



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS**

**Processo nº** 10925.900317/2012-11  
**Recurso nº** Especial do Contribuinte  
**Acórdão nº** 9303-005.466 – 3ª Turma  
**Sessão de** 26 de julho de 2017  
**Matéria** PER/DCOMP - PIS/COFINS  
**Recorrente** APC DO BRASIL LTDA.  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Ano-calendário: 2009

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**

Ano-calendário: 2009

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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, em negar-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas - Presidente em Exercício

(assinado digitalmente)

Vanessa Marini Cecconello - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Andrada Márcio Canuto Natal, Tatiana Midori Migiyama, Charles Mayer de Castro Souza (suplente convocado), Demes Brito, Luiz Augusto do Couto Chagas (suplente convocado), Érika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Cecconello e Rodrigo da Costa Pôssas.

## Relatório

Trata-se de recurso especial de divergência interposto pela Contribuinte APC DO BRASIL LTDA. (fls. 146 a 184) com fulcro nos artigos 67 e seguintes do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 256/09, buscando a reforma do **Acórdão nº 3802-003.322** (fls. 137 a 143) proferido pela 2ª Turma Especial da Terceira Seção de julgamento, em 22/07/2014, no sentido de negar provimento ao recurso voluntário, com ementa nos seguintes termos:

*ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO*

*Ano-calendário: 2009*

*PIS/COFINS. DCOMP. CRÉDITOS DECORRENTES DE DCTF RETIFICADORA ENTREGUE APÓS CIÊNCIA DO DESPACHO DECISÓRIO. DCOMP NÃO HOMOLOGADA. INADMISSIBILIDADE DA COMPENSAÇÃO EM VISTA DA NÃO DEMONSTRAÇÃO DA LIQUIDEZ E CERTEZA DO CRÉDITO ADUZIDO.*

*A compensação, hipótese expressa de extinção do crédito tributário (art. 156 do CTN), só poderá ser autorizada se os créditos do contribuinte em relação à Fazenda Pública, vencidos ou vincendos, se revestirem dos atributos de liquidez e certeza, a teor do disposto no caput do artigo 170 do CTN.*

*A interessada somente poderá reduzir débito declarado em DCTF retificadora se apresentar prova inequívoca da ocorrência de erro de fato no seu preenchimento e antes que seja iniciado qualquer procedimento de fiscalização.*

*PIS/COFINS. DCOMP. DACTON RETIFICADOR.*

---

*Embora o DACTON seja uma fonte válida de informações para o Fisco, tomado isoladamente, ele não é prova suficiente do erro alegado, sendo incapaz de elidir o valor inicialmente declarado em DCTF.*

O presente processo tem origem em Declaração de Compensação (Per/Dcomp) de créditos de PIS/PASEP e COFINS, resultantes de pagamento indevido ou a maior, com débitos de IRPJ, transmitido pela Contribuinte em 26/10/2009 (fls. 02 a 06), o qual restou não homologado nos termos do despacho decisório de 01/03/2012 (fls. 07 a 10).

Não resignada, apresentou manifestação de inconformidade (fls. 12 a 113), em cujo julgamento foi mantida a não homologação do pedido de compensação, conforme fundamentos lançados no **Acórdão nº 07-31.617** da 4ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Florianópolis/SC (fls. 116 a 119), sintetizados na seguinte ementa:

*ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO*

*Ano-calendário: 2009*

*COMPENSAÇÃO. REQUISITO DE VALIDADE*

*A compensação de créditos tributários depende da comprovação da liquidez e certeza dos créditos contra a Fazenda Nacional.*

*Manifestação de Inconformidade Improcedente*

*Direito Creditório Não Reconhecido*

Contra referida decisão, o Sujeito Passivo apresentou recurso voluntário (fls. 121 a 132), ao qual foi negado provimento nos termos do **Acórdão nº 3802-003.322** (fls. 137 a 143) proferido pela 2ª Turma Especial da Terceira Seção de julgamento, em 22/07/2014, ora recorrido, por ter entendido o Colegiado, em síntese, que não basta, para comprovar a liquidez e certeza do crédito tributário, somente a DCTF retificadora, sendo necessário apresentar outros documentos que provem de forma inquestionável o erro no preenchimento da DCTF, providência não adotada pela Contribuinte.

