



<b>Processo nº</b>	10882.908336/2009-34
<b>Recurso</b>	Voluntário
<b>Acórdão nº</b>	<b>3302-008.612 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária</b>
<b>Sessão de</b>	24 de junho de 2020
<b>Recorrente</b>	VB TRANSPORTES E TURISMO LTDA.
<b>Interessado</b>	FAZENDA NACIONAL

### **ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/01/2007

NULIDADE, INEXISTÊNCIA.

Não é nulo o despacho decisório e/ou a decisão recorrida que se fundamenta no cotejo entre documentos apontados como origem do crédito (DARF) e nas declarações apresentadas que demonstram o direito creditório (DCTF), para verificação de eventual homologação ou não da compensação declarada.

**DECISÕES DE SEGUNDA INSTÂNCIA ADMINISTRATIVA. MATÉRIA DE IDÊNTICO TEOR. NÃO VINCULAÇÃO.**

Ressalvada a hipótese de súmula editada no âmbito do CARF, o julgador administrativo não está vinculado a decisões adotadas em razão de processo diverso, ainda que relacionada à mesma matéria e ao mesmo contribuinte.

**PERD/COMP. DIREITO DE CRÉDITO. PAGAMENTO INDEVIDO OU MAIOR QUE O DEVIDO. DCTF RETIFICADORA APÓS DESPACHO DECISÓRIO. PROVA INSUFICIENTE.**

A retificação da DCTF após despacho decisório que nega a homologação da compensação não é suficiente, por si só, para comprovar a certeza e liquidez do crédito tributário que se pretende compensar. É indispensável a comprovação da ocorrência de erro na DCTF original, comprovado mediante registros contábil e fiscal, acompanhados de documentação hábil.

À luz do artigo 373, I, do CPC (Lei nº 13.105, de 2015), de aplicação subsidiária no processo administrativo tributário federal, compete ao autor do pedido de crédito o ônus da prova do fato constitutivo do seu direito de crédito alegado, mediante apresentação de elementos de prova hábeis e idôneos da existência do crédito contra a Fazenda Nacional para que seja aferida a liquidez e certeza.

Não atendidas as condições estabelecidas na legislação tributária, e não comprovado atributos essenciais do crédito, como a liquidez e certeza, a compensação pretendida não será homologada pela Administração Pública, com a consequente cobrança do débito confessado em Declaração de Compensação.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares arguidas. No mérito, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso, nos termos do voto do relator.

(documento assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenburg Filho - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Denise Madalena Green - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Vinicius Guimarães, Walker Araujo, Jorge Lima Abud, Jose Renato Pereira de Deus, Corintho Oliveira Machado, Raphael Madeira Abad, Denise Madalena Green e Gilson Macedo Rosenburg Filho (Presidente).

## Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto contra acórdão da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Campinas/SP, que julgou improcedente manifestação de inconformidade apresentada contra despacho decisório que não homologou PER/DCOMP transmitida pelo contribuinte com o objetivo de compensar débitos nele declarados com crédito decorrente de alegado pagamento indevido ou a maior, e como consequência, restou consolidada cobrança do débito indevidamente compensado, acrescidos dos encargos legais.

Por bem descrever os fatos ocorridos, adoto o relatório da decisão recorrida, que transcrevo, a seguir:

O sujeito passivo em referência manifesta sua inconformidade contra a decisão que não homologou a compensação declarada na Dcomp nº 02271.23350.080507.1.3.04-8700 por meio da qual pretendia extinguir um débito de R\$ 19.637,90, referente ao PIS de fevereiro de 2007.

O crédito que alega possuir tem origem em DARF utilizado para pagamento de PIS relativo ao período de apuração 28/02/2007.

O Despacho Decisório atacado foi emitido com base na seguinte constatação:

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 saldo disponível inferior ao crédito pretendido, insuficiente para compensação dos débitos informados no PER/DCOMP.

Cientificado da decisão da DRF em 19/10/2009, o contribuinte apresentou sua manifestação de inconformidade.

Inicialmente, informa que as bases de cálculo do PIS apuradas nos meses de janeiro de fevereiro de 2007 são, respectivamente, R\$ 14.045.283,87 e R\$ 13.832.107,69.

Alega que, na competência janeiro de 2007, recolheu o PIS no valor de R\$ 103.436,63 com o código de recolhimento 6912, quando o correto seria a quantia de R\$ 91.294,35 com o código 8109.

