



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

**Processo n°** 11080.930539/2009-13  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 3403-000.948 – 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 2 de junho de 2011  
**Matéria** Compensação COFINS  
**Recorrente** SULFATO RIO GRANDE INDÚSTRIA E COMÉRCIO LIMITADA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Período de apuração: 01/07/2005 a 31/07/2005

PROVAS.

É ônus processual do contribuinte fazer prova dos fatos alegados em contraposição à pretensão fiscal.

Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso nos termos do voto do Relator. Vencido o Conselheiro Ivan Allegretti, que deu provimento ao recurso e apresentou declaração de voto.

Antonio Carlos Atulim – Presidente e Relator.

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Antonio Carlos Atulim, Winderley Moraes Pereira, Domingos de Sá Filho, Liduína Maria Alves Macambira, Ivan Allegretti e Marcos Tranchesi Ortiz.

## **Relatório**

Trata-se de despacho de não-homologação de compensação pela autoridade administrativa, em razão da não confirmação da existência do crédito informado, pois o pagamento consubstanciado no DARF discriminado pelo contribuinte no PER/DCOMP, foi utilizado integralmente para quitar débito anterior.

Em sede de manifestação de inconformidade, alegou a defesa que houve erro no valor declarado inicialmente. Anexou DCTF e DICON retificadoras posteriormente à ciência do despacho que não homologou a compensação.

A DRJ em Porto Alegre-RS indeferiu a manifestação de inconformidade por falta de comprovação da certeza e liquidez do indébito.

Regularmente notificado da decisão de primeira instância, o contribuinte recorreu em tempo hábil a este Conselho, alegando, em síntese, que colacionara aos autos os documentos que entendia pertinentes para a demonstração de seu direito, quais sejam, as declarações retificadoras, e que o fato da decisão recorrida entender que tais documentos são insuficientes não pode resultar no indeferimento de seu direito, pois o crédito existe no mundo real e foi materialmente comprovado. Acrescentou que o fato de ter retificado posteriormente as declarações não impede a homologação das compensações, pois o crédito pré-existia ao protocolo da declaração de compensação. Asseverou que antes de proferir qualquer decisão sobre o pedido de compensação a Administração deveria prestigiar os princípios da verdade material, da finalidade, da razoabilidade e da segurança jurídica, intimando o contribuinte para que lhe fosse possibilitado complementar a prova que entendera insuficiente. Anexou aos autos notas fiscais e documentos contábeis que dariam suporte ao crédito alegado. Requereu a reforma da decisão recorrida para o fim de que a compensação seja homologada.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Antonio Carlos Atulim, Relator.

O recurso preenche os requisitos formais de admissibilidade e, portanto, dele tomo conhecimento.

Verifica-se que no caso concreto o despacho que não-homologou a compensação está escorado na inexistência da comprovação do indébito, pois o valor constante do DARF informado no PER/DCOMP fora alocado para pagamento integral de débito anterior.

O art. 74, VI, § 7º da Lei nº 9.430/96 estabelece que no caso de não-homologação da compensação declarada, o sujeito passivo será intimado a efetuar o pagamento em 30 dias, ressalvado o disposto no § 9º.

O § 9º estabelece que é possível apresentar manifestação de inconformidade, enquanto que o § 11 estabelece que a manifestação de inconformidade e o recurso voluntário seguirão o rito do Decreto nº 70.235/72, que regula o Procedimento Administrativo Fiscal (PAF).

Por seu turno, o art. 16 do Decreto nº 70.235/72, com a redação que lhe foi dada pelo art. 1º da Lei nº 8.748/93, assim estabelece:

*“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)

Diante da existência de normas específicas disciplinando o procedimento compensação, bem como o disposto no art. 69 da Lei nº 9.784/99, verifica-se que não existe nenhuma obrigatoriedade da Administração intimar previamente o contribuinte a apresentar as provas do direito alegado.

À luz do art. 16, III, do PAF, caberia ao contribuinte ter apresentado os documentos comprobatórios do erro cometido na declaração anterior, que seriam os mesmos documentos comprobatórios da existência do indébito.