Em face da referida decisão, a Contribuinte interpôs recurso especial (fls. 146 a 184), alegando divergência jurisprudencial quanto à obrigatoriedade de retificação da DCTF para compensação de pagamento indevido ou a maior, bem como quanto à obrigação da autoridade fazendária de solicitar outros documentos para aprofundar as verificações com vistas à busca da verdade material. Para comprovar o dissenso interpretativo, colacionou os acórdãos paradigmas nºs 3102-001.265 e 380-302.670.

Nas razões recursais, o Sujeito Passivo sustenta, em síntese, que:

(a) no ano de 2009, procedeu à revisão de seus livros de apuração do PIS e da COFINS, verificando pagamentos a maior no ano de 2006. Para aproveitar referido crédito, formalizou requerimento de compensação, procedendo à retificação dos Demonstrativos de Apuração de Contribuições Sociais -

DACON. No entanto, não procedeu à alteração das Declarações de Débitos e Créditos Tributários Federais - DCTF, pois transcorrido o prazo de 05 (cinco) anos, tendo requisitado a alteração de ofício;

(b) o acórdão recorrido reputa imprescindível a retificação da DCTF para análise do pedido de compensação, bem como entende que no caso dos autos houve omissão da Contribuinte na apresentação de provas demonstrando o erro nas informações prestadas na DCTF, sendo o ônus de prova quanto a tal fato inteiramente do Sujeito Passivo;

(c) quanto à necessidade de retificação na DCTF para homologação do pedido de compensação, não há óbice legal à apuração do crédito do Contribuinte, mesmo que a DCTF retificadora não tenha sido transmitida e/ou seja adotada a providência após o despacho decisório;

(d) o entendimento da decisão recorrida privilegia a forma em detrimento do conteúdo, objetivo contrário ao do processo administrativo e que viola o princípio do formalismo moderado insculpido no art. 2º, § único, inciso IX, da Lei nº 9.784/99;

(e) no que tange à comprovação da certeza e liquidez do crédito tributário pretendido restituir pela Contribuinte, aduz que, diversamente do processo judicial, na esfera do contencioso administrativo federal, a prova, em princípio, é de iniciativa do julgador, consoante art. 29 da Lei nº 9.784/99. Assim, a Contribuinte juntou aos autos os documentos que considerava hábeis para comprovar a certeza e liquidez do indébito tributário; nesse caso, entendendo o órgão julgador serem os mesmos insuficientes, providência que se impunha era a intimação da parte para apresentar outros documentos, de modo a apurar o crédito em discussão, e não simplesmente negar o pedido de compensação;

(f) por fim, requer o provimento do recurso especial, determinando-se o retorno dos autos à origem para apuração da liquidez e certeza do crédito do Contribuinte.

Foi admitido o recurso especial do Sujeito Passivo por meio do despacho S/Nº, de 29 de junho de 2015 (fls. 188 a 192), proferido pelo ilustre Presidente da 2ª Câmara da Terceira Seção de Julgamento em exercício à época, por entender comprovada a divergência jurisprudencial com relação à possibilidade de homologação do pedido de compensação sem a prévia retificação da DCTF e de o órgão julgador solicitar outros documentos que entendia necessários para comprovar a certeza e liquidez do crédito tributário.

A Fazenda Nacional apresentou contrarrazões (fls. 194 a 198) postulando a negativa de provimento ao recurso especial.

O presente processo foi distribuído a essa Relatora por meio de sorteio regularmente realizado, estando apto o feito a ser relatado e submetido à análise desta

Colenda 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais - 3ª Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF.

É o Relatório.

## Voto

Conselheira Vanessa Marini Cecconello, Relatora

### *Admissibilidade*

O recurso especial de divergência interposto pela Contribuinte atende aos pressupostos de admissibilidade constantes no art. 67 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015, devendo, portanto, ter prosseguimento.

O acórdão recorrido negou provimento ao recurso voluntário com base nos seguintes fundamentos:

(a) a Contribuinte não se desincumbiu do ônus probatório para demonstrar a certeza e liquidez do indébito tributário, pois ausente a comprovação de erro ou pagamento a maior que teriam originado o indébito pretendido compensar;

(b) embora não tenha transmitido a DCTF retificadora, por força do princípio da verdade material, a empresa teria direito à compensação se demonstrados os atributos de certeza e liquidez do crédito tributário, não tendo se limitado a indeferir o pedido tão somente pela inexistência da DCTF retificadora.