Quanto ao mês de fevereiro, recolheu R\$ 109.546,60 com o código 6912, quando deveria ter pago R\$ 89.908,70 com o código 8109.

Para corrigir os erros, adotou os seguintes procedimentos:

- transmitir a Dcomp n.º 34315.69019.260607.1.3.04-2542, com o objetivo de extinguir o PIS de janeiro no montante de R\$ 91.294,35, restando um valor de R\$ 12.142,28 a compensar;
- elaborar a Dcomp no 09987.74724.260607.1.3.04-7023, na qual declarou que o mencionado DARF de fevereiro seria utilizado na extinção do PIS no valor de R\$ 89.908,70, restando um saldo de R\$ 19.637,90 para posterior compensação;
- o saldo total de R\$ 31.780,18 (= 12.142,28 + 19.637,90) foi utilizado na compensação do PIS de março de 2007, por meio das Dcomp te 02271.23350.080507.1.3.04-8700 e 27951.53417.080507.1.3.04-9008.

Requer que sejam canceladas as cobranças mencionadas nos despachos decisórios e comunica que está à disposição para os esclarecimentos necessários.

Junta aos autos:

- DCTF retificadoras transmitidas em 05/11/2009, as quais indicam o código 8109 e os valores mencionados na manifestação de inconformidade;
- Dacon entregue em 22/03/2007, a qual informa as bases de cálculo e os tributos devidos alegados como corretos na manifestação.

Relatei.

A lide foi decidida pela 7<sup>a</sup> Turma da DRJ em Campinas/SP, nos termos do Acórdão n.º 05-36.947, de 16/02/2012 (fls.47/52), que, por unanimidade de votos, concluiu em julgar improcedente a manifestação de inconformidade, não reconhecendo o direito creditório objeto da controvérsia, conforme ementa que segue:

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/01/2007

**DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO (DCOMP). PROVA.**

O contribuinte tem o ônus de provar o direito creditório alegado sob pena de indeferimento da compensação realizada. A declaração em Dacon não é meio idôneo de demonstração se estiver em contradição com a DCTF ativa na data da apresentação da Dcomp.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Irresignado, o contribuinte apresentou, no prazo legal, recurso voluntário de fls.56/248, por meio do qual argumenta, com base em julgado do CARF, a nulidade do lançamento fiscal e da decisão da de primeiro grau, visto que nem o auditor-fiscal da DRF, nem os julgadores da DRJ analisaram a existência do crédito que a recorrente indica como usado na compensação e que deveria ter sido intimado a esclarecer a origem do crédito. Aduz que a decisão *a quo* inovou o lançamento, alterando a fundamentação jurídica do ato impugnado, uma vez que fundamentou sua decisão no fato de que o recorrente deveria ter provado a totalidade de sua receita no regime cumulativo.

No mérito, defende a certeza e liquidez do crédito tributário, comprovado pelo DACON, afirmando tratar-se de documento hábil a comprovar o direito creditório. Afirma que é dever da autoridade investigar a exatidão do crédito apurado pelo sujeito passivo.

Por fim, requer seja homologada a DCOMP e extinto o crédito tributário.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Denise Madalena Green , Relator.

### ***I – Da admissibilidade:***

O Recorrente foi intimado da decisão de piso em 10/01/2013 (fl. 53) e protocolou Recurso Voluntário em 04/02/2013 (fl. 57) dentro do prazo de 30 (trinta) dias previsto no artigo 33, do Decreto 70.235/72<sup>1</sup>.

Desta forma, considerando que o recurso preenche os requisitos de admissibilidade, dele tomo conhecimento.

### ***II – Preliminar de nulidade:***

Defende o recorrente a nulidade do lançamento fiscal, visto que o Fisco não chegou a analisar a existência do crédito indicado na compensação.

Nesse ponto, cumpre suscitar o quanto previsto pelo art. 74 da Lei nº 9430/96, com redação dada pela Lei nº 10.637/02:

Art. 74. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de resarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão.

§ 1º A compensação de que trata o caput será efetuada mediante a entrega, pela sujeito passivo, de declaração na qual constarão informações relativas aos créditos utilizados e aos respectivos débitos compensados.

