no original):

> "Trata o presente processo de apreciação de compensação declarada em PER/DCOMP, transmitida em 04/11/2004, de crédito referente a valor que teria sido recolhido a maior ou indevidamente em 13/02/2004, a título de PIS, atinente ao período de apuração 01/2004, com débito do IRPJ Estimativa – fls.08.
>
> Por meio do Despacho Decisório emitido eletronicamente, a DERAT-Rio de Janeiro-RJ, não homologou a compensação declarada, sob o fundamento de não restar crédito disponível para a compensação dos débitos informados, em virtude de o pagamento do qual seria oriundo já ter sido integralmente utilizado para quitar débitos do contribuinte, não restando crédito disponível para compensação dos débitos informados no PER/DCOMP.
>
> Cientificada, a Interessada ingressou, em 17/09/2008, com manifestação de inconformidade, na qual alega, em síntese, que a não existência de crédito na data da homologação foi motivada pela falta de retificação da DCTF e DACON e consequentemente não sobrando saldo para a devida compensação. Com a retificação das mencionadas declarações o crédito foi regularizado, ficando assim, comprovada a existência do saldo para a compensação declarada".

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Rio de Janeiro - RJ (DRJ/ Rio de Janeiro II), por meio do Acórdão nº 13-39.763 - 5ª Turma da DRJ/RJ2 (doc. fls. 178 a 180)[1], considerou improcedente a Manifestação de Inconformidade formalizada, em decisão assim ementada:

> "ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO
>
> Período de apuração: 01/01/2004 a 31/01/2004
>
> INDÉBITO FISCAL. COMPENSAÇÃO.
>
> Somente com a comprovação da extinção ou do pagamento espontâneo de tributo indevido ou maior que o devido, em face da legislação tributária aplicável, cogita-se o reconhecimento de indébito fiscal, e da sua utilização na compensação de outros tributos e contribuições.
>
> Manifestação de Inconformidade Improcedente
>
> Direito Creditório Não Reconhecido".

Irresignada, a recorrente formalizou seu Recurso Voluntário (doc. fls. 185 a 195) em 03/05/2012, por meio do qual alega, em síntese, que:

a) em parte, tinha razão o Relator da decisão de piso, pois, no momento do Despacho Decisório, não havia sido transmitida a DCTF Retificadora, mas, quando da lavra do Acórdão recorrido, a DCTF retificadora, a DACON retificadora e a DIPJ 2004 original já estavam no sistema da RFB e estas demonstrariam claramente a existência do crédito;

b) o mesmo Relator deixa claro que "*não sabia ou não buscou saber da existência de qualquer de qualquer DCTF retificadora, DACON ou DIPJ*

[1] Todas as referências a folhas dos autos pautar-se-ão na numeração estabelecida no processo digital, em razão de este processo administrativo ter sido materializado na forma eletrônica.

que pudessem corroborar na produção da prova" e "*cria uma "espécie" de hierarquia NÃO AUTORIZADA entre DCTF original e retificadora, pois se em seu voto de negativa de homologação de crédito se baseou na DCTF original que realmente não demonstra pagamento INDEVIDO OU A MAIOR, o que só é demonstrado na DCTF retificadora (transmitida bem antes da data do seu voto)*", mas "*a DCTF só serve para informar um pagamento de tributo por meio de DARF, quando acompanhada da declaração do valor devido que deve ser idêntico*";

c) o Relator ainda "*cria a idéia de que a DCTF, quando retificadora e com objetivo de constituir crédito legítimo e existente visando à futura compensação, NÃO É SUFICIENTE para provar tal crédito*", mas "*isto é inadmissível e inexistente no ordenamento jurídico, sem contar que ainda foi devidamente entregue a DACON (original e retificadora) e a DIPJ 2004 (somente original), que é a declaração mais importante e abrangente com vistas a ajustar as contas com o fisco, inclusive na época com o Ficha demonstrativo de apuração do PIS e da COFINS*"; e

d) se desincumbiu do dever de provar a existência do seu crédito, mas "*o relator é que subestimou a prova apresentada maculando-a de insuficiente e hierarquicamente inferior, o que não é verdade á luz da legislação vigente*".

