



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



**Processo nº** 10880.690366/2009-07  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 3402-006.912 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 25 de setembro de 2019  
**Recorrente** DROGARIA SAO PAULO S.A.  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Data do fato gerador: 31/03/2004

**PRINCÍPIO DA VERDADE MATERIAL. INAPLICABILIDADE NO CASO.**

Em matéria de processo administrativo vige o princípio da verdade material, valor normativo esse que não deve ser empregado como uma ferramenta mágica, dotada de aptidão para "validar" preclusões e atecniais e transformar tais defeitos em um processo administrativo "regular". Quando se fala em verdade material o que se quer aqui exprimir é a possibilidade de reconstruir fatos sociais no universo jurídico por intermédio de uma metodologia jurídica mais flexível, ou seja, menos apegada à forma, o que se dá, preponderantemente, em razão da relevância do valor jurídico extraído do fato que se pretende provar juridicamente.

**COMPENSAÇÃO. LIQUIDEZ E CERTEZA DO CRÉDITO. COMPROVAÇÃO. OBRIGATORIEDADE. ÔNUS DA PROVA DO CONTRIBUINTE. INSUFICIÊNCIA.**

Para fazer jus à compensação pleiteada, o contribuinte deve comprovar a existência do crédito *reclamado* à Secretaria da Receita Federal do Brasil, sob pena de restar seu pedido indeferido. Não tendo sido apresentada documentação apta a embasar a existência e suficiência crédito alegado pela Recorrente, não é possível o reconhecimento do direito a acarretar em qualquer imprecisão do trabalho fiscal na não homologação da compensação requerida.

Recurso Voluntário Negado.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário.

*(documento assinado digitalmente)*

Rodrigo Mineiro Fernandes – Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Rodrigo Mineiro Fernandes, Maria Aparecida Martins de Paula, Maysa de Sá Pittondo Deligne, Pedro Sousa Bispo, Cynthia Elena de Campos, Sílvio Rennan do Nascimento Almeida, Muller Nonato Cavalcanti Silva (suplente convocado) e Thais De Laurentiis Galkowicz.

## Relatório

Trata-se de Declaração de Compensação de crédito de PIS/COFINS não homologada por meio de despacho decisório eletrônico, em razão do valor do DARF indicado no PER/DCOMP já ter sido integralmente utilizado.

Inconformada, a empresa apresentou Manifestação de Inconformidade informando que a origem do crédito decorre de erro de preenchimento da DCTF do período, que não foi retificada pela empresa.

A defesa apresentada foi julgada improcedente pela Delegacia de Julgamento, em acórdão assim ementado:

DCTF. CONFISSÃO DE DÍVIDA. Considera-se confissão de dívida os débitos declarados em DCTF (Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais), motivo pelo qual qualquer alegação de erro no seu preenchimento deve vir acompanhada de respectiva declaração retificadora.

DCOMP. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO INDEVIDO OU A MAIOR. Considerando que o DARF indicado no PER/DCOMP (Pedido de Ressarcimento ou Restituição / Declaração de Compensação) como origem do crédito foi totalmente utilizado para quitar outro débito do Contribuinte, a compensação não poderá ser homologada.

ALTERAÇÃO DE CRÉDITO TRIBUTÁRIO. PAGAMENTO HOMOLOGADO TACITAMENTE. IMPOSSIBILIDADE. Crédito tributário definitivamente constituído e extinto pelo pagamento em virtude do transcurso do lustro previsto no § 4º, art. 150 do CTN, não é passível de alteração pelo Contribuinte e nem pela Administração Tributária.

PEDIDO DE PRODUÇÃO POSTERIOR DE PROVAS. As provas que possuir, salvo excludentes legais expressamente previstas, devem ser apresentadas no prazo para Impugnação/Manifestação.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Intimada desta decisão, a empresa apresentou Recurso Voluntário alegando, em síntese, a validade do crédito pleiteado à luz do princípio da verdade material, com base na documentação contábil da empresa, anexado aos autos na manifestação de inconformidade e desconsiderado pela DRJ sob o argumento de preclusão. Afirma ainda que não teria transcorrido o prazo de decadência para a empresa pleitear o crédito, como aduzido da decisão da DRJ.

É o relatório.

Fl. 3 do Acórdão n.º 3402-006.912 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo n.º 10880.690366/2009-07

## Voto

Conselheiro Rodrigo Mineiro Fernandes, Relator.

