



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO**

**Processo n°** 10940.901106/2012-16  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 3302-004.411 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 29 de junho de 2017  
**Matéria** PEDIDO DE COMPENSAÇÃO  
**Recorrente** PARIZOTTO & CIA LTDA.  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Período de apuração: 01/07/2008 a 31/07/2008

**ÔNUS DA PROVA. DIREITO CREDITÓRIO**

O ônus da prova do crédito tributário é do contribuinte (Artigo 373 do CPC). Não sendo produzido nos autos provas capazes de comprovar seu pretenso direito, a manutenção do despacho decisório que não homologou o pedido de restituição/compensação deve ser mantido.

Recurso Voluntário Negado

Direito Creditório Não Reconhecido

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidades de votos, em negar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Paulo Guilherme Déroulède - Presidente.

(assinado digitalmente)

Walker Araujo - Relator.

EDITADO EM: 06/07/2017

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Paulo Guilherme Déroulède (presidente da turma), José Fernandes do Nascimento, Maria do Socorro Ferreira Aguiar, Charles Pereira Nunes, José Renato Pereira de Deus, Lenisa Rodrigues Prado, Sarah Maria Linhares de Araújo e Walker Araujo.

## Relatório

Por bem descrever e retratar a realidade dos fatos, adoto e transcrevo o relatório da decisão de piso de fls. 109-123:

Trata-se de Declaração de Compensação – DCOMP, com base em suposto crédito de contribuição social (PIS/Cofins) do período de apuração 31/7/2008, no montante de R\$ 799,00 (Darf recolhido em 20/8/2008, no montante de R\$ 4.897,65).

A DRF de origem emitiu Despacho Decisório eletrônico não homologando a compensação, fundamentando:

*A análise do direito creditório está limitada ao valor do “crédito original na data de transmissão” informado no PER/DCOMP, correspondendo a: 799,00 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.*

(...)

*Diante da inexistência do crédito, NÃO HOMOLOGO a compensação declarada.*

Cientificada desse Despacho em 25/4/2012, a contribuinte apresentou manifestação de inconformidade em 23/5/2012.

Inicialmente, contextualiza a existência de seu direito creditório nos seguintes termos:

### **01. DOS FATOS**

...

*A contribuinte é tributada pelo imposto de renda com base no lucro presumido. Por isso, permanece sujeita à sistemática cumulativa de tributação do PIS e da COFINS estabelecida na Lei nº 9.718/1998, mesmo com entrada em vigor, respectivamente, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, que introduziram modificações na legislação das referidas contribuições (sistemática não cumulativa).*

*A Recorrente é uma sociedade empresária limitada, cujo objeto social se resume no comércio de gêneros alimentícios naturais e industrializados, artigos de vestuário, utilidades domésticas e eletrodomésticas, bebidas, refrigerantes, produtos de limpeza, higiene pessoal, carnes e derivados, conforme comprova a inclusa cópia do seu contrato social (Doc. 02).*

*Dentre os produtos comercializados em seu estabelecimento, há alguns que estão sujeitos a incidência do PIS/COFINS à alíquota zero, como por exemplo:*

**a) Farinha de trigo: Lei nº 10.925/2004, art. 1º, XIV;**

*b) Leite fluido pasteurizado ou industrializado: Lei nº 10.925/2004, art. I, XI;*

*c) Feijão comum, arroz e farinhas, sêmolas e pós de sagu ou das raízes ou tubérculos: Lei nº 10.925/2004, art. I, V;*

*d) Farinha, grumos e sêmolas, grãos esmagados ou em flocos, de milho: Lei nº 10.925/2004, art. 1º, IX;*

*e) Produtos hortícolas, frutas e ovos: Lei nº 10.865/2004, art. 8º, § 12, X e art. 28, III;*

*f) Gás natural liquefeito: Lei nº 10.865/2004, art. 8º, § 12, IX e XVI;*

*g) Água, refrigerante, cerveja sem álcool e cerveja de malte: Lei nº 10.833/2003, art. 50, I;*

*h) Produtos farmacêuticos e produtos de perfumaria, de toucador ou de higiene pessoal: Lei nº 10.147/2000, Art. 2º.*

*A Contribuinte tributou indevidamente PIS e COFINS nas saídas dos produtos acima listados, majorando a base de incidência das contribuições e aumentando o valor a ser recolhido mensalmente.*