Por não ter trazido a prova da existência do pagamento indevido, não restou outra alternativa ao julgador de primeira instância, a não ser indeferir a manifestação de inconformidade, pela falta da certeza e liquidez do crédito alegado.

Ao contrário do alegado, o direito do contribuinte foi negado por falta de comprovação da certeza e liquidez do indébito e não pelo fato das declarações terem sido retificadas depois da não homologação das compensações. Se a retificação posterior tivesse vindo acompanhada da comprovação da correta base de cálculo, que deveria ter sido utilizada para pagamento da contribuição no mês do pagamento indevido, certamente teria sido outro o desfecho da decisão de primeira instância.

A defesa deu a entender que não sabia quais documentos apresentar e tentou imputar à Administração o dever de intimá-la previamente a apresentar os documentos pertinentes, sob a justificativa de que a falta dessa intimação violaria inúmeros princípios norteadores do processo administrativo.

Nenhum dos princípios indicados no recurso foi violado. Isto porque não há nenhuma obrigatoriedade legal da Administração intimar previamente o contribuinte. Pelo contrário, o art. 74, §§ 7º, 9º e 11 da Lei nº 9.430/96, combinado com o art. 16, III, do Decreto nº 70.235/72 atribuem ao contribuinte o dever de comprovar as alegações que fizer nos recursos que apresentar.

A alegação do contribuinte causa estranheza, pois ele sabe que tem direito de impugnar o despacho que não homologou a compensação, bem como o direito de recorrer da decisão de primeira instância, mas estranhamente não sabe que tal direito vem acompanhado do ônus de provar suas alegações.

Ademais, também soa estranha a alegação de que apresentara os documentos que “considerava pertinentes” à comprovação do indébito e que somente soube que tais documentos eram insuficientes com a decisão de primeiro grau. Tal alegação é despropositada, pois se para declarar o tributo o contribuinte sabe que tem que multiplicar uma alíquota por uma base de cálculo, não é razoável crer que ele não sabia que deve comprovar a base de cálculo correta para poder alegar que fez um pagamento indevido.

E o pior é que tal alegação foi feita no recurso voluntário, após a Relatora da decisão de primeira instância ter deixado bem claro o que deveria ser provado pelo contribuinte, conforme se pode ler no seguinte excerto extraído do voto condutor da decisão recorrida:

*“(...) Assim, a liquidez do direito há de ser comprovada pela demonstração do quantum recolhido indevidamente, através da comprovação das bases de cálculo sobre as quais ocorreram os fatos geradores e o efetivo valor devido. (...)”*

(grifei)

Conquanto a DRJ tenha dito com todas as letras que era necessária a comprovação da base de cálculo correta, nem assim o contribuinte apresentou documentos capazes de demonstrá-la.

Com efeito, os documentos trazidos com o recurso voluntário tentaram comprovar apenas os créditos da contribuição no regime não-cumulativo, mas nada comprovaram em relação às receitas auferidas. Não existe nenhum documento contábil nos autos que dê suporte ao valor das receitas consignadas na planilha de cálculo da contribuição no regime não-cumulativo, a qual, aliás, não veio assinada pelo contador e nem por nenhum representante legal da empresa.

O contribuinte tinha que comprovar o valor correto da base de cálculo, o que significa comprovar a exatidão não só dos créditos a que tem direito no regime não-cumulativo, mas também a exatidão das receitas auferidas no período de apuração.

Desse modo, não tendo o recorrente, tanto na impugnação, quanto no recurso voluntário, apresentado os documentos hábeis à comprovação da base de cálculo correta, não é possível aferir a certeza e da liquidez do indébito, que são requisitos legais indispensáveis à compensação tributária exigidos pelo art. 170 do CTN.

Em face do exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso.

Antonio Carlos Atulim

## **Declaração de Voto**

Conselheiro Ivan Allegretti.

Acredito que neste caso, quando menos, se deveria converter o julgamento em diligência, em razão dos elementos de prova apresentado pelo contribuinte.

No presente caso o contribuinte trouxe aos autos praticamente três volumes de documentos, os quais, em seu conjunto, significam um indício robusto do direito do contribuinte.