Diante de tais argumentos, requer ao fim de seu apelo, o recebimento de seu Recurso, juntamente com os anexos que o instruem e seja o mesmo "*acolhido em todo o seu teor no sentido da modificação da exarada no Acórdão proferido pela 5.a Turma de Julgamento da DRJ2/RJ (N. 13-39.763/2012), objetivando permitir ao recorrente à compensação intentada no PERIDCOMP de 04/11/2004, pois o crédito de R$ 1.431,45 é líquido e certo, de conformidade com o artigo 170 do CTN, conforme demonstrado*".

É o relatório.

Voto

Conselheiro Luis Felipe de Barros Reche, Relator.

Competência para julgamento do feito

O litigio materializado no presente processo observa o limite de alçada e a competência deste Colegiado para apreciar o feito, consoante o que estabelece o art. 23-B do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015[2].

[2] Art. 23-B As turmas extraordinárias são competentes para apreciar recursos voluntários relativos a exigência de crédito tributário ou de reconhecimento de direito creditório, até o valor em litígio de 60 (sessenta) salários mínimos, assim considerado
o valor constante do sistema de controle do crédito tributário, bem como os processos que tratem: (Redação dada pela Portaria MF nº 329, de 2017)

Conhecimento do recurso

O Recurso Voluntário interposto é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, de sorte que dele tomo conhecimento.

Em não havendo arguição de preliminares, passo à análise do mérito.

Análise do mérito

A lide materializada no presente processo se inicia com Manifestação de Inconformidade pelo indeferimento de solicitação de compensação formalizada no PER/DCOMP nº 17435.79938.041104.1.3.04-0460, de 04/11/2004 (doc. fls. 004 a 009), por meio da qual o recorrente informou ter realizado recolhimento a maior de PIS/PASEP, no montante de R$ 1.431,45, referentes ao período de apuração do 1º trimestre de 2004.

A denegação da solicitação formulada ocorreu por meio de Despacho Decisório no qual, baseando-se em dados constantes de seus sistemas informatizados, a unidade jurisdicionante constatou que o pagamento informado teria sido integralmente utilizado para quitar débitos do contribuinte relativos aos relativos ao período de apuração PA 31/01/2004.

Em que pese os argumentos expostos pela Recorrente, razão não lhe assiste. A razão está com a decisão recorrida.

Inicialmente, destaque-se que o Despacho Decisório está materialmente correto, como assevera a decisão de piso, visto que, quando de sua emissão, não havia saldo de crédito disponível para amparar o pedido de compensação, pois a retificação da DCTF foi promovida após ter sido prolatado o Despacho Decisório, como destaca a própria recorrente.

De fato, o regime jurídico da compensação tributária, em vigor a partir da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, as quais introduziram alterações no art. 74 da Lei nº 9.430/1996, prevê que, pela iniciativa do contribuinte mediante a apresentação da Declaração de Compensação, este informa ao Fisco que efetuou o encontro de contas entre seus débitos e créditos, formalizado no PER/DCOMP, a partir do qual extinguem-se os débitos fiscais nele indicados desde o momento de sua apresentação, sob condição resolutória de sua posterior homologação.

O Acórdão recorrido julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade e manteve o não reconhecimento do direito ao crédito pleiteado, fundamentando-se a decisão sob os argumentos de que não teria o contribuinte comprovado a existência do pagamento indevido ou a maior que teria dado ensejo à compensação solicitada, como se extrai claramente dos excertos de fls. 179 e ss. (grifos nossos):

I - de exclusão e inclusão do Simples e do Simples Nacional, desvinculados de exigência de crédito tributário; (Redação dada pela Portaria MF nº 329, de 2017)
II - de isenção de IPI e IOF em favor de taxistas e deficientes físicos, desvinculados de exigência de crédito tributário; e (Redação dada pela Portaria MF nº 329, de 2017)
III - exclusivamente de isenção de IRPF por moléstia grave, qualquer que seja o valor. (Redação dada pela Portaria MF nº 329, de 2017)
(...)