*Alega ter retificado as informações prestadas em Dacon e DCTF anteriormente à formalização do pedido de restituição e implementação da compensação.*

*Cita legislação que ampara seu direito de restituição e compensação. Cita ainda jurisprudência administrativa que vêm entendendo ser necessária a reforma da decisão para desconsiderar a alocação de valores maiores do que os efetivamente utilizados.*

*Prossegue:*

*Ficou evidente que a Contribuinte efetuou pagamento a maior e detém o crédito solicitado. Ao que tudo indica, ocorreu apenas equívoco no momento do processamento das informações na Receita Federal. Por certo, a DCTF e a DACON retificadoras não foram processadas juntamente com a PER/DCOMP, apontando assim divergências, que motivaram o Despacho Decisório expedido eletronicamente, indeferindo a pretensão da Contribuinte.*

*Todas as informações prestadas pelo contribuinte devem ser analisadas e processadas pelo Fisco antes de se efetuar o lançamento de eventuais débitos. No caso vertente, é imperativo que a autoridade administrativa de primeira instância analise previamente o direito creditório declarado para só depois proferir decisão, propiciando adequado contraditório.*

*A própria Receita Federal reconhece que pode ser exigida a apresentação de elementos que comprovem o direito creditório do contribuinte, em normas expedidas pelo órgão, como é o caso da Instrução Normativa nº 900/2008, pelo seu art. 65, vejamos:*

*...*

*Diante dos fatos acima expostos, percebe-se que a Recorrente faz juz ao crédito decorrente de pagamento a maior de **COFINS** [...] Para demonstrar o seu*

*direito, junta em anexo (Doc. 11) os demonstrativos dos produtos excluídos da base de cálculo de incidência da COFINS [...], em face da tributação à alíquota zero.*

*Desta forma, requer a Contribuinte que o Despacho Decisório [...] seja **cancelado**, por ter suprimido a análise em primeira instância do direito creditório declarado.*

*Requer também que, a declaração de compensação [...] seja **homologada**, tendo em vista que a Recorrente é detentora do crédito utilizado para ampará-la.*

*Requer ainda que, o crédito declarado e compensado seja analisado com base nos documentos probatórios juntados a presente manifestação de inconformidade. Caso a Delegacia de Julgamento entenda não serem suficientes para efetuar a análise, que o processo seja baixado em diligência à origem, na Delegacia da Receita Federal do Brasil em Ponta Grossa - PR, para que a Contribuinte seja intimada a apresentar novos documentos que se façam necessários, de acordo com o art. 65 da IN 900/2008.*

*Requer, por fim, que quaisquer intimações relativos a atos e termos do presente processo recaiam na pessoa do subscritor da presente Manifestação de Inconformidade, mandatário da Contribuinte, devidamente habilitado nos autos, pessoalmente, ou pela via postal, no endereço constante do mandato, a fim de que não haja prejuízo para a Contribuinte.*

Em 28 de julho de 2014, foi proferida o acórdão nº 14-52.224, julgando, por unanimidade de votos, improcedente a manifestação de inconformidade apresentada pela Recorrente, por entender que o contribuinte não comprovou documentalmente a origem dos créditos que alegou possuir, conforme ementa abaixo:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/07/2008 a 31/07/2008

PAGAMENTO INDEVIDO OU A MAIOR. DECISÓRIO. MOTIVAÇÃO. VALIDADE. Válida a decisão que expressa a inexistência de direito creditório para compensação fundada na vinculação total do pagamento a débito declarado pelo próprio interessado.

DESPACHO DECISÓRIO ELETRÔNICO. FUNDAMENTAÇÃO. CERCEAMENTO DE DEFESA. Na medida em que o despacho decisório que não homologou a compensação declarada teve como fundamento fático a verificação dos valores objeto de declaração pelo próprio sujeito passivo, não há falar em cerceamento de defesa.

ALÍQUOTA ZERO. FARINHA DE TRIGO. A redução à zero da alíquota das contribuições PIS/Cofins incidente sobre a receita bruta de venda no mercado interno de farinha de trigo classificada no código 1101.00.10 da TIPI tem efeitos apenas a partir de agosto de 2008.

