



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**



**Processo n°** 11080.900386/2017-81  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** **3003-000.309 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Turma Extraordinária**  
**Sessão de** 11 de junho de 2019  
**Recorrente** UGHINI S A INDUSTRIA E COMERCIO  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Data do fato gerador: 31/07/2013

RESSARCIMENTO/COMPENSAÇÃO. CERTEZA E LIQUIDEZ. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO. ÔNUS DA PROVA. COMPENSAÇÃO NÃO HOMOLOGADA.

O ressarcimento de PIS e a sua compensação com créditos tributários está condicionada à comprovação da certeza e liquidez do crédito tributário pleiteado, cujo ônus é do contribuinte.

A insuficiência no direito creditório reconhecido acarretará a não homologação da compensação quando a certeza e liquidez do crédito pleiteado não restar comprovada através de documentação contábil e fiscal apta a este fim.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso, nos termos do relatório e votos que integram o presente julgado.

Marcos Antônio Borges - Presidente.

Márcio Robson Costa - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marcos Antônio Borges (presidente da turma), Márcio Robson Costa, Vinícius Guimarães e Müller Nonato Cavalcanti Silva.

## **Relatório**

Reproduzo abaixo o relatório elaborado pela DRJ com o detalhamento dos fatos.

O presente processo trata de Manifestação de Inconformidade contra Despacho Decisório n° rastreamento 119537465 (fl. 21), emitido eletronicamente em 03/02/17 e cientificado ao contribuinte em 21/02/17 (fl. 22), referente ao PER/DCOMP n° 07412.78915.100616.1.3.04-9685 (fls. 26/30).

A Declaração de Compensação, gerada pelo programa PER/DCOMP, foi transmitida pelo contribuinte em 10/06/16, com o objetivo de ter reconhecido o direito creditório correspondente à PIS – Código de Receita 6912, no valor original na data de transmissão de R\$ 11.934,44, representado por Darf, relativo ao período de apuração de 31/07/13 (vencimento em 23/08/13) e recolhido em 11/11/13, no valor de principal de R\$ 28.302,06 e valor total de R\$ 34.675,68.

De acordo com o Despacho Decisório, a partir das características do DARF discriminado no PER/DCOMP acima identificado, foram localizados um ou mais pagamentos relacionados, mas integralmente utilizados para quitação de débitos do contribuinte, não restando crédito disponível para a compensação dos débitos informados no PER/DCOMP.

Assim, diante da inexistência de crédito, a compensação declarada não foi homologada pela autoridade jurisdicionante.

Como enquadramento legal citou-se: art. 165 da Lei nº 5.172 de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional - CTN) e o art. 74 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

O requerente apresentou Manifestação de Inconformidade (fls. 08/14), datada de 20/03/17 e protocolada em 20/03/17 (fl. 32), alegando, em resumo, que:

a. O mérito que deu origem ao direito creditório pleiteado teria origem na verificação de pagamento a maior a título de PIS (Darf), na competência julho/2013, ocasionado pela inclusão do ICMS na base de cálculo desse tributo.

b. Seria desproporcional e irrazoável que o descumprimento de um dever instrumental (retificação de declarações) atingisse o seu direito material.

c. O conceito de receita (gênero da espécie *receita bruta*) representaria um *efetivo acréscimo patrimonial* em favor do contribuinte, conceito que não abarcaria os simples ingressos na contabilidade dos quais o contribuinte é mero destinatário e não detentor (parcelas de preço de mercadorias relativas ao ICMS).

d. O Supremo Tribunal Federal (STF), teria já se pronunciado em sede de repercussão geral (RE 574.706), julgado em 15 de março de 2017, reconhecendo a ilegalidade da incidência de PIS e COFINS sobre o ICMS, na medida em que o imposto estadual não representa receita para o contribuinte. e. Cita jurisprudência do STF [em sede de repercussão geral (RE 574.706), reconhecendo a ilegalidade da incidência do PIS e COFINS sobre o ICMS, na medida em que o imposto estadual não representaria receita para o contribuinte]; jurisprudência do STJ (no sentido de que a guia DARF seria documento hábil para comprovação do recolhimento do tributo); art. 166 do CTN (restituição de tributos que comportem transferência do respectivo encargo) e o art. 110 do CTN (impossibilidade da Lei tributária alterar o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, como é o caso do conceito de faturamento); e doutrina de Geraldo Ataliba (conceito de receita).

f. Requer o manifestante que: i. Seja recebida e provida a sua Manifestação de Inconformidade, suspendendo a exigibilidade do crédito tributário objeto do pedido de compensação, pelos fundamentos trazidos no corpo de sua Manifestação de Inconformidade. ii. No mérito, seja homologada integralmente a compensação objeto da sua Manifestação de Inconformidade.