O julgamento deste processo segue a sistemática dos recursos repetitivos, regulamentada pelo art. 47, §§ 1º e 2º, do RICARF, aprovado pela Portaria MF 343, de 09 de junho de 2015. Portanto, ao presente litígio aplica-se o decidido no Acórdão n.º 3402-006.908, de 25 de setembro de 2019, proferido no julgamento do Processo n.º 10880.690358/2009-52.

Transcreve-se, como solução deste litígio, nos termos regimentais, o entendimento que prevaleceu naquela decisão (Acórdão n.º 3402-006.908):

“Em sua manifestação de inconformidade, o contribuinte deixa claro que cometeu um equívoco no preenchimento de suas declarações fiscais, mas não procedeu com a retificação dos documentos, sustentando a necessidade de reconhecimento do crédito com base no princípio da verdade material. Naquela oportunidade, anexou aos autos planilha de composição do valor de PIS/COFINS.

Antes do julgamento pela DRJ, a empresa peticionou nos autos informando que com base nos documentos fiscais anexados aos autos, o valor de PIS efetivamente devido no período, oportunidade na qual anexou novas planilhas e os balanços contábeis do período

Primeiramente, fazendo uma simples comparação entre as duas planilhas apresentadas pelo contribuinte nos autos, observa-se a ausência de uma padronização nas informações. Com efeito, comparando tão somente as duas planilhas, observa-se que as informações são distintas nos campos da “*Base de cálculo*” apurada e nos campos dos créditos, com valores distintos de “*Bens adquiridos para revenda*”, “*Alugueis*” e “*Despesa com energia elétrica*”. Não constam dos autos sequer uma memória de cálculo desses itens, identificando as notas fiscais ou outros documentos que o compõem. E os balancetes apresentados igualmente não trazem a discriminação das parcelas que integram a receita e os créditos, somente trazendo os lançamentos contábeis de forma geral/global.

Outro exemplo da ausência de uma discriminação clara na contabilidade da origem dos valores que compuseram a última planilha de composição do PIS/COFINS devido apresentada pela empresa é identificado na conta de “*Aluguéis*”, nas quais constam apenas lançamentos genéricos intitulados “*Valor de Provisão do dia*”, “*Provisão do Aluguel do Mês*”, “*Transferência entre contas para melhor classificação*” e “*Encerramento do exercício*”.

Ademais, não está claro na planilha a diferença entre os valores originários pagos pela pessoa jurídica em relação aos valores indicados na planilha de composição do crédito. No presente caso, mostrava-se essencial que a empresa apontasse com clareza qual a diferença entre sua apuração original e aquela indicada em suas planilhas, informando cada uma das parcelas que não foram consideradas anteriormente em sua apuração do PIS e que passaram a ser admitidas em sua apuração. Contudo, a empresa não apresentou qualquer informação quanto às razões específicas para a correção de sua apuração, apenas afirmando que teria cometido um erro material no preenchimento da DCTF. Sequer constam dos autos uma planilha comparativa da composição do valor devido de PIS, por meio da qual a empresa evidenciasse com clareza como alcançou o valor declarado em sua DCTF original e como foi realizada a reapuração do valor devido na planilha.

Caberia ainda à Recorrente apresentar ao menos cópia exemplificativa dos documentos que respaldam as informações contábeis indicadas em sua nova planilha de apuração,

em especial dos itens que respaldaram a modificação do valor de PIS/COFINS devido no período. Por exemplo, se a empresa na apuração original não deduziu crédito com alugueis, caberia a empresa trazer cópia exemplificativa de contratos de aluguel firmados pela empresa para respaldar seu crédito.

Assim, o contribuinte não demonstrou nos presentes autos a origem do crédito pleiteado, por meio de documentação suporte. Os documentos que constam dos presentes autos não se apresentaram como indícios para confirmar o crédito alegado pelo Recorrente, razão pela qual esta relatora entendeu ser desnecessária a conversão do presente julgamento em diligência.

E aqui frise-se que, considerando as próprias planilhas apresentadas pela empresa na Manifestação de Inconformidade e em petição específica, não se trata na hipótese de mero erro material cometido pelo contribuinte quando do preenchimento da DCTF, mas sim de suposto erro cometido pelo contribuinte na própria apuração do valor de PIS/COFINS devido. E a comprovação dos equívocos cometidos, com os correspondentes documentos suportes (notas fiscais, memórias de cálculo dos lançamentos contábeis etc.), seria essencial para garantir a validade do crédito. Ao contrário do que pretende a Recorrente, o princípio da verdade material não pode ser utilizado no presente caso como uma verdadeira ferramenta mágica, como bem apontado pelo Conselheiro Diego Diniz Ribeiro em seus votos, como o abaixo transcrito do Acórdão n.º 3402-003.306, de 23/08/2016:

12. Primeiramente, não é demais lembrar que **em matéria de processo administrativo vige o princípio da verdade material, valor normativo esse que não é aqui empregado como uma ferramenta mágica, semelhante a uma "varinha de condão" dotada de aptidão para "validar" preclusões e atecniais e transformar tais defeitos em um processo administrativo "regular"**. Com a devida vênia, este tipo de interpretação a respeito do princípio da verdade material só se presta a apequenar e, até mesmo, achincalhar esta importante norma. 13. Assim, **quando se fala em verdade material o que se quer aqui exprimir é a possibilidade de reconstruir fatos sociais no universo jurídico por intermédio de uma metodologia jurídica mais flexível, ou seja, menos apegada à forma, o que se dá, preponderantemente, em razão da relevância do valor jurídico extraído do fato que se pretende provar juridicamente**. Em outros termos, "verdade material" é sinônimo de uma maior flexibilização probante em sede de processos administrativos, o que, se for usado com a devida prudência à luz do caso decidendo, só tem a contribuir para a qualidade da prestação jurisdicional atipicamente prestada em tais processos. (grifei)

Neste ponto, essencial novamente<sup>1</sup> firmar que o contribuinte figura como titular da pretensão nas Declarações 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 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>.

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

<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;"

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)

Contudo, mostra-se importante aqui afastar afirmações feitas pela DRJ em sua decisão. Com efeito, entendeu a DRJ que os débitos declarados na DCTF original já teriam sido objeto de homologação tácita e que deveria ter sido apresentada DCTF retificadora para evidenciar a existência do crédito. A DRJ ainda apontou, de forma subsidiária, a deficiência probatória do processo:

9.13. Assim, tendo-se operado a homologação tácita (constituição definitiva do crédito tributário), a partir de tal advento resta defeso à Fazenda questionar ou rever o ato comissivo do Contribuinte alcançado por tal instituto jurídico, consubstanciado na apuração e respectiva quitação dos tributos reputados devidos.

9.14. Em adição, apenas ad argumentandum, fossem superadas as questões já enfrentadas, insta mencionar que é lícito ao Contribuinte retificar as informações prestadas ao Fisco, ao menos enquanto não iniciado qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, sempre se resguardando à Administração Tributária o direito de analisar e revisar as informações declaradas, consoante vaticina o art. 149 do CTN, enquanto não verificada a decadência tributária.

9.15. Contudo, no caso vertente, o Contribuinte ficou-se inerte, não apresentando DCTF Retificadora dentro do prazo legal em que esta surtiria efeito (antes da ocorrência da homologação tácita), razão pela qual se revelou apático e desidioso quanto ao direito creditício que ora sustenta deter em face da Fazenda Pública.

9.16. Tão logo teve conhecimento dos fatos capazes de alterar a apuração do tributo que ora alega ter pago indevidamente, a Manifestante tinha por obrigação dar conhecimento da nova apuração, fatos constitutivos do direito creditório que erige deter, à Administração Tributária pelos meios próprios existentes para tanto – DCTF Retificadora.

9.17. Em não o fazendo, frente à relação jurídico-tributária, deixou de “retificar” o “autolanzamento” e, por via transversa, não formalizou a existência do crédito que pretendeu utilizar por intermédio da DCOMP em apreço.

(...)

9.20. No presente caso, mutatis mutandis, trata-se da decadência do direito de o Contribuinte modificar fato gerador, ou um de seus aspectos, como o valorativo, de crédito/obrigação tributária já extinta, que se consubstanciaria na gênese do alegado direito de crédito.

9.21. A inércia da Insurgente, aliada ao transcurso temporal, culminou na imutabilidade da situação jurídica sub examine – extinção do crédito tributário autolançado declarado por intermédio da DCTF.

9.22. Consoante o sistema jurídico pátrio, as obrigações nasceram para serem extintas. Ocorrida a extinção, cogitar-se da possibilidade de reversão de seus efeitos traria grande instabilidade jurídicosocial e, ademais, conspiraria contra os princípios gerais de direito.

9.23. Em conclusão de tudo quanto articulado, não há de ser entendido por equivocado Despacho Decisório que não homologou a compensação declarada no presente PER/DCOMP, vez que pautado em documentos hábeis e aptos a produzirem seus naturais efeitos, da lavra da própria Insurgente.

9.24. Ademais, os documentos acostados aos autos revelaram-se peremptoriamente inaptos para o desiderato de alterar a apuração de tributo cujo pagamento foi homologado tacitamente acarretando a extinção do crédito tributário correspondente.

