



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



**Processo nº** 10930.900442/2016-86  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 3402-006.963 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 25 de setembro de 2019  
**Recorrente** TRANSPORTADORA FALCAO LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Data do fato gerador: 31/07/2013

**CERCEAMENTO DE DEFESA. INEXISTÊNCIA.**

Não caracteriza cerceamento de defesa a emissão de despacho decisório eletrônico que traz o fundamento para a não homologação da compensação, em razão da inexistência de direito creditório.

**DCTF/DACON RETIFICADORES APRESENTADA APÓS CIÊNCIA DO DESPACHO DECISÓRIO. EFEITOS.**

A DCTF e o DACON retificadores apresentados após a ciência da contribuinte do despacho decisório que indeferiu o pedido de compensação não é suficiente para a comprovação do crédito tributário pretendido, sendo indispensável à comprovação do erro em que se funde, nos moldes do artigo 147, §1º do Código Tributário Nacional.

**RESTITUIÇÃO. DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA. LIQUIDEZ E CERTEZA.**

Os valores recolhidos a maior ou indevidamente somente são passíveis de restituição/compensação caso os indébitos reúnam as características de liquidez e certeza. Em se tratando de pedido de restituição, o contribuinte possui o ônus de prova do seu direito aos créditos pleiteados.

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.

Fl. 2 do Acórdão n.º 3402-006.963 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo n.º 10930.900442/2016-86

## Relatório

Trata o presente processo de análise de Pedido de Restituição, sendo o crédito pretendido correspondente ao PIS/COFINS. Por meio de despacho decisório eletrônico, o pedido de restituição foi indeferido vez que o pagamento indevido indicado no PER foi totalmente alocado para quitação de débito do contribuinte.

Inconformada, a empresa apresentou Manifestação de Inconformidade, informando a retificação da DCTF para indicar a ausência de PIS/COFINS devido no período. A defesa apresentada foi julgada improcedente por ausência de provas.

Intimada desta decisão, a empresa apresentou Recurso Voluntário alegando, em síntese:

(i) a nulidade do despacho decisório, por cerceamento do direito de defesa e do princípio da motivação;

(ii) a necessidade de reconhecer o crédito por se tratar de crédito relacionado à receita de exportação, cabendo o reconhecimento do crédito à luz do princípio da verdade material, anexado aos autos, novamente, a DCTF retificadora e o DACON retificadores transmitidos após a emissão do despacho decisório.

É o relatório.

## 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 3402-006.924, de 25 de setembro de 2019, proferido no julgamento do Processo n.º 10930.900403/2016-89.

Transcreve-se, como solução deste litígio, nos termos regimentais, o entendimento que prevaleceu naquela decisão (Acórdão n.º 3402-006.924):

“Primeiramente, sustenta a Recorrente que teria ocorrido cerceamento ao seu direito de defesa, vez que não teriam sido esclarecidas as razões para as glosas dos créditos. Contudo, conforme se depreende do despacho decisório, as razões para a negativa do crédito são claras. O contribuinte pretendia o reconhecimento de pagamento indevido ou a maior de PIS/COFINS Não Cumulativo com fulcro no DARF recolhido. Contudo, o valor recolhido foi integralmente utilizado para quitar o valor de PIS/COFINS Não Cumulativo devido, não remanescendo crédito passível de compensação.

Ora, ao contrário do que aduz a Recorrente, desde o início do processo lhe foram disponibilizadas todas as informações quanto à glosa do crédito, não tendo sido apresentado qualquer documento ou informação que pudesse afastar esse fato.

Assim, inexistem nos autos a nulidade ou o cerceamento ao direito de defesa suscitado pela Recorrente.

Adentrando no mérito, observa-se que a Recorrente não trouxe nenhum elemento fático ou jurídico capaz de afastar a conclusão do despacho decisório.

Ora, como já firmado por esta turma em distintas oportunidades, como no Acórdão n.º 3402-004.763, de 25/10/2017, de minha relatoria, em se tratando de Declarações de ressarcimento e de compensação, o contribuinte figura como titular da pretensão 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>1</sup>.

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<sup>2</sup>.

Atentando-se para o presente caso, vislumbra-se que o contribuinte alegou que a origem do crédito decorreria de equívoco cometido no preenchimento da DCTF e do DACON do período, que supostamente teria desconsiderado a existência de crédito de PIS/COFINS não cumulativo relacionado à receita de exportação.

