



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



**Processo nº** 12448.925860/2012-20  
**Recurso nº** Voluntário  
**Acórdão nº** **3001-001.704 – 3ª Seção de Julgamento / 1ª Turma Extraordinária**  
**Sessão de** 10 de dezembro de 2020  
**Recorrente** TAC FRANQUIA INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Data do fato gerador: 31/01/2011

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

A restituição e/ou compensação de indébito fiscal com créditos tributários está condicionada à comprovação da certeza e liquidez do respectivo indébito, cujo ônus é do contribuinte. Não tendo o contribuinte de desincumbido de tal ônus no caso concreto analisado, há de ser mantido o indeferimento da homologação da compensação apresentada.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Marcos Roberto da Silva - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Maria Eduarda Alencar Câmara Simões – Relatora

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marcos Roberto da Silva (Presidente), Maria Eduarda Alencar Câmara Simões (Relatora) e Luis Felipe de Barros Reche.

## **Relatório**

Por bem relatar os fatos, adoto o relatório da decisão da DRJ, às fls. 59/65 dos autos:

Trata o presente processo de Declaração de Compensação de crédito da contribuição para o PIS de 31/01/2011, conforme DComp 30569.53889.060312.1.3.04-5188, no valor de R\$ 93.807,55.

A DRF em Rio de Janeiro, por meio de despacho decisório, não homologou a compensação declarada, em razão da inexistência de saldo do pagamento indicado no

PER/DCOMP, o qual teria sido utilizado integralmente para quitar débito informado pela própria contribuinte em DCTF.

Cientificada do despacho em 25/04/2013, conforme documento de fl.55, a interessada apresentou a manifestação de inconformidade, alegando, em síntese, que retificou sua DCTF em 19/12/2012 e que lhe resultou crédito de recolhimento a maior.

Assim, estaria comprovado o recolhimento indevido e a procedência da compensação declarada.

Quanto ao relatório acima, é importante que seja feita apenas uma correção. O valor de R\$ 93.807,55 ali indicado corresponde, na verdade, ao valor do DARF pago, que substanciaria o crédito pleiteado. Contudo, o direito creditório pleiteado no pedido de compensação ora analisado corresponde, na verdade, ao valor de R\$ 7.262,42 (nesse sentido, vide o conteúdo do despacho decisório à fl. 7 dos autos).

À sua manifestação de inconformidade, o contribuinte anexou os seguintes documentos:

- 1 — Darf;
- Período de Apuração: 31/01/2011
- Código da Receita: 6912
- Data de Vencimento: 25/02/2011
- Valor: R\$ 93.807,55— Apuração de PIS/COFINS
- 2 - Cópia da Página 09 e do recibo de entrega da DCTF de Janeiro/2011;
- 3 - Cópia da Página 09 e do recibo de entrega da DCTF de Janeiro/2011(retificadora);
- 4 - Cópia da Página 07 e do recibo de entrega do DACON de Janeiro/2011;
- 5 - Cópia das Declarações de Compensação PER/DCOMP no. 30569.53889.060312.1.3.04-5188;
- 6 - Cópia do Despacho Decisório;
- 7 — Contrato Social Consolidado da TAC Franquia Indústria e Comércio;
- 8 - Cópia do documento de identidade do Representante Legal.

Por entender relevante à solução da presente contenda, registro, ainda, que a DCTF retificadora que importa para a solução da presente contenda fora transmitida em 19/12/2012 (fl. 13), posteriormente, portanto, ao despacho decisório, proferido em 05/12/2012 (fl. 07).

Ao analisar o caso, a DRJ entendeu, por maioria de votos, julgar improcedente a manifestação de inconformidade, conforme decisão que restou assim ementada (fls. 59/65):

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Data do fato gerador: 31/01/2011

COMPENSAÇÃO. PAGAMENTO INDEVIDO OU A MAIOR. RECOLHIMENTO VINCULADO A DÉBITO CONFESSADO.

Correto o despacho decisório que não homologou a compensação declarada pelo contribuinte por inexistência de direito creditório, tendo em vista que o recolhimento alegado como origem do crédito estava integralmente alocado para a quitação de débitos confessados.

A alegação de erro no preenchimento do documento de confissão de dívida deve ser acompanhada de provas que atestem a declaração a maior de tributo a pagar, justificando a alteração dos valores registrados em DCTF. Sem a comprovação da

liquidez e certeza quanto ao direito de crédito não se homologa a compensação declarada.

O contribuinte foi intimado acerca desta decisão em 16/06/2015 (vide Aviso de Recebimento à fl. 70 dos autos) e, insatisfeito com o seu teor, interpôs em 16/07/2015 Recurso Voluntário (fls. 73 e seguintes).

Em seu recurso, reproduziu as razões já postas em sua manifestação de inconformidade, não tendo anexado nenhum documento adicional além daqueles já anexados desde a sua manifestação de inconformidade.

Ato contínuo, os autos vieram-me conclusos para a análise do Recurso Voluntário interposto.

É o relatório.

## Voto

Conselheira Maria Eduarda Alencar Câmara Simões - Relatora:

O Recurso Voluntário é tempestivo e reúne os demais requisitos de admissibilidade, portanto, dele tomo conhecimento.