O *Detalhamento da Compensação* foi emitido (fl. 25). A DRF/POA atestou a tempestividade da impugnação (fl. 33).

É o relatório.

A 8ª Turma da DRJ de Porto Alegre proferiu o acórdão número 10-60.895, julgando improcedente a manifestação de inconformidade, com a seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS

Data do fato gerador: 31/07/2013

Ementa: COMPENSAÇÃO. REQUISITO DE VALIDADE

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

INDÉBITO TRIBUTÁRIO. 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.

Inconformada, a recorrente interpôs recurso voluntário, requerendo:

- a) suspender a exigibilidade do crédito tributário objeto do pedido de compensação, com base no art. 74, §§ 10 e 11, da Lei n.º 9.430/96 c/c art. 151, III, do CTN; e
- b) reformar a decisão recorrida e homologar integralmente a compensação em exame, conforme fundamentos demonstrados.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Márcio Robson Costa, Relator

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os demais pressupostos e requisitos de admissibilidade.

A controvérsia pode ser resumida em saber se a recorrente ao transmitir o PER/DCOMP n.º 07412.78915.100616.1.3.04-9685, fundada em alegado recolhimento de PIS a maior, possuía saldo suficiente para a homologação da referida compensação.

A Receita Federal agiu corretamente em deixar de homologar o pedido de compensação fundamentado na ausência de saldo suficiente. Isto porque, considerou como verdadeiras as declarações emitidas pelo contribuinte, posto que elas não foram retificadas, conforme bem destacado pela DRJ em seu julgamento.

Quanto a ausência de retificação das declarações, trata-se de fato incontroverso, não impugnado pelo Recorrente.

Prosseguindo, após o despacho decisório foi protocolada a manifestação de inconformidade sem a juntada quaisquer documentos comprobatórios o que resultou na conclusão da DRJ pela ausência de certeza e liquidez dos créditos aqui reclamados. Vejamos:

(...)

Por outro lado, é de se destacar que a empresa, ao interpor essa manifestação de inconformidade, **não apresentou nenhum documento contábil que pudesse comprovar o suposto erro de fato** que teria cometido quando do preenchimento da DCTF e do recolhimento a maior do DARF.

Ora, é da essência da relação processual que as alegações sejam devidamente instruídas com as respectivas provas. Tal princípio encontra-se inscrito no art. 36 da Lei n.º 9.784/99, que disciplina o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal, assim como no art. 16, III, do Decreto n.º 70.235/72, que dispõe sobre o processo administrativo fiscal: Lei n.º 9.784/99

“Art. 36. **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.

(Grifei e sublinhei.)

Decreto n.º 70.235/72 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**.

(Grifei e sublinhei.)

O recurso voluntário destaca que o reconhecimento do crédito não pode ser atrelado a retificação da DCTF. Ocorre que as conclusões propostas pela solução de COSIT n. 02 de 2015, confirmam a possibilidade e necessidade de retificação da DCTF após transmissão da DECOMP:

20.2. Portanto, a princípio, não há impedimento para que o indeferimento do PER ou a não homologação da DCOMP possa ser desfeita na hipótese de o sujeito passivo comprovar que de fato tinha o direito ao crédito informado, ainda que para isso tenha sido necessário retificar a DCTF depois de analisado o PER/DCOMP. Tem-se aqui que o erro, o esquecimento de praticar um ato que lhe era necessário para confirmar formalmente um direito que ele já tinha desde a apresentação da DCOMP.

20.3. Assim, certamente não é o desejável nem deve ser o corriqueiro, mas uma exceção, a possibilidade de retificação da DCTF depois de não homologada a DCOMP ou de indeferido o PER, desde que confirmada a disponibilidade do crédito. Essa retificação é suficiente para suscitar a revisão pela autoridade administrativa do despacho decisório, conforme seja objeto de pedido de revisão de ofício ou de manifestação de inconformidade, e esta ou a retificadora ocorra antes ou depois de decorridos 30 dias da não homologação, e desde que as informações prestadas à RFB não sejam diferentes de outras declarações tais como DIPJ e Dacon, por força do disposto no § 6º do art. 9º da IN RFB n.º 1.110, de 2010.

Como bem destacado no trecho do parecer acima, a retificação posterior da DCTF é chancelada pela Receita Federal, mas a sua análise da possibilidade de verificação do crédito tributário esbarra na necessidade de comprovação.

