



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**



**Processo n°** 10880.690057/2009-29  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** **3003-000.306 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Turma Extraordinária**  
**Sessão de** 11 de junho de 2019  
**Recorrente** LABORATORIO AMERICANO DE FARMACOTERAPIA S A  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Ano-calendário: 2006

RESSARCIMENTO/COMPENSAÇÃO. CERTEZA E LIQUIDEZ. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO. ÔNUS DA PROVA. COMPENSAÇÃO NÃO HOMOLOGADA.

O ressarcimento de PIS e a sua compensação com créditos tributários está condicionada à comprovação da certeza e liquidez do crédito tributário pleiteado, cujo ônus é do contribuinte.

A insuficiência no direito creditório reconhecido acarretará a não homologação da compensação quando a certeza e liquidez do crédito pleiteado não restar comprovada através de documentação contábil e fiscal apta a este fim.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso, nos termos do relatório e votos que integram o presente julgado.

Marcos Antônio Borges - Presidente.

Márcio Robson Costa - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marcos Antônio Borges (presidente da turma), Márcio Robson Costa, Vinícius Guimarães e Müller Nonato Cavalcanti Silva.

## **Relatório**

Reproduzo abaixo o relatório elaborado pela DRJ com o detalhamento dos fatos.

Trata-se de manifestação de inconformidade, fls. 15/22, apresentada em decorrência da não homologação do pedido de compensação (DCOMP n° 32744.34841.310107.1.3.04-7857), conforme despacho decisório emitido eletronicamente (fl. 4).

Consta no referido despacho decisório o seguinte motivo para indeferimento do pedido:

Limite do crédito analisado, correspondente ao valor do crédito original na data de transmissão informado no PER/DCOMP: 54.927,22

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.

O contribuinte foi cientificado do referido despacho em 10/11/2009 (fl. 8), tendo apresentado a contestação em 10/12/2009, por intermédio de sua sucessora COSMED INDÚSTRIA DE COSMÉTICOS E MEDICAMENTOS S/A, contrapondo-se ao despacho decisório com base nos argumentos a seguir sintetizados:

- O montante de PIS pago por meio de DARF, no valor de R\$ 310.886,58, e que originou o crédito para a compensação ora pleiteada, foi efetivamente pago a maior. Todavia, por um lapso da REQUERENTE, não houve a correção da DCTF para constar o valor efetivamente devido. Dessa forma, o crédito efetivamente existe, sendo necessária a reforma do Despacho Decisório que não homologou o pedido de compensação.

- Conforme claramente verificado no Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais (DACon — Doc. 3) transmitido à Receita Federal para o mês de novembro de 2006, a REQUERENTE apurou um valor devido total de PIS de R\$ 273.482,32 (fls. 01 e 12 da DACon), de acordo com a sistemática do regime previsto nas Leis n.º 10.637/02 e 10.147/00.

- O valor de R\$ 273.482,32 é resultado da soma dos valores do PIS apurado tanto para o regime não cumulativo previsto na Lei n.º 10.637/02, quanto para o regime especial ao qual a REQUERENTE está sujeita, previsto na Lei n.º 10.147/00.

- Apesar de o valor apurado ter sido de R\$ 273.482,32, a REQUERENTE, por engano, declarou e efetuou o pagamento, sob o Código de Receita 8109, do valor total de R\$ 310.886,58 (Doc. 04).

- Ocorre que, sob o Código de Receita 8109 (PIS de acordo com a Lei n.º 10.147/00), o valor devido era de R\$ 255.959,36, correspondente ao PIS incidente sobre a receita bruta decorrente da venda dos produtos mencionados na Lei n.º 10.147/00, após o cômputo dos créditos. O restante - R\$ 17.522,98, correspondente ao PIS sobre as demais receitas, no regime não-cumulativo previsto na Lei n.º 10.833/03, deveria ser recolhido sob o código 5856 (conforme a planilha anexa - Doc. 05).

- Assim, o PIS devido para o Código 8109 era de R\$ 255.959,36, tendo sido pagos R\$ 310.886,58. Dessa forma, a REQUERENTE possuía crédito tributário contra o Fisco no valor de R\$ 54.927,22.

- Para regularizar a situação da DCTF apresentada pela REQUERENTE, requer-se a juntada da DCTF retificadora, contendo os valores devidos corretamente (Doc. 7), como acima mencionado.

De acordo com a autoridade local, despacho à fl. 594, o interessado foi incorporado por HYPERMARCAS S/A que, por sua vez, sofreu cisão parcial, com a versão de parte de seu patrimônio à empresa COSMED IND. DE COSMÉTICOS E MEDICAMENTOS S/A. Os documentos comprobatórios foram anexados ao processo.

