



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



**Processo nº** 10880.926737/2013-72  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 1402-004.531 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 10 de março de 2020  
**Recorrente** OREXIS PARTICIPAÇÕES LTDA.  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

**Ano-calendário: 2005**

**DIREITO CRÉDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA.**

Incumbe ao sujeito passivo a demonstração, acompanhada de provas hábeis, da composição e existência do crédito que alega possuir junto à Fazenda Nacional para que sejam aferidas sua liquidez e certeza pela autoridade administrativa, na forma do que dispõe o artigo 170 do CTN.

Não se desincumbindo a recorrente, mediante provas robustas, principalmente sua escrituração regular, do ônus de comprovar o direito creditório alegado, descabe o provimento do recurso voluntário.

Direito creditório que não se reconhece.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Paulo Mateus Ciccone – Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Marco Rogério Borges, Leonardo Luis Pagano Gonçalves, Evandro Correa Dias, Paula Santos de Abreu, Murillo Lo Visco, Junia Roberta Gouveia Sampaio, Luciano Bernart e Paulo Mateus Ciccone (Presidente).

## Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto pela contribuinte acima identificada em face de decisão exarada pela 8ª Turma da DRJ/RJO, sessão de 30 de maio de 2016, que ratificou o entendimento da DERAT/SÃO PAULO/SP, expresso no Despacho Decisório de fls. e Anexos, indeferindo a compensação pleiteada sob os seguintes fundamentos:

*“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 enquadramento legal pode ser visto no campo próprio do despacho decisório.

Inconformada, a contribuinte interpôs manifestação de inconformidade (fls.), alegando, resumidamente, que a decisão constante no DD deve ser cancelada/anulada por se estar diante de pagamento a maior/indevido de tributo, fazendo jus ao direito creditório dali decorrente, tendo em vista:

1. ter apresentado DCTF em 17/04/2013 (original), referente à 1ª quinzena de fevereiro de 2013, informando o código de recolhimento 5952-02 e um débito de R\$ 27.885,02;
2. que, entretanto, referido valor seria R\$ 5.588,80, levando a que fosse apresentada DCTF RETIFICADORA em 24/07/2013 declarando débito de R\$ 5.588,80;
3. que, como recolheu (conforme DARF acostado) o valor de R\$ 27.885,02 e o montante devido seria R\$ 5.588,80, teria efetuado um pagamento a maior no total de R\$ 22.296,22 Informa também ter havido mero erro de preenchimento de declaração, o que não pode motivar o indeferimento de seu crédito. Mais ainda, que apresentou DCTF retificadora mostrando não ter se utilizado de todo o seu crédito.

E conclui requerendo o provimento da MI.

Submetida à apreciação da 8ª Turma da DRJ/RJO, foi prolatada decisão negando provimento ao pedido e ratificando o DD exarado pela DERAT/SÃO PAULO/SP, firmando entendimento o colegiado de 1º Grau, depois de afastar a nulidade suscitada, na seguinte linha:

*“No mérito, vimos que se trata de não homologação de compensação que se daria por meio de alegado pagamento indevido de exação recolhida a título de “retenção quinzenal sobre pagamentos de pessoa jurídica a pessoa jurídica de direito privado, Lei n.º 10.833, de 2003” (código DARF 5952).*

*Trata-se, portanto, de postulação de crédito oriundo de recolhimento indevido de retenção na fonte regulada nos arts. 30, 31, 32, 35 e 36 da Lei n.º 10.833, de 29 de dezembro de 2003, e arts. 21 e 39 da Lei n.º 10.865, de 30 de abril de 2004.*

*Infralegalmente, essa retenção foi regulamentada pela IN SRF n.º 459, de 18 de outubro de 2004. Vejamos a norma:*

*(...)*

*Pela natureza de tributação na fonte, trata-se de valor retido/recolhido incidente sobre pagamentos que o interessado teria feito a outras pessoas jurídicas por serviços prestados por essas. Como vimos na norma, é valor que o terceiro (o beneficiário do pagamento) utiliza como antecipação do devido em relação às suas contribuições correspondentes (art. 7º, IN SRF n.º 459, de 2004).*

*Dessa forma, para que o retentor/pagador da exação (o interessado) faça jus ao direito creditório nesses casos, caberia se saber, inicialmente, se se trata de retenção indevida e de recolhimento idem. Em sendo esse o caso (retenção indevida), há que se comprovar a inoportunidade do fato gerador da retenção, ou sua ocorrência parcial, para que se possa pensar em restituição.*