ALÍQUOTA ZERO. GÁS NATURAL. A redução à zero da alíquota das contribuições PIS/Cofins incidente sobre a receita bruta de venda de gás natural e gás natural liquefeito promovida pela Lei nº 10.865, de 2004 limitou-se às operações de importação desses produtos. Nos termos da legislação de regência, apenas as receitas de venda no mercado interno do gás liquefeito de petróleo (GLP) estão sujeitas a alíquota zero da contribuição.

ALÍQUOTA ZERO. CONDIÇÃO LEGAL. Somente os produtos que atendem aos requisitos legalmente previstos fazem *jus* à aplicação da alíquota zero das contribuições PIS/Cofins sobre a receita de vendas no mercado interno.

COMPENSAÇÃO. HOMOLOGAÇÃO. CRÉDITO LÍQUIDO E CERTO. Para homologação da compensação declarada pelo sujeito passivo, deve ser demonstrada a liquidez e certeza de crédito de tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.

DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA. É do sujeito passivo o ônus de reunir e apresentar conjunto probatório capaz de demonstrar a liquidez e certeza do crédito pretendido.

Intimada de decisão de piso em 01.09.2014 (fls.127), a Recorrente interpôs recurso voluntário em 16.09.2014 (fls. 131-141), alegando, em síntese: (i) nulidade da decisão recorrida, por alteração do critério jurídico; e (ii) a falta de retificação de outras declarações não são hábeis a fazer com que o crédito deixe de existir.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Walker Araujo - Relator

### I - Tempestividade

A Recorrente foi intimada da decisão de piso em 01.09.2014 (fls.127) e protocolou Recurso Voluntário em 16.09.2014 (fls. 131-141), 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 - Nulidade da decisão recorrida - mudança de critério jurídico

Segundo a Recorrente houve mudança de critério jurídico por parte da Turma Julgadora "a quo", na medida em que Despacho Decisório não homologou as compensações apresentadas pela Recorrente pelo fato de que todos os DARF's haviam sido integralmente utilizados para extinguir débitos (não havia saldo "em aberto"), ao passo que a decisão recorrida motivou a glosa pelo fato de não haver apoio legal (produtos que são tributados) e nem documental (ausência de apresentação de documentos).

Sobre mudança de critério jurídico, vale transcrever os ensinamentos do i. professor Hugo Brito de Machado Machado que, com a clarividência que lhe é peculiar expõe seu entendimento sobre o tema:

---

<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.

Há mudança de critério jurídico quando a autoridade administrativa simplesmente muda de interpretação, substitui uma interpretação por outra, sem que se possa dizer que qualquer das duas seja incorreta. Também há mudança de critério jurídico quando a autoridade administrativa, tendo adotado uma entre várias alternativas expressamente admitidas em lei, na feitura do lançamento, depois pretende alterar esse lançamento, mediante a escolha de outra das alternativas admitidas e que enseja a determinação de um crédito tributário em valor diverso, geralmente mais elevado (Hugo de Brito Machado, Curso de Direito Tributário, 12ª edição, Malheiros, 1997, p 123)

No presente caso, entendo que não houve mudança de critério jurídico, na medida em que tanto a autoridade julgadora quanto a fiscalização analisaram a origem do crédito com base nos fatos e fundamentos apresentados pela Recorrente.

Com efeito, a fiscalização indeferiu o pedido formulado pela Recorrente baseada nos dados informados na DCTF e DACTON originariamente apresentadas, sendo que, naquela oportunidade foi constatada a ausência de saldo em aberto. Tanto é que própria Recorrente, após ser cientificada do despacho decisório e reconhecer o equívoco cometido, procedeu a retificação de suas declarações e pleiteou o reconhecimento do crédito em sede de manifestação de inconformidade.

Nesse contexto, coube à autoridade julgadora analisar o direito da Recorrente com base nos novos fatos e fundamentos apresentados em sede de manifestação de inconformidade, justificando, assim, a alteração dos fundamentos para manter o indeferimento do pedido de compensação, sem que isso acarrete em mudança de critério jurídico.

Assim, afasto a preliminar de nulidade suscita pela Recorrente.