A 4ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Fortaleza julgou improcedente a manifestação de inconformidade nos termos do Acórdão n.º 08-38.102 com a seguinte ementa:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2006

**DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. FALTA DE COMPROVAÇÃO DA LIQUIDEZ E CERTEZA DO CRÉDITO.**

A homologação da compensação declarada pelo contribuinte está condicionada ao reconhecimento do direito creditório pela autoridade administrativa, o que somente é possível mediante apresentação dos elementos que comprovem a liquidez e certeza do direito alegado.

**RETIFICAÇÃO DE DCTF.**

A retificação de DCTF, após ciência da não homologação de DCOMP, somente é válida quando acompanhada dos elementos de prova que demonstrem a ocorrência de erro de fato no preenchimento da declaração original.

Inconformada, a contribuinte recorre a este Conselho, através de Recurso Voluntário apresentado, no qual sustenta que a apresentação prévia de DCTF retificadora não é requisito para verificação da liquidez e certeza de direito creditório e alega ofensa ao princípio da verdade material.

É o Relatório.

## **Voto**

Conselheiro Márcio Robson Costa, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os demais pressupostos e requisitos de admissibilidade.

A controvérsia pode ser resumida em saber se após a retificação da DCTF havia saldo credor suficiente a ser compensado pois é fato incontroverso que a retificação somente foi realizada após a transmissão do DCOMP que deu ensejo ao Despacho Decisório que o deixou de homologar.

A Receita Federal agiu corretamente em deixar de homologar o pedido de compensação fundamentado na ausência de saldo suficiente, posto que nos sistemas, de fato, não havia saldo suficiente, já que o pedido de compensação foi realizado antes que a Recorrente retificasse a DCTF.

Nesse sentido, após o despacho decisório foi protocolada a manifestação de inconformidade com a juntada de alguns documentos comprobatórios. Contudo, no entendimento da DRJ a retificação da DCTF após pedido de compensação não produz efeitos em relação a Dcomp anteriormente apresentada. Vejamos:

Por óbvio que não se está aqui a afirmar que o crédito contra a Fazenda Nacional existe ou não existe, dado que não é isto que importa para o caso concreto que aqui se tem. O que se afirma, e isto sim, é que só a partir da retificação da DCTF é que a contribuinte passa a ter crédito contra a Fazenda devidamente conformado na forma da lei. Assim, a retificação efetuada pode produzir efeitos em relação a Dcomp apresentada posteriormente a esta retificação, mas não para validar compensações anteriores. De se dizer que débitos anteriores, não adimplidos no prazo legal, podem ser incluídos em

Dcomp, mas neste caso, por óbvio, tais débitos deverão ser declarados com a devida adição da multa e dos juros de mora legalmente previstos (aliás, está aqui mais uma razão para a impossibilidade de validação retroativa da compensação: como só posteriormente à data de vencimento do tributo e à data de prolação do Despacho Decisório é que houvesse retificação da DCTF, estar-se-ia permitindo, com a validação retroativa, o adimplemento a destempo da obrigação tributária, sem o acréscimo da penalidade e encargos legais previstos).

Ao meu ver o entendimento acima não condiz com a prática habitual do PAF, inclusive sendo contrário as conclusões propostas pela solução de COSIT 02 de 2015, que confirma a possibilidade de retificação da DCTF após transmissão da DECOMP:

49. No caso da Dcomp, o encaminhamento de débito para inscrição em dívida ativa dá-se quando a compensação efetuada não é homologada por despacho decisório da autoridade administrativa (em função de análise manual ou eletrônica), e, cumulativamente, tal decisão não é reformada em função de contencioso administrativo, seja pelo fato de não se ter instaurado o litígio, seja em virtude de decisão administrativa definitiva, total ou parcialmente, desfavorável a ele.

20.2. Portanto, a princípio, não há impedimento para que o indeferimento do PER ou a não homologação da DCOMP possa ser desfeita na hipótese de o sujeito passivo comprovar que de fato tinha o direito ao crédito informado, ainda que para isso tenha sido necessário retificar a DCTF depois de analisado o PER/DCOMP. Tem-se aqui que o erro, o esquecimento de praticar um ato que lhe era necessário para confirmar formalmente um direito que ele já tinha desde a apresentação da DCOMP.

20.3. Assim, certamente não é o desejável nem deve ser o corriqueiro, mas uma exceção, a possibilidade de retificação da DCTF depois de não homologada a DCOMP ou de indeferido o PER, desde que confirmada a disponibilidade do crédito. Essa retificação é suficiente para suscitar a revisão pela autoridade administrativa do despacho decisório, conforme seja objeto de pedido de revisão de ofício ou de manifestação de inconformidade, e esta ou a retificadora ocorra antes ou depois de decorridos 30 dias da não homologação, e desde que as informações prestadas à RFB não sejam diferentes de outras declarações tais como DIPJ e Dacon, por força do disposto no § 6º do art. 9º da IN RFB nº 1.110, de 2010.