Contudo, para demonstrar a existência do seu crédito, a empresa não acostou aos qualquer documento contábil que poderia respaldar o seu crédito e a retificação da DCTF e do DACON por ela realizada após o recebimento do despacho decisório. Com efeito, não constam dos autos os documentos contábeis que dão suporte para a retificação realizada, inexistindo qualquer elemento capaz de demonstrar que o seu crédito seria decorrente de receitas de exportação. E a ausência de documentos, com a expressa indicação da necessidade de apresentação de documentos contábeis para demonstrar seu crédito, foram bem evidenciadas pela r. decisão recorrida, que indicou:

Na manifestação de inconformidade, o interessado não se esforça em demonstrar que o montante devido teria em sua composição a inclusão indevida de valores seja por erro de fato na apuração do imposto ou por situações que autorizam o contribuinte a reduzir valores da base de cálculo da exação.

**Não é possível fazer nenhuma confrontação de dados pois o contribuinte não traz nenhum elemento a provar o direito alegado, sendo assim não cabe a autoridade tributária emissora do despacho decisório nem tão pouco a autoridade julgadora,**

<sup>1</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;”

<sup>2</sup> 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)

procurar supostas provas a favor do contribuinte, pois é ônus exclusivo deste, provar o que alega, nos termos do art.333, do Código de Processo Civil (...)

Nesse contexto nos pedidos de repetição de indébitos e de compensação é do contribuinte o ônus de demonstrar de forma rigorosa e específica seu direito creditório.

A compensação com utilização de crédito correspondente a pagamento indevido ou a maior condiciona-se à demonstração da certeza e da liquidez do direito, impondo-se a apresentação de documentação hábil e idônea, **bem como da escrituração contábil e/ou fiscal, do contribuinte, a comprovar a efetiva natureza da operação para o fim de se conferir a existência e o valor do indébito tributário, pois nos termos do art. 156, inciso II, da Lei 5.172, de 25/10/1966 - Código Tributário Nacional (CTN)**, a compensação é uma das modalidades de extinção do crédito tributário, e somente pode ser efetuada com crédito líquido e certo do contribuinte, a teor do artigo 170 do referido código (...) (e-fls. 41/42 - grifei)

Contudo, no Recurso Voluntário a empresa insiste na alegação de princípio da verdade material, anexando aos autos tão somente a DCTF e o DACTON retificadores transmitidos após o recebimento do despacho decisório. Não é possível sequer identificar qual o equívoco cometido pela empresa em sua apuração, inexistindo um comparativo realizado pelo sujeito passivo entre sua apuração fiscal original e retificadora, não estando evidenciado documentalmente qual a origem do crédito.

Uma vez que os documentos apresentados não trazem um indício do crédito entendido como devido pelo sujeito, não trazendo uma aproximação uníssona quanto à apuração do PIS/COFINS devido no período e quanto ao crédito que seria eventualmente passível de restituição, entendo ser prescindível a realização de diligência no presente caso. Inclusive, necessária a apresentação de documentação contábil para evidenciar as retificações realizadas na documentação fiscal do sujeito passivo após o recebimento do despacho decisório, como exigido por este Conselho, consoante bem explanado pela Conselheira Thais De Laurentiis Galkowicz no Acórdão 3402-005.034:

"Muito embora a falta de prova sobre a existência e suficiência do crédito tenha sido o motivo tanto da não homologação da compensação por despacho decisório, como da negativa de provimento à manifestação de inconformidade, a Recorrente permanece sem se desincumbir do seu ônus probatório, insistindo que efetuou a retificação do Dacon e da DCTF, o que demonstraria seu direito ao crédito.

Ocorre que o Dacon constitui demonstrativo por meio do qual a empresa apura as contribuições devidas.

Com efeito, **o Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais (DACON), instituído pela Instrução Normativa SRF nº 387, de 20 de janeiro de 2004, é uma declaração acessória obrigatória em que as pessoas jurídicas informavam a Receita Federal do Brasil sobre a apuração da Contribuição ao PIS e da COFINS. Em outros termos, sua função é de refletir a situação do recolhimento das contribuições da empresa, sendo os créditos autorizados por lei e com substrato nos documentos contábeis da empresa, basicamente notas fiscais os livros fiscais onde estão registradas as referidas notas, além da própria DCTF. Assim, são esses últimos documentos que possuem aptidão para comprovar o crédito.**

Ademais, a Instrução Normativa n. 1.015, de 05 de março de 2010, vigente à época dos fatos, estabelece que:

Art. 10. A alteração das informações prestadas em Dacon, nas hipóteses em que admitida, será efetuada mediante apresentação de demonstrativo retificador, elaborado com observância das mesmas normas estabelecidas para o demonstrativo retificado.

§ 1º O Dacon retificador terá a mesma natureza do demonstrativo originariamente apresentado, substituindo-o integralmente, e servirá para declarar novos débitos, aumentar ou reduzir os valores de débitos já informados ou efetivar alteração nos créditos e retenções na fonte informados.