> *"*O ato combatido aponta como causa da não homologação o fato de que, embora localizado o pagamento apontado na DCOMP como origem do crédito, o valor correspondente fora utilizado para a extinção anterior de outros débitos. De fato, tal constatação decorre diretamente do exame de Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais – DCTF apresentada pelo próprio contribuinte e na qual o pagamento apontado na DCOMP é utilizado integralmente para a quitação do débito ali também declarado.
>
> Assim, o exame das declarações prestadas pela própria interessada à Administração Tributária revela que o crédito utilizado na compensação declarada não existia. Por conseguinte, não havia saldo disponível para suportar uma nova extinção, desta vez por meio de compensação. Decorre disso que o Despacho Decisório foi emitido corretamente, já que baseado nas informações disponíveis para a Administração Tributária.
>
> Com efeito, é indispensável destacar que nos termos da legislação federal vigente, o indébito fiscal decorrente de pagamento a maior ou indevido, utilizado em compensação deve ser revestido de liquidez e certeza, conforme previsto no artigo 170 Código Tributário Nacional. Neste contexto, a Lei nº 9.430/96 prevê que somente os créditos passíveis de restituição e compensação poderão ser utilizados em compensação tributária.
>
> **A simples retificação da DCTF, mesmo que tivesse sido efetuada antes da ciência da decisão que não homologara a compensação declarada, não afasta de nenhum modo o dever de comprovar a origem do crédito alegado na PerdComp, em conformidade com a DCTF retificadora, mas que na DCTF original inexistia**. O referido dever decorre não apenas do fato de que é a contribuinte que inicia o procedimento de compensação, alegando direito creditório, também porque, no caso específico em exame, **as declarações contraditórias exigem prova contábil-fiscal mais robusta para suportar sua alegação**.
>
> De fato**, a contribuinte, ora inconformada, não comprova a alegação. Não junta aos autos qualquer documento contábil-fiscal que pudesse corroborar o direito alegado. Assim, a fim de comprovar a certeza e liquidez de seu crédito, a inconformada, obrigatoriamente, deveria ter instruído sua manifestação de inconformidade com documentos que respaldassem seu direito**, conforme o disposto nos Art. 15 e 16 do Decreto n º 70.235, de 1972, a seguir transcritos: (...)"

Também se deve dar destaque que a retificação da DCTF, para demonstrar a diferença entre valor confessado e recolhido, não é condição prévia para a transmissão da DCOMP. Também não é ato que cria, *per si*, o direito de crédito do contribuinte.

Nem a legislação, nem as normas da RFB que regulavam a matéria e nem os próprios programas informatizados geradores da declaração instruíam o contribuinte a retificar a DCTF como condição para a transmissão do pedido de ressarcimento ou declaração de compensação ou exigiam tal providência como condição de admissibilidade do ressarcimento ou da compensação. Nesse sentido, o Parecer Normativo COSIT nº 2, de 28 de agosto de 2015, expressamente esclarece que "*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*".

Este E. Conselho tem mantido o entendimento de que a apresentação de DCTF retificadora anteriormente à prolação do Despacho Decisório não é condição para a homologação

das compensações. No entanto, a referida declaração não tem o condão de comprovar a certeza e liquidez do crédito tributário.

Vê-se que a Manifestação de Inconformidade que deu início ao contencioso limitou-se a informar, em poucas linhas, que a inexistência de credito na data da homologação da DCOMP teria ocorrido devido a falta de retificação da DCTF e DACON, "*consequentemente não sobrando saldo para a devida compensação*", mas "*com a retificação das mencionadas declarações, conforme documentos anexos, o credito foi regularizado, ficando assim, comprovado a existência do saldo para a devida compensação*". Para comprovar o alegado, a então impugnante junta aos autos somente cópia de demonstrativos e declarações de sua lavra.