Ocorre, porém, que embora a retificação posterior da DCTF seja chancelada pela Receita Federal, a análise da possibilidade de verificação do crédito tributário esbarra na necessidade de comprovação da liquidez e certeza.

Prosseguindo na análise da atual problemática proposta, concluo que o cerne da questão não se esgota na possibilidade ou não de retificação da DCTF para revisão de despacho decisório que deixou de homologar pedido de compensação, mas sim na comprovação de certeza e liquidez do crédito pleiteado.

Com efeito, para a demonstração da certeza e liquidez do direito creditório invocado, não basta que a recorrente apresente alegações, pedido de compensação e retificação da DCTF. Faz-se necessário que as alegações da recorrente sejam embasadas em escrituração contábil-fiscal e documentação hábil e idônea que a lastreie, pertinente ao tributo gerador do crédito alegado.

Apesar da prevalência do princípio da Verdade Material no âmbito do processo administrativo, os documentos juntados e as alegações da requerente deveriam estar acompanhadas dos elementos que pudessemos considerar como indícios de prova dos créditos

alegados, necessários para que o julgador possa aferir a pertinência dos argumentos apresentados, o que não se verifica no caso em tela.

Em que pese a recorrente tenha juntado extrato do PERDCOMP, DACON e DCTF, estes por si só não são suficientes para comprovar os créditos oriundos do PIS no regime não cumulativo e por essa razão, no meu entendimento, as alegações recursais carecem de outras provas.

Importa destacar que incumbe à recorrente o ônus de comprovar, por provas hábeis e idôneas, o crédito alegado. Nesse sentido, o Código de Processo Civil, em seu art. 373, dispõe:

Art. 373. O ônus da prova incumbe:

I - ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito;

De igual forma é o entendimento da 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), em decisão consubstanciada no acórdão de nº 9303-005.226, nos seguintes termos:

"...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."

Como se sabe, a parte incumbida do ônus probatório possui o amplo direito de produzir a prova. A parte adversa, em contrapartida, tem o amplo direito à contraprova, pois só assim o contraditório e a ampla defesa serão igualmente garantidas às partes.

O ônus de prova é a incumbência que a parte possui de comprovados fatos que lhe são favoráveis no processo, visando à influência sobre a convicção do julgador, nesse sentido, a organização e vinculação dos documentos (hábeis e idôneos) com as matérias impugnadas e a reunião de suas informações na escrituração contábil-fiscal, pertinentes ao tributo em análise, seria indispensável para um convencimento.

Modernamente defende-se a divisão do ônus *probandi* entre as partes sob a égide da paridade de tratamento entre estas. Francesco Carnelutti, no clássico Teoria Geral do Direito<sup>1</sup>, assim leciona:

Quando um determinado fato é afirmado, **cada uma das partes tem interesse em fornecer a prova dele**, uma delas a de sua existência e a outra a da sua inexistência; o interesse na prova do fato é, portanto, bilateral ou recíproco.(grifei)

Diante da complexidade de um processo de compensação tributária o recorrente deve se preocupar em formar o convencimento do julgador de forma que este seja capaz de fazer presunções simples, aquelas que são consequências do próprio raciocínio do homem em face dos

---

<sup>1</sup> CARNELUTTI, Francesco. Teoria geral do direito. (Tradução de Antônio Carlos Ferreira). São Paulo: Lejus, 1999, p.541 (in Temas Atuais de Direito Tributário)

acontecimentos que observa ordinariamente. Elas são construídas pelo aplicador do direito, de acordo com o seu entendimento e convicções. No dizer de Giuseppe Chiovenda<sup>2</sup>:

São aquelas de que o juiz, como homem, se utiliza no correr da lide para formar sua convicção, exatamente como faria qualquer raciocinador fora do processo. Quando, segundo a experiência que temos da ordem normal das coisas, um ato constitui causa ou efeito de outro, ou de outro se acompanha, após, conhecida a existência de um dos dois, presumimos a existência do outro. A presunção equivale, pois, a uma convicção fundada sobre a ordem normal das coisas. (grifei)

Assim, nos termos do artigo 170 do Código Tributário Nacional, falta ao crédito indicado pelo contribuinte comprovação adequada da certeza e liquidez, que são indispensáveis para a compensação pleiteada.

Diante do exposto, voto no sentido de negar provimento ao Recurso Voluntário, mantendo a não homologação das compensações.

É o meu entendimento

Márcio Robson Costa - Relator

---

<sup>2</sup> CHIOVENDA, Giuseppe. Instituições de direito processual civil Trad.J. Guimarães Menegale. São Paulo: 1969. v. III, p. 139