§ 2º A retificação não produzirá efeitos quando tiver por objeto:

I - reduzir débitos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins:

a) cujos saldos a pagar já tenham sido enviados à Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN) para inscrição em Dívida Ativa da União (DAU), nos casos em que importe alteração desses saldos;

b) cujos valores apurados em procedimentos de auditoria interna, relativos às informações indevidas ou não comprovadas prestadas no demonstrativo original, já tenham sido enviados à PGFN para inscrição em DAU; ou

c) que tenham sido objeto de exame em procedimento de fiscalização; e

II - alterar débitos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins em relação aos quais a pessoa jurídica tenha sido intimada de início de procedimento fiscal.

(...)

§ 5º A pessoa jurídica que entregar Dacon retificador, alterando valores que tenham sido informados na Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF), deverá apresentar, também, DCTF retificadora.

Quanto à DCTF, cuja retificação foi feita posteriormente à prolação do despacho decisório, tampouco salvaguarda o pleito da Recorrente. Explico.

**Este Conselho possui pacífica jurisprudência, tanto nas turmas ordinárias (e.g. Acórdãos 3801-004.289, 3801-004.079, 3803-003.964) como na Câmara Superior de Recursos Fiscais (e.g. Acórdão 9303-005.519), no sentido de que a retificação posterior ao Despacho Decisório não impediria o deferimento do crédito quando acompanhada de provas documentais comprovando o erro cometido no preenchimento da declaração original.** Tal entendimento funda-se na letra do artigo 147, § 1º do Código Tributário Nacional, a seguir transcrito:

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.**

Portanto, a DCTF retificadora apresentada após a ciência do Despacho Decisório não é suficiente para a demonstração do crédito pleiteado em PER/DCOMP, sendo imprescindível que a Contribuinte faça prova do erro em que se fundou a retificação.

Nesse sentido, destaco a ementa do Acórdão n.º 9303005.708, cujo julgamento na CSRF, por unanimidade, ocorreu em 19 de setembro de 2017:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Data do fato gerador: 30/04/2001

DCTF RETIFICADORA APRESENTADA APÓS CIÊNCIA DO DESPACHO DECISÓRIO. EFEITOS.

A retificação da DCTF após a ciência do Despacho Decisório que indeferiu o pedido de restituição não é suficiente para a comprovação do crédito, sendo indispensável a comprovação do erro em que se funde. Recurso Especial do Contribuinte negado.)

Com relação a prova dos fatos e o ônus da prova, dispõem o artigo 36, caput, da Lei nº 9.784/99 e o artigo 373, inciso I, do Código de Processo Civil, abaixo transcritos, que caberia à Recorrente, autora do presente processo administrativo, o ônus de demonstrar o direito que pleiteia:

Art. 36 da Lei nº 9.784/99.

Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado, sem prejuízo do dever atribuído ao órgão competente para a instrução e do disposto no art. 37 desta Lei.

Art. 373 do Código de Processo Civil.

O ônus da prova incumbe:

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

Peço vênica para destacar as palavras do Conselheiro relator Antonio Carlos Atulim, plenamente aplicáveis ao caso sub judice:

“É certo que a distribuição do ônus da prova no âmbito do processo administrativo deve ser efetuada levando-se em conta a iniciativa do processo. Em processos de repetição de indébito ou de ressarcimento, onde a iniciativa do pedido cabe ao contribuinte, é óbvio que o ônus de provar o direito de crédito oposto à Administração cabe ao contribuinte. Já nos processos que versam sobre a determinação e exigência de créditos tributários (autos de infração), tratando-se de processos de iniciativa do fisco, o ônus da prova dos fatos jurígenos da pretensão fazendária cabe à fiscalização (art. 142 do CTN e art. 9º do PAF). Assim, realmente andou mal a turma de julgamento da DRJ, pois o ônus da prova incumbe a quem alega o fato probando. Se a fiscalização não provar os fatos alegados, a consequência jurídica disso será a improcedência do lançamento em relação ao que não tiver sido provado e não a sua nulidade.

**No caso em análise, a Contribuinte esclarece que teria apurado créditos de PIS, contudo, para comprovar a liquidez e certeza do crédito informado nas declarações (DCTF e DAFON) é imprescindível que seja demonstrada através da escrituração contábil e fiscal, baseada em documentos hábeis e idôneos, a diminuição do valor do débito correspondente a cada período de apuração.**”

(grifei)

Assim, no presente caso, entendo ser prescindível a diligência, vez que a Recorrente não evidencia com clareza a existência de crédito no presente caso. Com isso, face a ausência de provas, deve ser mantida a conclusão alcançada pela decisão de primeira instância no sentido da inexistência de qualquer direito creditório na hipótese.

Nesse sentido, voto por 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 por negar provimento ao Recurso Voluntário.

*(assinado digitalmente)*

Rodrigo Mineiro Fernandes