**10. Adicionalmente, fossem superadas as questões previamente abordadas, em virtude da solicitação de juntada de novas provas, merece ênfase, em consonância com o constante do art. 16 do Decreto n.º 70.235/72, que das “Orientações para apresentação de manifestação de inconformidade”, disponível ao Contribuinte a partir da ciência da não homologação do crédito no sítio da Secretaria da Receita Federal do Brasil, consta a instrução de que a manifestação de inconformidade deve mencionar os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possui, como, por exemplo, comprovação de que o recolhimento indicado como crédito foi efetuado de forma indevida.**

**10.1. Agindo em desconformidade com tal entendimento, a Manifestante teve por precluso o seu direito de provar o quanto alegado, excetuadas as previsões legalmente ressalvadas.**

Primeiramente, a afirmação da ocorrência de homologação tácita afirmada pela DRJ no presente caso é descabida. Este prazo decadencial previsto no art. 150, §4º do CTN se aplica para a constituição do crédito tributário pelo fisco e não para a repetição de indébito. Na hipótese de pagamento indevido (art. 165, do CTN), aplica-se o prazo de 5 (cinco) anos contados do pagamento na forma do art. 168, I do CTN.<sup>3</sup> No presente caso, o sujeito passivo apresentou declaração de compensação buscando reconhecer crédito decorrente de sua escrita. Esse pedido foi realizado dentro do prazo de 5 (cinco) anos da data do pagamento indevido, não sendo cabível se falar, na hipótese, em decadência ou prescrição.

Da mesma forma, descabido afirmar que seria necessária a retificação da DCTF para o reconhecimento do pagamento indevido. O mencionado art. 165 do CTN não traz qualquer limite de ordem formal para o reconhecimento do direito creditório do sujeito passivo, devendo ser reconhecido quando comprovada a sua validade material, inclusive no caso de elaboração indevida de qualquer documento relativo ao pagamento:

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;**

<sup>3</sup> 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;

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.

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.**" (grifei)

De fato, é entendimento reiterado neste Conselho a aplicação do princípio da verdade material em casos no qual o contribuinte transmitiu a PER/DCOMP sem a retificação da DCTF, sendo seu crédito passível de ser respaldado em sua documentação contábil ou por outros elementos de prova. Nesse sentido menciona-se, a título de exemplo<sup>4</sup>:

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário Ano-calendário: 2007  
**COMPENSAÇÃO. APRESENTAÇÃO DE DCTF RETIFICADORA APÓS O DESPACHO DECISÓRIO. POSSIBILIDADE. Se transmitida a PER/DCOMP sem a retificação ou com retificação após o despacho decisório da DCTF, por imperativo do princípio da verdade material, o contribuinte tem direito subjetivo à compensação, desde que prove a liquidez e certeza de seu crédito. COMPENSAÇÃO. LIQUIDEZ E CERTEZA DO CRÉDITO. COMPROVAÇÃO. OBRIGATORIEDADE.** Para fazer jus à compensação pleiteada, o contribuinte deve comprovar a existência do crédito reclamado à Secretaria da Receita Federal do Brasil, sob pena de restar seu pedido indeferido. Recurso Voluntário Negado. (Número do Processo 10925.904163/2012-37 Data da Sessão 30/01/2019 Relator Winderley Moraes Pereira Nº Acórdão 3301-005.634 - grifei)

Isso porque o erro de preenchimento da DCTF não pode ensejar em um locupletamento da Fazenda pelo recebimento de tributo pago indevidamente. Contudo, necessário que o contribuinte demonstre o seu direito creditório por meio de documentação clara e idônea, o que não ocorreu no presente caso.

Assim, a única razão para ser mantida a negativa de homologação da compensação declarada pelo sujeito passivo é a ausência de provas da origem do crédito, que igualmente foi apontada pela r. decisão recorrida.

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

É como voto.”

Importa registrar que nos autos ora em apreço, a situação fática e jurídica encontra correspondência com a verificada no paradigma, de tal sorte que o entendimento lá esposado pode ser perfeitamente aqui aplicado.

Aplicando-se a decisão do paradigma ao presente processo, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º e 2º do art. 47 do RICARF, o colegiado decidiu no sentido de negar provimento ao Recurso Voluntário.

*(assinado digitalmente)*

Rodrigo Mineiro Fernandes

---

<sup>4</sup> Vide ainda Acórdão 3402-003.202, de 23/08/2016, de minha relatoria.

Fl. 8 do Acórdão n.º 3402-006.912 - 3ª Seju/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo n.º 10880.690366/2009-07