As provas apresentadas estão sendo rechaçadas pelo Relator por entender que o contribuinte teria de ter apresentado a prova das receitas que constituíam a base de cálculo da contribuição, e não a prova dos créditos gerados na sistemática não cumulativa – como fez o contribuinte.

Entendo diferente porque me parece que a nova sistemática de apuração, não cumulativa, exige uma percepção um pouco diferente das contribuições PIS/Cofins.

De acordo com esta sistemática, a apuração do tributo deixa de ser o simples somatório das receitas que compõem o faturamento.

Com a não cumulatividade, a apuração do valor devido do tributo ganha um enorme complexidade.

Conforme explica André Mendes Moreira, “o ICMS e o IPI são apurados por meio de lançamentos a débito e a crédito escriturados em conta gráfica que, por serem meramente contábeis, não tornam o contribuinte credor da Fazenda Pública, consistindo em simples mecanismo para se chegar ao quantum debeat. A não-cumulatividade do PIS/COFINS parte da mesma premissa: os créditos das referidas contribuições são meramente escriturais e, portanto, não geram dívida do Poder Público para com o contribuinte. Seu fim é puramente contábil, para nada mais se prestando além do cálculo do valor devido, salvo se a lei dispuser em contrário (como ocorre com os exportadores, cujo saldo credor pode ser até mesmo ressarcido em dinheiro)” (in A não-cumulatividade dos tributos, Ed. Noeses, 2010, pág. 377).

Com efeito, em se tratando do regime não-cumulativo, para determinar o valor devido de PIS/Cofins é necessário apurar não apenas as receitas mas também cada uma das hipóteses geradoras de crédito.

São justamente as hipóteses de crédito que dão complexidade para a apuração do tributo, não sendo de se estranhar, por isso, que tenha sido o foco das preocupações do contribuinte.

Ora, verificar se existe indébito, ou seja, se ocorreu recolhimento de valor maior que o devido depende, basicamente, de saber quanto é efetivamente devido.

E neste caso, como visto, determinar o valor devido depende tanto das receitas como das hipóteses de crédito. Ambos são igualmente importantes.

E se o contribuinte apresentou tamanho volume de provas demonstrando a composição dos créditos, entendo que seria de rigor converter o julgamento em diligência para que se fizesse a conferência de sua contabilidade, ante os indícios significativos de que o indébito existe.

Sendo vencido quanto à diligência, devo dizer meu entendimento favorável ao contribuinte quanto ao **mérito**.

A decisão que nega a homologação à compensação pleiteada pelo contribuinte limita-se a dizer que o valor indicado como crédito na DCOMP não aparece na DCTF.

Ou seja, que não há diferença entre os valores do DARF e do débito confessado em DCTF.

Em outras palavras, ainda: que como o valor do DARF teria sido integralmente absorvido pelo valor confessado como débito na DCTF, não haveria sobra de valores no DARF, e que por isso não existiria sobra que constituísse o crédito legado na DCOMP.

Esta afirmação, mais que formalista, é chauvinista.

Se depois da declaração em DCTF o contribuinte identifica que recolheu um valor maior que o devido, a legislação tributária e as instruções do Fisco apenas lhe indicam como providência, para o aproveitamento do valor recolhido a maior, a apresentação da DCOMP.

Para alguém que tem como profissão conviver com a legislação tributária e com as declarações, e as múltiplas e sucessivas mudanças normativas e jurisprudenciais, vai se formando uma verdadeira intuição sobre o funcionamento e a combinação entre as declarações e suas finalidades.

Mas isto não pode ser exigido do contribuinte, a não ser que seja devidamente instruído para tanto.

É irritante perceber que o acórdão recorrido chega ao requinte de dizer que a retificação da DCTF teria de acontecer ainda antes da transmissão da DCOMP, porque apenas com a retificação da DCTF é que se “criaria” o crédito e, então, se naquele momento da transmissão da DCOMP “não existisse ainda o crédito – que é criado pela DCTF –”, teria de ser recusada sua homologação.