Neste contexto, ainda que a Recorrente tivesse retificado as suas declarações (o que não ocorreu), a análise da questão não se esgotaria nesse ponto, pois, não há nos autos nenhuma prova contábil ou fiscal do direito creditório.

Com efeito, para a demonstração da certeza e liquidez do direito creditório invocado, não basta que a recorrente apresente alegações e pedido de compensação. Faz-se

necessário que as alegações da recorrente sejam embasadas em escrituração contábil-fiscal e documentação hábil e idônea que a lastreie, pertinente ao tributo gerador do crédito alegado.

Nesse sentir, considerando que o código 6912 de recolhimento do DARF trata de PIS no regime não-cumulativo (lei n.º 10.637/02), para comprovação da certeza e liquidez faz-se necessário a juntada de notas fiscais para comprovar as tomadas de crédito.

Apesar da prevalência do princípio da Verdade Material no âmbito do processo administrativo, os documentos juntados e as alegações da requerente deveriam estar acompanhadas dos elementos que pudessemos considerar como indícios de prova dos créditos alegados, considerando o regime não cumulativo declarado na arrecadação, necessários para que o julgador possa aferir a pertinência dos argumentos apresentados, o que não se verifica no caso em tela.

Como bem mencionado pela DRJ não houve juntada de quaisquer documentos comprobatórios com a manifestação de inconformidade e também pude verificar que não há documentos juntados com o Recurso Voluntário, logo, no meu entendimento, as alegações recursais carecem de provas.

Importa destacar que incumbe à recorrente o ônus de comprovar, por provas hábeis e idôneas, o crédito alegado. Nesse sentido, o Código de Processo Civil, em seu art. 373, dispõe:

Art. 373. O ônus da prova incumbe:

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

De igual forma é o entendimento da 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), em decisão consubstanciada no acórdão de nº 9303-005.226, 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."

Como se sabe, a parte incumbida do ônus probatório possui o amplo direito de produzir a prova. A parte adversa, em contrapartida, tem o amplo direito à contraprova, pois só assim o contraditório e a ampla defesa serão igualmente garantidas às partes.

O ônus de prova é a incumbência que a parte possui de comprovados fatos que lhe são favoráveis no processo, visando à influência sobre a convicção do julgador, nesse sentido, a organização e vinculação dos documentos (hábeis e idôneos) com as matérias impugnadas e a reunião de suas informações na escrituração contábil-fiscal, pertinentes ao tributo em análise, seria indispensável para um convencimento.

Modernamente defende-se a divisão do ônus *probandi* entre as partes sob a égide da paridade de tratamento entre estas. Francesco Carnelutti, no clássico Teoria Geral do Direito<sup>1</sup>, assim leciona:

Quando um determinado fato é afirmado, **cada uma das partes tem interesse em fornecer a prova dele**, uma delas a de sua existência e a outra a da sua inexistência; o interesse na prova do fato é, portanto, bilateral ou recíproco.(grifei)

Diante da complexidade de um processo de compensação tributária o recorrente deve se preocupar em formar o convencimento do julgador de forma que este seja capaz de fazer presunções simples, aquelas que são consequências do próprio raciocínio do homem em face dos acontecimentos que observa ordinariamente. Elas são construídas pelo aplicador do direito, de acordo com o seu entendimento e convicções. No dizer de Giuseppe Chiovenda<sup>2</sup>:

São aquelas de que o juiz, como homem, se utiliza no correr da lide para formar sua convicção, exatamente como faria qualquer raciocinador fora do processo. Quando, segundo a experiência que temos da ordem normal das coisas, um ato constitui causa ou efeito de outro, ou de outro se acompanha, após, conhecida a existência de um dos dois, presumimos a existência do outro. A presunção equivale, pois, a uma convicção fundada sobre a ordem normal das coisas. (grifei)

Assim, nos termos do artigo 170 do Código Tributário Nacional, falta ao crédito indicado pelo contribuinte comprovação adequada da certeza e liquidez, que são indispensáveis para a compensação pleiteada.

Diante do exposto, voto no sentido de negar provimento ao Recurso Voluntário, mantendo a não homologação das compensações.

É o meu entendimento

Márcio Robson Costa - Relator

---

<sup>1</sup> CARNELUTTI, Francesco. Teoria geral do direito. (Tradução de Antônio Carlos Ferreira). São Paulo: Lejus, 1999, p.541 (in Temas Atuais de Direito Tributário)

<sup>2</sup> CHIOVENDA, Giuseppe. Instituições de direito processual civil Trad.J. Guimarães Menegale. São Paulo: 1969. v. III.p. 139