*Em seguida, devemos saber se o valor retido não foi usado como dedução pelo recebedor do rendimento pago pelo interessado. Se ocorreu o aproveitamento pelo beneficiário do tributo retido, há que se comprovar que o postulante devolveu àquele a quantia retida indevidamente ou a maior, pois, o tributo retido constitui direito de quem recebeu o rendimento.*

*Por fim, há que se demonstrar que foram promovidos os estornos contábeis e retificações das declarações, tanto da fonte pagadora, quanto do beneficiário do pagamento, nos quais a retenção indevida tenha sido informada, anulando-se nos assentamentos a operação equivocada.*

*Esses regramentos acima estão claramente explicitados na IN RFB n.º 900, de 2008, e em sua substituta, IN RFB n.º 1.300, de 2012:*

*(...)*

*Avento, ainda, a hipótese de não ser caso de retenção indevida, mas, sim, de mero recolhimento a maior ou indevido do tributo devidamente retido. Ora, também nesse caso não se imiscui o postulante de apresentar a comprovação documental e contábil desse fato, pois não pode o Fisco promover de forma automática a restituição de tributo retido na fonte a quem, prima facie, seria apenas o responsável pela retenção, no lugar de quem sofre a retenção e a quem a lei autoriza deduzir os valores retidos “...como antecipação do que for devido (...) em relação às respectivas contribuições.” (art. 7º, IN SRF n.º 459, de 2004).*

*No presente caso, entendo que o interessado nem comprovou a razão do alegado recolhimento indevido, nem comprovou que estava habilitado a postular, em seu nome, o direito creditório correspondente.*

*Assim, dado que não há elementos que nos permitam atestar o alegado pagamento indevido, voto pela improcedência da manifestação de*

*inconformidade, de modo a manter como proferido o Despacho Decisório (...), não reconhecendo o direito creditório pleiteado e não homologando as compensações declaradas na DCOMP”.*

A decisão restou assim ementada:

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

**Ano-calendário: 2005**

**DCOMP. PAGAMENTO INDEVIDO OU A MAIOR. IMPOSTO RETIDO. NÃO RECONHECIMENTO DO DIREITO CREDITÓRIO.**

*O direito creditório oriundo de retenção indevida de tributo somente poderá ser objeto de pedido de restituição ou de uso em compensação caso o sujeito passivo comprove que efetuou o recolhimento do valor retido, que devolveu ao beneficiário a quantia retida indevidamente ou a maior e que promoveu os estornos contábeis e as retificações das declarações, tanto da fonte pagadora, quando do beneficiário do pagamento, nos quais a retenção indevida tenha sido informada.*

*Manifestação de Inconformidade Improcedente*

*Direito Creditório Não Reconhecido*

Discordando do r. *decisum*, a contribuinte acostou recurso voluntário no qual rebateu a decisão da DERAT/SÃO PAULO/SP e da DRJ/RJO e, no mérito, embora tenha mantido a sucinta linha de defesa manifestada na peça recursal inaugural, trouxe como fato novo a juntada de notas fiscais e pagamentos efetuados a beneficiários que justificariam seus argumentos e comprovariam o valor devido a título de CSRF - Contribuições Sociais Retidas na Fonte pelas PJ de Direito Privado – Código da Receita: 5952-02 - Denominação: CSLL, COFINS e PIS/PASEP - Retidas na Fonte sobre Pagamentos de Pessoa Jurídica a Pessoa Jurídica de Direito Privado (Lei n.º 10.833/2003).

É o relatório do essencial, em apertada síntese.

**Voto**

Conselheiro Paulo Mateus Ciccone - Relator

O Recurso Voluntário é tempestivo e embora não haja identificação de quem teria assinado a peça recursal, o “Termo de Solicitação de Juntada” (fls.) e o “Termo de Análise de Solicitação de Juntada” (fls.) emitidos pela Autoridade Preparadora permitem inferir tratar-se de juntada pelos sistemas digitais da RFB (SVA), pelo que o recebo e dele conheço.

Basicamente o quadro estampado é o seguinte: a recorrente alega ter se equivocado no preenchimento de DCTF relativa à 1ª quinzena de fevereiro de 2013, pertinente à nominada CSRF - Contribuições Sociais Retidas na Fonte pelas PJ de Direito Privado – Código da Receita: 5952-02 - Denominação: CSLL, COFINS e PIS/PASEP - Retidas na Fonte sobre Pagamentos de Pessoa Jurídica a Pessoa Jurídica de Direito Privado (Lei nº 10.833/2003), informando valor devido (e recolhido) de R\$ 27.885,02 para um montante devido de R\$ 5.588,80.