Para este relator, beira o inacreditável ver a que ponto se chegou na criação de obstáculos para o exercício do direito pelos contribuintes.

A pretexto de mera interpretação se inventam restrições que são tão “evidentes” para o Auditor Fiscal quanto obscuras e inadvertidas – não alertadas! – ao contribuinte.

Entendo que esta sistemática eletrônica de recusa da homologação é ilegal porque tal decisão dependeria necessariamente da fiscalização quanto à existência do indébito alegado pelo contribuinte.

Se o Fisco permitiu aos contribuintes tamanha facilidade na transmissão de pedidos de restituição e compensação, é porque deveria dispor do efetivo necessário para dar cabo à fiscalização dos contribuintes, para aferir a existência ou não do indébito alegado.

Com efeito, a única diferença entre um pedido de restituição e de compensação é que neste último há o aproveitamento imediato do direito alegado pelo contribuinte.

Em ambos, no entanto, está em debate a existência do crédito indicado pelo contribuinte.

Outra diferença, que sinaliza o porquê do presente problema, é que para a compensação existe um prazo para o Fisco homologá-la, sob pena de considerar-se tacitamente homologada e, assim, extinto os débitos pagos por meio dela.

Quanto à restituição, não existe prazo para o Fisco analisá-la. Por isto mesmo quase nunca são decididas, senão quando o contribuinte, cansado de esperar, busca a tutela judicial para forçar sua análise pela Administração Fiscal.

A existência do prazo para decidir quanto à compensação, no entanto, não justifica esta sistemática eletrônica de recusa em massa das compensações.

Por meio desta inventiva sistemática, como visto, pretende-se exigir um novo pressuposto para a Declaração de Compensação: que seja retificada a DCTF, devendo apresentar diferença entre os valores do DARF e do débito declarado, no mesmo valor do crédito indicado na DCTF.

Com isso se pretende dizer que o recolhimento por DARF teria sido integralmente absorvido pela DCTF, e que por isso não sobraria saldo para usar na DCOMP.

O raciocínio é matematicamente linear, mas formalista, cerebrino e iníquo.

**Tal como a DCTF, a DCOMP é também uma declaração inventada pelo Fisco**, que se serve delas para a cobrança e controle dos tributos.

Se o próprio Fisco instrui ao contribuinte que no caso de recolhimento a maior deve lançar mão da DCOMP, sem dizer nada quanto à necessidade de retificação da DCTF, isto não pode ser presumido.

Mas pior: isto **não pode ser utilizado como fundamento para recusar sumariamente o crédito** indicado pelo contribuinte na DCOMP.

Poderia ser usado como fator de triagem, tal como se faz em relação às inconsistências de preenchimento de DCTF e de Imposto de Renda, determinando prazo para o contribuinte sanar a inconsistência, dando a compatibilidade entre declarações e informações tal como entendida pelo Fisco.

Mas não se faz assim.

Pelo singelo cruzamento matemático entre a DCOMP e a DCTF, o Fisco recusa o crédito indicado pelo contribuinte, ao argumento de que na DCTF não há diferença entre os valores do DARF e o do débito.

Ora, a informação da DCTF ficou no passado, antes de identificado o recolhimento a maior, quanto então se exerceu o direito de restituição por meio da transmissão da DCOMP, conforme instruído pelo Fisco, aguardando-se assim a fiscalização e homologação do pedido.

Diante da restituição ou da compensação, cumpre ao Fisco verificar se há indébito, fiscalizando o contribuinte e recusando-lhe o direito caso não demonstre o indébito de maneira consistente.

O que se faz, no entanto, nestas decisões eletrônicas, é transportar a discussão para um plano meramente formal, chegando-se ao ponto de dizer, como visto neste caso, que é a DCTF-retificadora que “cria” o crédito que poderia ser usado na DCOMP.

Por isso toda a discussão acaba ficando no plano meramente formal, de saber se houve ou não retificação, ou se teria de ser feita antes ou depois da notificação da compensação ou da transmissão da declaração.