Não basta a retificação da DCTF para comprovar a certeza e liquidez do crédito que pretende se utilizar na DCOMP. Deve ser observado o que expressamente estabelece o CTN, no § 1º do art. 147 (grifei):

> *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****".*

Ou seja, não é suficiente, para os fins pretendidos pela recorrente, a apresentação de DCTF Retificadora, Permanece a necessidade de o sujeito passivo comprovar, por meio de documentos contábeis-fiscais idôneos, a origem dos valores declarados, a composição da base de cálculo dos tributos em questão e o eventual erro que ensejou a redução do montante devido.

Mas não foram carreados aos autos como visto, quando da instauração do litígio, quaisquer elementos sequer capazes de apontar o que teria motivado a redução dos tributos devidos ou documentos capazes de demonstrar a existência do direito ao crédito, como a escrita contábil e fiscal e os documentos a ela inerentes. Aponta-se somente o alegado recolhimento indevido ou a maior em razão da ausência de retificação de suas declarações.

Nem em sede de Recurso Voluntário, e ciente dos motivos que levaram à improcedência de sua Manifestação de Inconformidade, a recorrente trouxe aos autos tais elementos, novamente carreando somente cópia de declarações e demonstrativos de sua própria lavra. Argumenta ainda a recorrente omissão da autoridade julgadora de piso na busca da existência de seu direito nos sistemas da RFB e reforça seu entendimento de que bastaria a retificação da DCTF, alegando ainda que teria se desincumbido do ônus da prova. Não se sustentam esses argumentos nem dão ensejo, a meu sentir, a que se busque a verdade material por meio de solicitação de diligência.

É farta a jurisprudência deste Conselho no sentido de que, em pedidos de restituição/compensação/ressarcimento, é do contribuinte o ônus de comprovar a certeza e liquidez do crédito pretendido e ainda que 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. Estas decisões estão amparadas:

i) na legislação tributária, que dispõe que a DCTF é instrumento de confissão de dívida e constituição definitiva do crédito tributário (art. 5º do Decreto-Lei nº 2.124, de 1984[3]) e que a compensação de débitos tributários somente pode ser efetuada mediante existência de créditos líquidos e certos do interessado perante a Fazenda Pública (art. 170 do CTN[4]);

ii) na lei que trata do processo administrativo tributário federal, que estabelece que a prova documental deve ser apresentada na impugnação, a menos que fique demonstrada sua impossibilidade por motivo de força maior, refira-se a fato ou direito superveniente ou destine-se a contrapor fatos ou razões posteriores (art. 16, §4º, do Decreto nº 70.235, de 1972[5]);

iii) no art. 373 da Lei nº 13.105/2015[6], aplicável subsidiariamente ao caso, que determina que o ônus da prova incumbe a quem alega fato constitutivo de direito.

---

[3] Art. 5º O Ministro da Fazenda poderá eliminar ou instituir obrigações acessórias relativas a tributos federais administrados pela Secretaria da Receita Federal.
§ 1º O documento que formalizar o cumprimento de obrigação acessória, comunicando a existência de crédito tributário, constituirá confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência do referido crédito.
§ 2º Não pago no prazo estabelecido pela legislação o crédito, corrigido monetariamente e acrescido da multa de vinte por cento e dos juros de mora devidos, poderá ser imediatamente inscrito em dívida ativa, para efeito de cobrança executiva, observado o disposto no § 2º do artigo 7º do Decreto-lei nº 2.065, de 26 de outubro de 1983.
§ 3º Sem prejuízo das penalidades aplicáveis pela inobservância da obrigação principal, o não cumprimento da obrigação acessória na forma da legislação sujeitará o infrator à multa de que tratam os §§ 2º, 3º e 4º do artigo 11 do Decreto-lei nº 1.968, de 23 de novembro de 1982, com a redação que lhe foi dada pelo Decreto-lei nº 2.065, de 26 de outubro de 1983.

[4]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.