§ 2º A compensação declarada à Secretaria da Receita Federal extingue o crédito tributário, sob condição resolutória de sua ulterior homologação.

(...)

§ 6º A declaração de compensação constitui confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência dos débitos indevidamente compensados.

§ 7º Não homologada a compensação, a autoridade administrativa deverá cientificar o sujeito passivo e intimá-lo a efetuar, no prazo de 30 (trinta) dias, contado da ciência do ato que não a homologou, o pagamento dos débitos indevidamente compensados. (grifou-se)

Nesses termos, a compensação deve ser implementada pelo sujeito passivo com a entrega da declaração correspondente, na qual constam informações relativas aos pretensos créditos (líquidos e certos) a serem utilizados para liquidação de débitos existentes.

O ato hostilizado aponta como causa da não homologação o fato de que não foi localizado crédito disponível em favor do contribuinte atinente ao indigitado DARF, vez que integralmente utilizado para quitar o débito correspondente, declarado por intermédio da DCTF, conforme apontado no próprio Despacho Decisório.

Sabe-se que reputam-se verdadeiros os valores declarados em DCTF, vinculando débitos e créditos contra a Fazenda Nacional, os créditos que extinguem débitos, por pagamento, para serem desvinculados, somente através de DCTF retificadora. No caso concreto, o recorrente para justificar o pagamento a maior efetuado, retificou a DCTF após o despacho decisório de não

---

<sup>1</sup> Art. 33. Da decisão caberá recurso voluntário, total ou parcial, com efeito suspensivo, dentro dos trinta dias seguintes à ciência da decisão.

homologação, enquanto não retificada a DCTF, o débito ali espontaneamente confessado é devido.

A fundamentação da não homologação da compensação pleiteada reside no cotejo entre as próprias declarações apresentadas pelo contribuinte e os documentos apontados como origem do direito creditório. Apesar do contribuinte informar ter retificado a DCTF posteriormente, a análise eletrônica do PERDCOMP se deu com base nas declarações ativas quando da apresentação do mesmo.

Embora os critérios dessa análise possam ser insuficientes para criar um juízo de certeza da inexistência ou insuficiência do crédito do contribuinte, esse fato por si só não ensejaria a decretação da nulidade do despacho por cerceamento de defesa, qual seja, a impossibilidade de o impugnante defender-se da não homologação, por falta de compreensão do motivo da não homologação.

Ainda, em sede de preliminar, o recorrente defende, com base em julgado do CARF, a nulidade da decisão de primeiro grau, visto que não foi analisada a existência do crédito que o recorrente indica como usado na compensação e que deveria ser intimado a esclarecer a origem do crédito. Outro fundamento preliminarmente desenvolvido pelo recorrente, diz respeito a suposta alteração de critério jurídico por parte da decisão recorrida, uma vez que fundamentou sua decisão sob fundamento diverso do apontado pelo Fisco, oportuna a transcrição do que foi alegado pela parte:

Retornando a análise da decisão da DRJ, fica evidente que a DRJ adotou fundamentos absolutamente diferentes dos adotados pela DRF no despacho decisório. Enquanto a DRF efetuou o lançamento por entender que o crédito não existia, já que constatou a insuficiência de DARF, a DRJ entendeu que o lançamento era viável porque o contribuinte não comprovou que suas receitas então enquadradas no regime cumulativo do PIS.

Não assiste razão ao Recorrente, neste ponto.

Não obstante, no caso não há vício algum, seja na decisão *a quo*, seja no despacho decisório, que pudesse macular de nulidade essas decisões.

Como é sabido, no processo de compensação tributária a fase litigiosa instaura-se com o oferecimento da manifestação de inconformidade contra o despacho decisório, momento em que o contribuinte deve instruir o processo com todos os documentos comprobatórios a evidenciar a certeza e liquidez do crédito pleiteado.

No que tange a tese desenvolvida pelo recorrente sob a alegação de alteração de critério jurídico, também não merece prevalecer, pois a declaração de compensação, num primeiro momento, não foi homologada sob o cotejo entre as próprias declarações apresentadas pelo contribuinte. Apesar do contribuinte informar ter retificado a DCTF posteriormente, a análise eletrônica do PERDCOMP se deu com base nas declarações ativas quando da apresentação do mesmo.