Com isso, ainda no dizer da contribuinte, seu direito creditório seria de R\$ 22.296,22 (R\$ 27.885,02 – R\$ 5.588,80), de modo que caberia a compensação que intentou via PER/DCOMP nestes autos, posto que haveria saldo suficiente para isso.

A decisão *a quo*, depois de discorrer sobre os fatos e argumentos apresentados na MI concluiu que, “*no presente caso, entendo que o interessado nem comprovou a razão do alegado recolhimento indevido, nem comprovou que estava habilitado a postular, em seu nome, o direito creditório correspondente. Assim, dado que não há elementos que nos permitam atestar o alegado pagamento indevido, voto pela improcedência da manifestação de inconformidade, de modo a manter como proferido o Despacho Decisório de número de rastreamento (...), não reconhecendo o direito creditório pleiteado e não homologando as compensações declaradas na DCOMP*”.

Em sua peça recursal, após repisar o aduzido na MI, a recorrente trouxe como meio de prova para suportar seus apontamentos, quatro notas fiscais e respectivos pagamentos feitos a beneficiários (fls.) que mostrariam que o valor efetivamente retido e devido seria R\$ 5.588,80 e não R\$ 27.885,02. Ao final, elaborou o seguinte quadro, resumindo as operações (fls.):

**APURAÇÃO PCC 1 QUINZENA FEV/13 - OREXIS PARTICIPAÇÕES**

Número	Parcela	Fornecedor	Pagamento	Valor Nota	PIS/COFINS/CSLL
7288	1	GUIMARAES BASTOS ADVOGADOS	06/02/2013	11.082,50	515,34
166	1	TRIVOR CONSULTORIA EM TECNOLOGIA DA INFO	01/02/2013	7.352,44	341,89
134	1	RAUL BEER CONSULTORES	14/02/2013	86.754,24	4.034,07
11/dez	1	CARPE DIEM ASSESSORIA	07/02/2013	15.000,00	697,50
<b>TOTAL DEVIDO PCC 1 QUINZENA MÊS FEVEREIRO/13</b>					<b>5.588,80</b>

Preliminarmente, destaco ser pacífica a possibilidade de a contribuinte proceder à retificação de sua DCTF, mesmo após a apresentação do PER/DCOMP e, com isso, buscar validar possível pedido de homologação anteriormente negado.

Em outro dizer, seria despropositado impedir esse procedimento não só pela lógica jurídica do Direito Administrativo-Tributário que prioriza a chamada “busca da verdade material”<sup>1</sup> como pela própria falibilidade humana diante da qual erros ocorrem e podem/devem ser retificados.

Concretamente, se uma DCTF foi apresentada com valores indevidos e levou a que um possível direito creditório não fosse reconhecido (pelo equívoco cometido), nada mais natural que se faça a correção e atenda-se à verdade material dos fatos.

Nessa linha, certo que a retificação da DCTF pode, claro, ser empreendida e a retificadora substituirá em todos os seus efeitos a retificada (original).

**PORÉM, e aí se fundou o acórdão recorrido, esse proceder (de retificar) exige prova robusta e contundente do erro que levou à transmissão da DCTF original (com valores errados), justificando a feitura de uma nova Declaração (retificadora).**

Como bem alertou a decisão de 1º Piso, “*no presente caso, entendo que o interessado nem comprovou a razão do alegado recolhimento indevido, nem comprovou que estava habilitado a postular, em seu nome, o direito creditório correspondente. Assim, dado que não há elementos que nos permitam atestar o alegado pagamento indevido*”.

Muito bem, se a manifestação de inconformidade não foi acompanhada das provas exigidas pela Turma *a quo*, nada mais coerente que a decisão prolatada tenha indeferido a pretensão recursal.

Esta lacuna documental, ainda que se reconheça o esforço da recorrente em robustecer seu rol probatório por ocasião da interposição do RV, não foi sanada com a simples juntada das notas fiscais citadas (fls.) contendo discriminação e pagamentos feitos aos fornecedores listados acima, embora, claro, parcialmente esta prova tenha sido feita.

Explico.

---

<sup>1</sup> Sobre o tema, Demetrius Nichele Macei, em sua obra “A Verdade Material no Direito Tributário” – Malheiros Editores – 2013 – pg. 53 – afirma: “*a matéria tributária em si, independentemente do âmbito em que a lide entre contribuinte e Fisco seja travada, (...) já é suficiente para que o princípio adotado seja o da busca pela verdade material em todos os casos*”.