Do simples confronto com as ementas e trechos da fundamentação dos acórdãos paradigmas, depreende-se existir a divergência jurisprudencial quanto à necessidade de retificação da DCTF para análise do pedido de compensação e, ainda, com relação ao papel do julgador no que tange à produção da prova de liquidez e certeza do crédito do contribuinte.

Nesses termos é o despacho de admissibilidade:

[...]

Vejamos as ementas dos dois primeiros paradigmas apresentados (cópias de inteiro teor juntadas aos autos), transcritas na parte de interesse ao presente exame:

*Acórdão 3102-001.265, de 10/11/2011:*

*Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep*

*Data do fato gerador: 31/01/2003*

---

*APRESENTAÇÃO DE DCTF RETIFICADORA APÓS DESPACHO DECISÓRIO POSSIBILIDADE.*

*A declaração retificadora possui a mesma natureza e substitui integralmente a declaração retificada. Descaracterizadas às hipóteses em que a retificadora não produz efeitos. 1. Saldos enviados à PGFN para inscrição em DAU. 2. Valores apurados em procedimentos de auditoria interna já enviados a PGFN. 3. Intimação de início de procedimento fiscal. Recurso Voluntário Parcialmente Provido*

**Acórdão 3803-026.70, de 22/03/2012:**

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

**Ano calendário: 2003**

**Ementa: COMPENSAÇÃO. FORMALISMO MODERADO. RETIFICAÇÃO DA DCTF APÓS DESPACHO DECISÓRIO. DIREITO À REPETIÇÃO DO INDÉBITO.**

*A prévia retificação da DCTF não é condição sine qua non para a análise de declarações de compensação de débitos tributários por pagamentos aplicados em débitos confessados, em face da alegação de erro na declaração.*

*Recurso Voluntário Provido. Aguardando Nova Decisão.*

Pelo exposto, cabe apontar que a decisão recorrida fundamentou-se na ausência de elementos probatórios no autos capazes de comprovar a liquidez e certeza dos créditos pleiteados pelo sujeito passivo, bem como entende fundamental a retificação da DCTF, como antecedente da análise do pedido de compensação.

Nos acórdãos paradigmas há, também, o debate acerca da necessidade de se proceder a retificação da DCTF para possibilitar a apuração da liquidez e certeza do crédito do contribuinte. Igualmente, se discute o papel do órgão julgador dos pedidos de compensação, no que tange à produção da prova de liquidez e certeza do crédito do contribuinte.

Neste ponto, para melhor ilustrar a divergência ora sob análise, cabe transcrever fragmentos dos votos dos acórdãos paradigmas, respectivamente:

**Acórdão 3102-001.265:**

(.....)

*De se acrescentar, ademais, que o acórdão recorrido consignou, dentre as razões de decidir, que a recorrente não teria feito prova dos créditos que dariam respaldo à compensação declarada.*

*Em que pese a respeitável opinião daquele Colegiado, não vejo como, no presente processo, indeferir sumariamente o pleito em razão da não apresentação de elementos da escrita em sede de manifestação de inconformidade.*

*De fato, analisando o despacho decisório à fl. 03, verifica-se que a justificam a para a não-homologação da compensação teria sido exclusivamente a utilização do crédito para pagamento de outro tributo, consequência, como já apontado, da não retificação da DCTF.*

*Ou seja, o fato com que, em momento algum o contribuinte foi informado de que, quando da apresentação da sua inconformidade, além de demonstrar a realocação do crédito, deveria apresentar elementos da sua escrita. Como se viu, o despacho decisório não traz qualquer consideração acerca desse aspecto e não consta dos autos qualquer intimação para apresentação de documentos.*

(.....)

**Acórdão 3803-026.70:**

(.....)

*Salientamos que não existe norma na legislação de regência condicionando a apresentação do Per/Dcomp à prévia retificação da DCTF, apesar de este ser um procedimento lógico. O comando empregado pela decisão a quo para rejeitar o pedido consubstanciado na manifestação de inconformidade, qual seja, o inciso III do § 2º do art. 11 da IN RFB nº 786/2007, abaixo reproduzido, se refere ao início do procedimento fiscal strictu sensu, ou seja, aquele que visa constituir o crédito tributário, o que não é o caso, uma vez que o tributo já foi pago pelo contribuinte:*

(.....)