Após a informação de retificação da DCTF a decisão da DRJ deixou claro que o interessado não comprovou seu direito creditório e que poderia ter feito trazendo aos autos a prova de que suas receitas então enquadradas no regime cumulativo do PIS, pois conforme alegado na manifestação de inconformidade, o motivo que levou ao pagamento a maior que se pleiteia a restituição/compensação de deu pelo fato de que *na competência de 02/2007 apurou a contribuição ao PIS no regime cumulativo (código de receita 8109), no valor de R\$91.294,35,*

porém, por lapsus, efetuou o pagamento no código 6912 (não cumulativo) e no valor de R\$ 103.436,63.

Portanto, não merece acolhida a alegação de nulidade da decisão da DRJ, vez que preenche todos os requisitos formais e materiais para sua validade, contendo todos os elementos necessários ao exercício do direito de defesa do contribuinte. A mesma apresenta de forma clara e precisa o motivo da não homologação da compensação, qual seja, o recorrente já na fase litigiosa informou a origem do indébito, contudo não juntou a documentação comprobatória que embasaria o seu direito.

Assim, não resta caracterizada a nulidade se o contribuinte, a partir do despacho decisório, assimila as consequências do fato que deu origem à rejeição da compensação, que lhe possibilite saber quais pontos devem ser esclarecidos em sua defesa, para comprovação de seu direito creditório.

Por tudo que foi exposto, rejeito as preliminares de nulidade suscitadas.

### **III – Do mérito:**

A RFB, baseando-se em dados constantes de seus sistemas informatizados, alimentados por informações prestadas pelo próprio contribuinte, por meio de declarações fiscais próprias, constatou que o pagamento informado foi integralmente utilizado para quitar débito do contribuinte, referente a tributo informado em DCTF, logo, o tributo considerado devido, isso porque a declaração de compensação, nos termos dos §§ 6º e 7º do art. 74 da Lei nº 9.430/96,<sup>2</sup> é instrumento de confissão de dívida e constituição definitiva do crédito tributário.

A discussão que chega a este Colegiado diz respeito à matéria de prova.

Primeiramente, cabe dizer que todo direito pleiteado deve ser acompanhado das provas que trazem a certeza daquele direito, principalmente quando se trata de restituição, compensação e resarcimento de crédito contra a Fazenda Nacional, em que o ônus probatório pertence ao requerente, conforme definido nas normas que regem o processo administrativo e o processo civil. Segundo o Código de Processo Civil em seu artigo 373, quanto ao fato constitutivo de seu direito, o ônus da prova incumbe ao autor. E, de maneira similar, dispõe o Decreto nº 7.574, de 2011, que regulamenta o processo de determinação e de exigência de créditos tributários da União:

Art. 28. **Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado**, sem prejuízo do dever atribuído ao órgão competente para a instrução e sem prejuízo do disposto no art. 29 (Lei nº 9.784, de 1999, art. 36). (**Grifou-se**)

Desse modo, não resta dúvida de que o ônus probatório recai sobre aquele que pleiteia o direito creditório, ao contrário do alegado, de forma que vem tentando se desincumbir de sua obrigação, assumindo riscos de uma decisão desfavorável de quem efetivamente tinha o ônus probatório, ou seja, o encargo jurídico de demonstrar a veracidade de fatos ou a existência de situações jurídicas que ensejassem que os julgadores tomassem uma decisão que lhe fosse favorável. Além do mais, não se presta a diligência, ou perícia, a suprir deficiência probatória do contribuinte.

<sup>2</sup> § 6º A declaração de compensação constitui confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência dos débitos indevidamente compensados.

§ 7º Não homologada a compensação, a autoridade administrativa deverá cientificar o sujeito passivo e intimá-lo a efetuar, no prazo de 30 (trinta) dias, contado da ciência do ato que não a homologou, o pagamento dos débitos indevidamente compensados.

Em outras palavras, não há a obrigatoriedade das partes em se produzir a prova, mas sim interesse de ambas as partes em fazê-lo. Mas se o ônus decaí em uma parte e ela não o faz, assume os riscos e as consequências estabelecidos no arcabouço jurídico relacionado àquela matéria.

A discussão tem se resumido a definir se os elementos apresentados seriam suficientes para demonstrar o que se pleiteia.

Conforme relatado acima, o contribuinte apresentou manifestação de inconformidade acompanhada apenas da DCTF, retificada após o Despacho Decisório e Dacon, a qual informa as bases de cálculo e os tributos devidos alegados como correto.