Igualmente Celso Antonio Bandeira de Mello, recorrendo às lições de Hector Jorge Escola: “*no procedimento administrativo, independentemente do que haja sido aportado aos autos pela parte ou pelas partes, a Administração deve sempre buscar a verdade substancial*” (in Curso de Direito Administrativo – 29ª Ed. SP – Malheiros – 2012 – pg. 512).

Linha em consonância com a jurisprudência da Corte Administrativa Tributária federal: “*A não apreciação de provas trazidas aos autos depois da impugnação e já na fase recursal, antes da decisão final administrativa, fere o princípio da instrumentalidade processual prevista no CPC e a busca da verdade material, que norteia o contencioso administrativo tributário. No processo administrativo predomina o princípio da verdade material no sentido de que aí se busca descobrir se realmente ocorreu ou não o fato gerador, pois o que está em jogo é a legalidade da tributação*” (Ac. 103-18789 – 3ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes).

Com a trazida das notas fiscais aos autos, a recorrente comprovou o valor bruto dos serviços contratados, a retenção havida a título de IRRF, CSLL, PIS e COFINS e o montante líquido pago relativamente aos fornecedores Guimarães Bastos Advocacia, Trivor Consultoria, Raul Beer Consultores e Carpe Diem Assessoria, conforme resumo abaixo:

<u>Nome</u>	<u>Valor Bruto</u>	<u>Valor Retido.</u>	<u>Valor Líquido Pago</u>
Guimarães Bastos Advocacia	11.082,50	681,59	10.400,91
Trivor Consultoria	7.352,44	452,18	6.900,26
Raul Beer Consultores	86.754,24	5.335,38	81.418,86
Carpe Diem Assessoria	15.000,00	922,50	14.077,50
<b><u>TOTAIS</u></b>	<b><u>120.189,18</u></b>	<b><u>7.391,65</u></b>	<b><u>112.797,53</u></b>

Conferindo: R\$ 120.189,18 (\*)  $6,15\% ^2 = R\$ 7.391,65$

Ou, fixando a apuração apenas em relação à incidência do PIS/COFINS/CSLL (que é o que interessa no caso), ou seja, 4,65% (0,65% + 3,0% + 1,0%) tem-se:

➤ **R\$ 120.189,18 (\*) 4,65% = R\$ 5.588,80.**

Nessa fotografia, razão caberia à recorrente, pois os valores são consistentes.

**PORÉM, só esta amostragem probatória não basta**, até porque, por evidente, estas quatro notas fiscais relativas a serviços prestados **podem não ser as únicas no período!**

Nesse cenário, não é possível atestar que o montante devido (e declarado em DCTF retificadora) seria realmente R\$ 5.588,80, ou seja, ainda que o quadro atrás reproduzido aponte para este valor, **pode** ter havido a prestação de outros serviços, não listados na planilha elaborada pela recorrente, levando a que o importe final seja diferente.

Em outro dizer, **pode ser** que R\$ 5.588,80 represente o valor devido, mas **também pode ser** que tal débito aponte para o originalmente declarado em DCTF (R\$ 27.885,02); ou, ainda, **pode ser qualquer outro.**

Em outras palavras, a listagem **pode** não ser exaustiva (não se está dizendo que seja ou não, **mas que PODE não ser**), cabendo à recorrente, autora neste caso, a teor do artigo 373, I, do CPC, o ônus de mostrar tal exaurimento.

**E nem se queira aventar sobre a impossibilidade de fazer tal prova (“prova impossível”), posto que a recorrente muito provavelmente possuía escrituração regular, tanto que acostou aos autos Balanço Patrimonial e Demonstração de Resultados (DRE).**

Em outro dizer, se possuía escrituração deveria ter juntado o Livro Diário e o Livro Razão de forma a permitir a aferição necessária.

<sup>2</sup> IRRF 1,5% + CSLL 1,0% + PIS 0,65% + COFINS 3,0%

Não juntou.

De outro canto, se não tinha escrituração completa por ter optado pelo Lucro Presumido, deveria ter - **obrigatoriamente** - Livro Caixa, de forma que poderia tê-lo trazido aos autos a fim de permitir visualizar TODOS os recebimentos/pagamentos havidos e com isso comprovar que os serviços prestados e que tiveram retenção na fonte seriam tão somente aqueles que listou na planilha já reproduzida.

Igualmente não trouxe.

Assim, a fragilidade do rol probatório se acentuou, não havendo como dar guarida ao pedido somente com as notas fiscais acostadas.