*No entanto, o acórdão recorrido aponta, conforme trecho do voto abaixo:*

(.....)

*Muito embora o DACTON seja uma fonte válida de informações para o Fisco, tomado isoladamente, ele não é prova suficiente do erro alegado, sendo incapaz de elidir o valor inicialmente declarado em DCTF. Quando muito, a incoerência do contribuinte macula de dúvida as informações por ele prestadas, o que afasta a certeza do crédito pleiteado.*

*Verifica-se, ainda, que o contribuinte tentou retificar a supracitada DCTF para adequá-la ao pedido em tela e aos dados do Dacon. Contudo, não obteve sucesso (a transmissão não foi concluída), uma vez que havia se esgotado o prazo (05 anos) para que a recorrente tivesse o direito de apresentar ou retificar a DCTF (fl. 52).*

(.....)

O contraste das ementas e do teor dos votos das decisões evidencia a divergência entre o entendimento exarado no Acórdão Recorrido e os Acórdãos paradigmas, sobre a possibilidade de compensação conforme alega o recorrente que argumenta que juntou os documentos que entendia suficientes à comprovação do seu crédito e que se o órgão julgador entendia que outros seriam necessários, deveria ter intimado o mesmo a apresentá-los, para apurar a liquidez e certeza do crédito, e não simplesmente indeferir o pedido de compensação, por conta de retificação da DCTF.

[...]

Portanto, deve ser dado seguimento o recurso especial da Contribuinte.

**Mérito**

O recurso especial de divergência da Contribuinte preenche os requisitos para ter prosseguimento, e portanto, necessário adentrar-se à análise de mérito da demanda, que consiste em dois pontos: (a) possibilidade de apreciação e deferimento do pedido de compensação independentemente da apresentação de DCTF retificadora; e (b) atribuição do

ônus da prova ao julgador para solicitar os documentos que entendia necessários à comprovação da certeza e liquidez do crédito tributário.

***a. Possibilidade de apreciação e deferimento do pedido de compensação independentemente da apresentação de DCTF retificadora***

A compensação de créditos decorrentes do pagamento indevido ou a maior é prevista no art. 74 da Lei nº 9.430, e regulamentada por meio da IN RFB nº 1.300/2012. Indispensável à homologação do pedido de compensação é a existência de crédito líquido e certo do Contribuinte, bem como esteja devidamente demonstrado nos autos do processo administrativo.

No recurso especial, a Contribuinte insurge-se face à não homologação de seu pedido de compensação, alegando ser dispensável a apresentação de DCTF retificadora para tanto.

De fato, o crédito tributário da Contribuinte e seu direito à restituição/compensação não nasce com a apresentação da DCTF retificadora, mas sim com o pagamento indevido ou a maior. Portanto, a apresentação da DCTF retificadora não é requisito indispensável à homologação da compensação, mas a certeza e liquidez do indébito tributário deve restar comprovada por outros meios nos autos do processo administrativo.

Nesse sentido, é o Parecer Cosit nº 02/2015, de 28 de agosto de 2015, cuja ementa se deu nos seguintes termos:

*“NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. RETIFICAÇÃO DA DCTF DEPOIS DA TRANSMISSÃO DO PER/DCOMP E CIÊNCIA DO DESPACHO DECISÓRIO. POSSIBILIDADE. IMPRESCINDIBILIDADE DA RETIFICAÇÃO DA DCTF PARA COMPROVAÇÃO DO PAGAMENTO INDEVIDO OU A MAIOR.*

*As informações declaradas em DCTF – original ou retificadora – que confirmam disponibilidade de direito creditório utilizado em PER/DCOMP, podem tornar o crédito apto a ser objeto de PER/DCOMP desde que não sejam diferentes das informações prestadas à RFB em outras declarações, tais como DIPJ e Dacon, por força do disposto no § 6º do art. 9º da IN RFB nº 1.110, de 2010, sem prejuízo, no caso concreto, da competência da autoridade fiscal para analisar outras questões ou documentos com o fim de decidir sobre o indébito tributário.*

*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.*

*Retificada a DCTF depois do despacho decisório, e apresentada manifestação de inconformidade tempestiva contra o indeferimento do PER ou contra a não homologação da DCOMP, a DRJ poderá baixar em diligência à DRF. Caso se refira apenas a erro de fato, e a revisão do despacho decisório implique o deferimento integral daquele crédito (ou homologação integral da DCOMP), cabe à DRF assim proceder. Caso haja questão de direito a ser decidida ou a revisão seja parcial, compete ao órgão julgador administrativo decidir a lide, sem prejuízo de renúncia à instância administrativa por parte do sujeito passivo.*