É lastimável perceber que a efetiva discussão – sobre a demonstração da base de cálculo do tributo, passa ao largo da decisão da compensação. E isto acaba induzindo o contribuinte a discutir apenas o aspecto formal.

É mesmo de todo lastimável: pois se acontece de o contribuinte apresentar as provas da base de cálculo na sua manifestação de inconformidade ou no recurso voluntário, o julgador acaba sendo forçado a exercer o papel da fiscalização, tendo de verificar a existência efetiva do crédito alegado pelo contribuinte.

Além da distorção de **transportar para o contencioso o papel da fiscalização**, a situação esconde o absurdo da invenção de uma sistemática que previne a ocorrência da homologação tácita das compensações, postergando-a com prazo indenfindo.

Com efeito, basta recusar a homologação pelo pretexto de não ter havido a retificação da DCTF que assim se deslocará a verificação da existência efetiva do crédito para a discussão administrativa, que não tem prazo para terminar.

Ou seja, além do desvio de função e aumento brutal do volume de processos e de trabalho do órgãos do contencioso administrativo, é burlado o prazo para a homologação tácita.

Na condição de julgador administrativo, vejo dia a dia o aumento desta distorção de função de que falo.

Se a Autoridade Fiscal promovesse a fiscalização efetiva da base de cálculo e da prova do indébito, aconteceria no âmbito contencioso o salutar amadurecimento e sedimentação dos critérios adequados para a demonstração do indébito, e das provas necessárias para tal demonstração, que atinge alto grau de complexidade em determinados tributos – como o IOF e o IR retido na fonte – e setores da economia – como a Cofins das instituições financeiras.

Mas o que vem acontecendo é a recusa mecânica e automatizada do direito dos contribuinte por métodos eletrônicos, a partir de critérios meramente formais, para que se acabe exigindo deste Conselho a análise efetiva do mérito, muitas vezes tendo de decidir como se única instância fosse.

Este caso é sintomático da armadilha que pode se tornar o exercício de um direito pelo contribuinte, e de como não basta seguir as instruções do Fisco para ficar a salvo de um passivo fiscal, nem conseguir corrigi-lo de qualquer modo.

Entendo por isso que é nula de pleno direito a decisão da DRF que negou homologação à compensação com fundamento no mero cotejo entre a DCOMP e a DCTF, sem fiscalizar quanto à efetiva composição da base de cálculo.

Concluo, assim, que deve ser anulada a decisão da DRF.

É como voto.

Ivan Allegretti



**Ministério da Fazenda**

## **PÁGINA DE AUTENTICAÇÃO**

**O Ministério da Fazenda garante a integridade e a autenticidade deste documento nos termos do Art. 10, § 1º, da Medida Provisória nº 2.200-2, de 24 de agosto de 2001 e da Lei nº 12.682, de 09 de julho de 2012.**

Documento produzido eletronicamente com garantia da origem e de seu(s) signatário(s), considerado original para todos efeitos legais. Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001.

### **Histórico de ações sobre o documento:**

Documento juntado por ANTONIO CARLOS ATULIM em 13/06/2011 14:15:26.

Documento autenticado digitalmente por ANTONIO CARLOS ATULIM em 13/06/2011.

Documento assinado digitalmente por: ANTONIO CARLOS ATULIM em 14/06/2011 e IVAN ALLEGRETTI em 13/06/2011.

Esta cópia / impressão foi realizada por MARIA MADALENA SILVA em 05/03/2020.

### **Instrução para localizar e conferir eletronicamente este documento na Internet:**

1) Acesse o endereço:

<https://cav.receita.fazenda.gov.br/eCAC/publico/login.aspx>

2) Entre no menu "Legislação e Processo".

3) Selecione a opção "e-AssinaRFB - Validar e Assinar Documentos Digitais".

4) Digite o código abaixo:

**EP05.0320.09468.LIKH**

5) O sistema apresentará a cópia do documento eletrônico armazenado nos servidores da Receita Federal do Brasil.

**Código hash do documento, recebido pelo sistema e-Processo, obtido através do algoritmo sha1:**

**23FAD1F0445A3B0649D255D15E3710E6EE86B8EF**