[5] 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.
(...)
§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que: (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)
a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)
b) refira-se a fato ou a direito superveniente; (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)
c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos. (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

[6] 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.
§ 1º Nos casos previstos em lei ou diante de peculiaridades da causa relacionadas à impossibilidade ou à excessiva dificuldade de cumprir o encargo nos termos do caput ou à maior facilidade de obtenção da prova do fato contrário, poderá o juiz atribuir o ônus da prova de modo diverso, desde que o faça por decisão fundamentada, caso em que deverá dar à parte a oportunidade de se desincumbir do ônus que lhe foi atribuído.
§ 2º A decisão prevista no §1º deste artigo não pode gerar situação em que a desincumbência do encargo pela parte seja impossível ou excessivamente difícil.
(...)

Tenho tomado como exemplo o Acórdão da CSRF nº 9303-005.226, sessão de 20 de junho de 2017, de relatoria da i. Conselheira Vanessa Marini Cecconello, cuja ementa reproduzo, *verbis:*

> "ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO
>
> Data do fato gerador: 14/11/2002
>
> PEDIDO DE COMPENSAÇÃO. RETIFICAÇÃO DE DCTF. PROVA DO INDÉBITO.
>
> A apresentação de DCTF retificadora anteriormente à prolação do despacho decisório não é condição para a homologação das compensações. No entanto, referida declaração não tem o condão de, por si só, comprovar a certeza e liquidez do crédito tributário. Não sendo o caso de mero erro material, com a retificação das informações deve o Sujeito Passivo trazer outros elementos de prova aptos a lastrear a alegação de recolhimento indevido ou a maior, a fim de comprovar ser líquido e certo o indébito tributário pleiteado.
>
> ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL Data do fato gerador: 14/11/2002 PEDIDO DE COMPENSAÇÃO. CERTEZA E LIQUIDEZ DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. ÔNUS DA PROVA.
>
> 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 isso, repita-se, de forma subsidiária à atividade probatória já desempenhada pelo interessado.

Peço licença para agregar aos meus argumentos os fundamentos utilizados pela i. Conselheira Relatora designada, em seu voto condutor naquele Acórdão (grifei):

> "Embora se entenda que a apresentação de DCTF retificadora anteriormente à prolação do despacho decisório não é uma condição para a homologação das compensações, referida declaração não tem o condão de, por si só, comprovar a certeza e liquidez do crédito tributário. Não sendo o caso de mero erro material, quando da sua apresentação, deve o Sujeito Passivo trazer outros elementos de prova aptos a lastrear a alegação de recolhimento indevido ou a maior, providência não adotada no caso em exame.
>
> De outro lado, no que concerne ao ônus da prova da certeza e liquidez do crédito tributário, deve-se ter claro que, pelo princípio da verdade material, norteador do processo administrativo, o julgador tem o poder-dever de buscar o esclarecimento dos fatos, adotando providências no sentido de conduzir o processo à busca da verdade real dos fatos.
>
> No entanto, o ônus de comprovar a certeza e liquidez do crédito pretendido compensar é do contribuinte. **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 isso, repita-se, de forma subsidiária à atividade probatória já desempenhada pelo contribuinte. Não pode o julgador administrativo atuar na produção de provas no processo, quando o interessado, no caso, a Contribuinte não demonstra sequer indícios de prova documental, mas somente alegações**".

Contudo, no caso dos autos, como visto, o despacho decisório e a decisão de piso pautaram-se na ausência de comprovação da liquidez e certeza do crédito pleiteado. A recorrente, ao contrário do que acredita, não se desincumbiu do seu dever de trazer, no momento oportuno, os necessários elementos de prova, aptos a lastrear a alegação de recolhimento

indevido ou a maior e que, no sentir deste Conselheiro, comprovassem a existência de seu direito, de sorte que não há qualquer fundamento para a reforma da decisão de primeira instância.

Conclusões

Diante do exposto, VOTO no sentido de negar provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)
Luis Felipe de Barros Reche