### **III - Mérito**

Neste ponto, sustenta a Recorrente (i) que com a retificação das declarações restaram sanados os motivos da glosa fiscal, com o que só por esta razão devem ser homologadas as declarações de compensação; (ii) que o direito à compensação decorre da existência do crédito e de sua titularidade e não do preenchimento do pedido pelo qual se requer a compensação ou pela retificação de outras declarações; (iii) que a retificação de declarações da empresa não é condição para homologação ou não das compensações, pois o direito creditório da Recorrente existe; e (iv) que autoridade julgadora deve sempre e obrigatoriamente verificar aquilo que é realmente verdadeiro para desvelar o direito da Recorrente, devendo proferir decisões com base nos fatos tais como se apresentam na realidade, isso em atenção ao princípio da verdade real.

Inicialmente, é imperioso destacar que a decisão recorrida não desconsiderou as retificações realizadas pela Recorrente para manter o indeferimento do pedido de compensação, sendo que o fundamento utilizado pela fiscalização foi apenas a ausência de comprovação documental da origem do crédito. Sobre isso, destaco trecho da decisão de piso:

*Oportuno ainda esclarecer que a simples retificação dessas declarações não é hábil à comprovação do crédito pretendido, devendo estar acompanhada dos documentos fiscais e contábeis pertinentes.*

Assim, a questão envolvendo a retificação da DCTF, não foi o fundamento utilizado pela autoridade julgadora para afastar o direito ao crédito, sendo que ela própria (autoridade julgadora), admitiu que tal procedimento pode ser superado com a apresentação de provas capazes de comprovar a existência de erro na apuração contábil/fiscal e consequentemente do pagamento indevido ou a maior alegado pelo contribuinte.

No presente caso, a Recorrente não trouxe aos autos documentos necessários e substanciais à comprovar suas alegações e demonstrar a origem do crédito apresentado no PER/DCOMP nº 21879.54431.120609.1.3.04-2690, alegando, pura e simplesmente que o citado pedido refere-se a créditos decorrentes de pagamentos a maior de PIS/Pasep e Cofins, em razão de ter considerado equivocadamente na base de cálculo das contribuições receitas sujeitas à alíquota zero.

Com efeito, o ônus da prova do crédito tributário é do contribuinte (Artigo 373 do CPC<sup>2</sup>). Não sendo produzido nos autos provas capazes de comprovar seu pretensão direito, o indeferindo do crédito é medida que se impõe. Nesse sentido:

*"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)*

Pertinente destacar a lição do professor Hugo de Brito Machado, a respeito da divisão do ônus da prova:

*No processo tributário fiscal para apuração e exigência do crédito tributário, ou procedimento administrativo de lançamento tributário, autor é o Fisco. A ele, portanto, incumbe o ônus de provar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária que serve de suporte à exigência do crédito que está a constituir. Na linguagem do Código de Processo Civil, ao autor incumbe o ônus do fato constitutivo de seu direito (Código de Processo Civil, art.333, I). Se o contribuinte, ao impugnar a exigência, em vez de negar o fato gerador do tributo, alega ser imune, ou isento, ou haver sido, no todo ou em parte, desconstituída a situação de fato geradora da obrigação tributária, ou ainda, já haver pago o tributo, é seu ônus de provar o que alegou. A imunidade, como isenção, impedem o nascimento da obrigação tributária. São, na linguagem do Código de Processo Civil, fatos impeditivos do direito do Fisco. A desconstituição, parcial ou total, do fato gerador do tributo, é fato modificativo ou extintivo, e o pagamento é fato extintivo do direito do Fisco. Deve ser comprovado, portanto, pelo contribuinte, que assume no processo administrativo de determinação e exigência do tributo posição equivalente a do réu no processo civil". (original não destacado)<sup>3</sup>*

<sup>2</sup> Art. 373. O ônus da prova incumbe:

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

II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor

<sup>3</sup> Mandado de Segurança em Matéria Tributária, 3. ed., São Paulo: Dialética, 1998, p.252.

Soma-se a isso, que a escrituração somente faz prova a favor do sujeito passivo se acompanhada por documentos hábeis à comprovar a origem do crédito pleiteado, conforme previsão contida no artigo 26, do Decreto nº 7574/2011<sup>4</sup>.

#### **IV - Conclusão**

Diante do exposto, considerando que a Recorrente não comprovou a origem do crédito, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Walker Araujo - Relator

---

<sup>4</sup> Art. 26. A escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do sujeito passivo dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais (Decreto-Lei no 1.598, de 26 de dezembro de 1977, art. 9o, § 1o).