Como se vê, este processo possui uma particularidade que é a natureza da alegação quanto aos motivos de direito: a compensação visaria apenas a fazer um acerto contábil entre o PIS cumulativo e a não cumulativo.

Não haveria de fato nenhum pagamento a maior ou indevido, mas a alocação equivocada da parcela relativa ao regime cumulativo no código da não cumulativo no momento do pagamento, um erro de preenchimento de Darf que, aparentemente, estaria presente também na DCTF original.

Dante dessa peculiaridade, o relator considerou que, neste caso específico, não é suficiente para a demonstração do direito, a existência de Dacon original, anterior à transmissão do PER/Dcomp, que confirmasse as retificações promovidas na DCTF e, que prescindiria de outros documentos necessários para a formação de sua convicção, ou seja, apresentação da contabilidade escriturada à época dos fatos, acompanhada por documentos que a embasam.

Neste ponto, é importante lembrar que uma declaração, genericamente falando, é um conjunto de informações que espelham – ou deveriam espelhar – fatos reais que, uma vez ocorridos, ensejam o pagamento de tributos. A declaração expressa a visão do declarante sobre um fato. Não é o fato em si, não gera o fato e, por isso, não faz prova inequívoca de sua existência quando apresentada isoladamente, sem documentos idôneos que a sustentem.

Igualmente, a constatação de informações idênticas em duas declarações não faz prova irrefutável do fato que elas representam, mas apenas demonstra a existência de coerência entre elas, como apontado pelo relator. Coerência entre declarações não implica necessariamente fidedignidade no seu conteúdo. Significa com certeza um bom indício de correção, pode até ser um indício forte do direito, mas que resta a ser demonstrado, regra geral por meio de documentação contábil fiscal, pois a certeza do crédito é imprescindível para fins de autorização da compensação, assim como a certeza do erro é imprescindível para fins de reconhecimento da alteração de declaração que vise a reduzir tributo.

No caso em tela, temos inicialmente divergência entre a DCTF original e o Per/Dcomp, com posterior retificação da DCTF para adequá-la às informações constantes no pedido de compensação. Neste cenário, cabe ao contribuinte submeter à apreciação da Administração Tributária documentos que mostrem quais receitas e despesas o autorizam a afirmar que o débito é menor do que aquele declarado. A DCTF constitui confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência do crédito, conforme dispõe o Decreto-Lei nº 2.124, de 1984. Sua alteração visando a diminuir o tributo deve estar amparada em documentação, como previsto no CTN:

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. (**Grifou-se**)

Considerando o argumento do contribuinte de que a compensação teria sido efetuada apenas para transferir valores entre diferentes códigos de PIS, o valor total dos débitos de PIS deveria ser o mesmo, seja na DCTF original, seja na retificadora, seja no Dacon. Em não sendo, deduzimos que a inconsistência já existia desde a transmissão da DCTF original, o que nos impede de saber qual das declarações reflete a realidade.

Do conjunto de inconsistências encontradas nas diversas declarações e processos do sujeito passivo, fica a convicção de que qualquer alegação desprovida de prova documental não pode ter guardada neste julgamento.

Tal é o entendimento da 3<sup>a</sup> Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), em decisão consubstanciada no acórdão de nº 9303005.226, 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.

Tendo em vista tudo o que se explanou anteriormente, não obstante o valor confirmado do PIS, entendo que o Dacon em harmonia com a DCTF retificadora não é suficiente para provar o direito neste caso, sendo indispensável a juntada dos documentos fiscais e contábeis hábeis a comprovar o que se alega. O Dacon, apresentado isoladamente, não faz prova da pertinência das alterações promovidas na DCTF.

Assim, uma vez não comprovada a ocorrência de alocação indevida de parcela do PIS cumulativa no código do não cumulativo e não justificadas as alterações promovidas na DCTF, não reconheço a existência de crédito.

Ainda, ressalvada a hipótese de súmula editada no âmbito do CARF, o julgador administrativo não está vinculado a decisões adotadas em razão da análise de processo diverso, ainda que relacionada à mesma matéria e ao mesmo contribuinte.

Diante do exposto, voto por conhecer do recurso voluntário, para rejeitar as preliminares e no mérito negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Denise Madalena Green