Nesse contexto, bom lembrar o quanto já dito antes neste voto que, nos casos de pedidos de restituição/ressarcimento/reconhecimento de direito creditório, o autor do feito é o contribuinte, que deve, na forma do disposto no artigo 373, I, do CPC, provar o quanto alegou na inicial, municiando os autos de todas as informações e provas possíveis de modo a permitir ao julgador firmar sua convicção. Não se safando o autor de tal ônus, seu pleito se fragiliza e não pode ser provido.

Ademais, não se perca o foco, só se permite compensação com a utilização de créditos dotados de liquidez e certeza (art. 170, do CTN):

*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. [\(Vide Decreto nº 7.212, de 2010\)](#)*

E valores incomprovados **não possuem** estes requisitos.

A jurisprudência administrativa é pacífica em torno do tema:

***PEDIDO DE RESTITUIÇÃO. ÔNUS DA PROVA.***

*A prova do indébito tributário, fato jurídico a dar fundamento ao direito de repetição ou à compensação, compete ao sujeito passivo que teria efetuado o pagamento indevido ou maior que o devido. (Acórdão nº 103-23579, sessão de 18/09/2008)*

Entendimento perfilado com o do STJ:

**RECURSO ESPECIAL Nº 924.550 - SC (2007/0027655-4)**

**RELATOR** : **MINISTRO TEORI ALBINO ZAVASCKI**  
**RECORRENTE** : **FAZENDA NACIONAL**  
**PROCURADOR** : **BERENICE FERREIRA LAMB E OUTROS**  
**RECORRIDO** : **ELECTRO AÇO ALTONA S/A**  
**ADVOGADA** : **DANIELLE PELICIOI SARTORI E OUTROS**

**EMENTA**

PROCESSUAL CIVIL. OFENSA AO ART. 535 DO CPC. NÃO CONFIGURADA. TRIBUTÁRIO. RESTITUIÇÃO DE INDÉBITO. AUSÊNCIA DE PROVA DOS RECOLHIMENTOS. INVIABILIDADE.

1. Não viola o art. 535 do CPC, nem importa negativa de prestação jurisdicional, o acórdão que, mesmo sem ter examinado individualmente cada um dos argumentos trazidos pelo vencido, adotou, entretanto, fundamentação suficiente para decidir de modo integral a controvérsia posta.
2. O pressuposto fático do direito de compensar é a existência do indébito. Sem prova desse pressuposto, a sentença teria caráter apenas normativo, condicionada à futura comprovação de um fato.
3. Recurso especial a que se dá provimento.

**VOTO****O EXMO. SR. MINISTRO TEORI ALBINO ZAVASCKI (Relator):**

1. Não viola o art. 535 do CPC, nem importa negativa de prestação jurisdicional, o acórdão que, mesmo sem ter examinado individualmente cada um dos argumentos trazidos pelo vencido, adotou, entretanto, fundamentação suficiente para decidir de modo integral a controvérsia posta (RESP 172.329/SP, 1ª S., Min. Francisco Peçanha Martins, DJ de 09/12/2003; AGA 512.437/RJ, 1ª T., Min. José Delgado, DJ de 15/12/2003; AGA 476.561/RJ, 2ª T., Min. João Otávio de Noronha, DJ de 17/11/2003; RESP 250.748/RJ; 6ª T., Min. Fernando Gonçalves, DJ de 23/04/2001). No caso dos autos, o acórdão recorrido emitiu juízo acerca das questões que eram necessárias para o deslinde da controvérsia, de modo que a alegação de omissão do acórdão reflete mero inconformismo com os termos da decisão, não restando caracterizado o vício apontado.

2. O pressuposto fático do direito de compensar é a existência do indébito. Sem indébito (que é o crédito do contribuinte contra o Fisco) não há restituição possível e nem, conseqüentemente, qualquer direito a compensar. A ação judicial, sem essa prova, versaria sobre um direito em tese e redundaria em sentença de caráter normativo ou com natureza de sentença condicional (subordinaria a existência do direito à futura prova da ocorrência de um fato).

No caso dos autos, a demandante não logrou êxito em comprovar o recolhimento efetivo do tributo que pretende compensar. Ausente portanto tal prova, não há como se reconhecer tal direito.

Pelo exposto, voto por **NEGAR PROVIMENTO** ao recurso voluntário, **não reconhecendo o direito creditório em litígio e não homologando as compensações intentadas**, mantendo, pois, o quanto decidido no Despacho Decisório e na decisão *a quo*.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Paulo Mateus Ciccone

Fl. 10 do Acórdão n.º 1402-004.531 - 1ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo n.º 10880.926737/2013-72