*O procedimento de retificação de DCTF suspenso para análise por parte da RFB, conforme art. 9º-A da IN RFB nº 1.110, de 2010, e que tenha sido objeto de PER/DCOMP, deve ser considerado no julgamento referente ao indeferimento/não homologação do PER/DCOMP. Caso o procedimento de retificação de DCTF se encerre com a sua homologação, o julgamento referente ao direito creditório cuja lide tenha o mesmo objeto fica prejudicado, devendo o processo ser baixado para a revisão do despacho decisório. Caso o procedimento de retificação de DCTF se encerre com a não homologação de sua retificação, o processo do recurso contra tal ato administrativo deve, por continência, ser apensado ao processo administrativo fiscal referente ao direito creditório, cabendo à DRJ analisar toda a lide. Não ocorrendo recurso contra a não homologação da retificação da DCTF, a autoridade administrativa deve comunicar o resultado de sua análise à DRJ para que essa informação seja considerada na análise da manifestação de inconformidade contra o indeferimento/não-homologação do PER/DCOMP.*

*A não retificação da DCTF pelo sujeito passivo impedido de fazê-la em decorrência de alguma restrição contida na IN RFB nº 1.110, de 2010, não impede que o crédito informado em PER/DCOMP, e ainda não decaído, seja comprovado por outros meios.*

*O valor objeto de PER/DCOMP indeferido/não homologado, que venha a se tornar disponível depois de retificada a DCTF, não poderá ser objeto de nova compensação, por força da vedação contida no inciso VI do § 3º do art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996.*

*Retificada a DCTF e sendo intempestiva a manifestação de inconformidade, a análise do pedido de revisão de ofício do PER/DCOMP compete à autoridade administrativa de jurisdição do sujeito passivo, observadas as restrições do Parecer Normativo nº 8, de 3 de setembro de 2014, itens 46 a 53.*

*Dispositivos Legais. arts. 147, 150, 165 170 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (CTN); arts. 348 e 353 da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973 – Código de Processo Civil (CPC); art. 5º do Decreto-lei nº 2.124, de 13 de junho de 1984; art. 18 da MP nº 2.189-49, de 23 de agosto de 2001; arts. 73 e 74 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996; Instrução Normativa RFB nº 1.110, de 24 de dezembro de 2010; Instrução Normativa RFB nº 1.300, de 20 de novembro de 2012; Parecer Normativo RFB nº 8, de 3 de setembro de 2014. e-processo 11170.720001/2014-42*

No caso dos autos, da fundamentação do acórdão recorrido depreende-se ser este o entendimento explicitado naquela ocasião pelo Colegado a quo, não tendo sido homologada a compensação, embora também não apresentada a DCTF retificadora, mas sim e principalmente pela ausência de comprovação da certeza e liquidez dos créditos tributários, por meio de outros documentos fiscais e contábeis da empresa.

Por estas razões, não pode ser acolhido o pleito da Recorrente de serem homologadas as compensações.

***b. Ônus da prova para comprovação da certeza e liquidez do crédito***

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.

Dentro do princípio da cooperação no processo, mudança significativa introduzida pelo Novo Código de Processo Civil, as partes envolvidas na lide podem solicitar provas e buscá-las, sendo concebido o processo para todos os envolvidos, inclusive o juiz da causa. No entanto, não se pode interpretar referida diretriz como total transferência do ônus probatório.

No caso em exame, com a manifestação de inconformidade e no recurso voluntário, limitou-se a contribuinte a juntar a DCTF e DACTON, não trazendo quaisquer outros elementos de prova que comprovem a certeza e liquidez do crédito tributário. Portanto, nesse caso, não cabe se falar em ônus do julgador em solicitar providências complementares, pois sequer foram juntados documentos fiscais e contábeis, de sua posse, para início dessa comprovação.

Diante do exposto, nega-se provimento ao recurso especial do Sujeito Passivo.

É o voto.

(assinado digitalmente)

Vanessa Marini Cecconello

Processo nº 10925.900317/2012-11  
Acórdão n.º **9303-005.466**

**CSRF-T3**  
Fl. 210

---