Consoante acima narrado, é possível verificar dos autos que a não homologação da compensação em referência se deu em razão da não comprovação por parte do contribuinte da certeza e liquidez do direito creditório pleiteado. Ao analisar o caso, entendo acertada a decisão recorrida, cujos fundamentos transcrevo abaixo, adotando-os como razão de decidir:

Não obstante, em sede de Manifestação de Inconformidade não se afasta a possibilidade de comprovação do erro cometido na DCTF anteriormente apresentada, posto que a homologação da compensação declarada por esta instância administrativa, já fora da órbita do tratamento eletrônico, condiciona-se à comprovação da liquidez e certeza do direito de crédito. A retificadora que pretendeu demonstrar a existência do crédito por si só, como já dito, não tem o condão de fazer nascer o direito de crédito e de comprometer a decisão que não homologou a declaração de compensação.

Lembre-se que a entrega da declaração de compensação – instrumento que a partir da edição da MP nº 66, de 2002, passou a integrar a própria essência do instituto da compensação –, não prescinde da necessidade de que o credor da Fazenda Pública possa comprovar a liquidez e certeza do direito de crédito, nos termos do art. 170, da Lei nº 5.172, de 1966 (CTN).

No caso em foco, em que o crédito aproveitado em declaração de compensação teria suposta origem em pagamento maior que o apurado e devido, a comprovação da certeza e liquidez do direito ata-se intimamente à necessária comprovação do erro presente em declaração prestada à Administração Tributária. Vale destacar que essa exigência está expressa no artigo 147 do Código Tributário Nacional:

*Lei nº 5.172, de 1966 (CTN):*

*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.*

*§ 2º Os erros contidos na declaração e apuráveis pelo seu exame serão retificados de ofício pela autoridade administrativa a que competir a revisão daquela.*

Note-se que, embora tratando de lançamento de ofício, o parágrafo que condiciona a admissão da retificadora à comprovação do erro presente em declaração anterior, o artigo também se aplica aos casos em que a redução de tributo a pagar tem como efeito a desvinculação de pagamento à dívida anteriormente confessada, como veio a ser a pretensão da contribuinte.

No entanto, a contribuinte não apresenta qualquer razão ou documento que comprove o seu direito. Nenhuma apuração, documentação ou outro indício que indicasse o pagamento indevido ou a maior e desse suporte ao crédito tributário aproveitado. Nenhum demonstrativo capaz de justificar a alegação de erro na declaração trabalhada pelos sistemas da administração tributária. Nenhum comparativo que discriminasse a formação da base de cálculo que serviu ao pagamento a maior e a base pretensamente correta.

É de se frisar que, no âmbito do Processo Administrativo Fiscal, em consonância com o caráter unilateral da apuração, declaração e extinção do tributo, o ônus processual da prova de que houve o erro alegado e de que a apuração retificada efetivamente corresponde aos fatos geradores recai primordialmente sobre o contribuinte. Sem embargo, é dele a informação de que existe um crédito e o interesse em vê-lo reconhecido pela Administração Tributária de forma a ter homologada a extinção provocada pela compensação.

É o contribuinte quem comparece perante a Administração com seu pleito, portanto, cabe a ele fundamentá-lo. O chamado ônus da prova, portanto, é do contribuinte no que tange à existência e regularidade do crédito com que pretendeu extinguir a obrigação tributária. Ao declarar à Autoridade Tributária que dispunha de crédito capaz de extinguir um débito, o contribuinte pretende exercer um direito que julga deter e, assim, assume a incumbência de demonstrar sua liquidez e certeza quando do exame administrativo.

Dessa forma, faltando aos autos a comprovação da existência de pagamento indevido ou a maior, o direito creditório não pode ser admitido e a compensação que dele se aproveita não pode ser homologada.

Como visto acima, registrou corretamente a DRJ que, para fins de reconhecimento do direito creditório do contribuinte, não basta a apresentação de DCTF retificadora, sendo imprescindível que o contribuinte comprove a origem do erro indicado naquela declaração.

Ocorre que, em que pese ter ciência das razões postas na decisão recorrida, o contribuinte interpõe recurso voluntário por meio do qual não colaciona nenhum documento adicional além daqueles juntados desde a sua manifestação de inconformidade. Limitou-se a trazer novamente a DCTF retificadora transmitida, contudo, despida de qualquer documento contábil/fiscal apto a demonstrar que as alterações ali indicadas representam, de fato, recolhimento a maior realizado.

Sobre a DCTF retificadora, é cediço que esta, mesmo após a transmissão da DCOMP, poderá atingir os seus efeitos de substituir a original, nas hipóteses em que os valores ali retificados correspondam, comprovadamente, à realidade daquele contribuinte. Nesse sentido, traga-se à colação trecho do Parecer Normativo COSIT nº 02/2015, *in verbis*:

Assunto. 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. eprocesso 11170.720001/2014-42

(...)

1- Após a transmissão do PER/DCOMP, pode a DCTF ser retificada com o intuito de formalizar o indébito objeto de compensação?

Sim. Essa é a diretriz adotada pela RFB na análise eletrônica dos PER/DCOMP. Tal diretriz está ainda mais evidente com a implantação da autorregularização.

2- Em caso positivo, a retificação da DCTF, sozinha, é suficiente para a comprovação do pagamento indevido ou a maior? Se a retificação da DCTF for suficiente, há um limite temporal para que ela produza os efeitos de uma declaração original (antes da ciência do despacho decisório, a qualquer tempo ou antes de 5 anos do fato gerador)?

a. Não, a DCTF por si só não é suficiente para a comprovação do pagamento indevido ou a maior. **É necessário que os valores informados na DCTF estejam coerentes com outras declarações enviadas à RFB, a exemplo da DIPJ, Dacon, DIRF, em cada caso, ou confirmados por documentos fiscais ou contábeis acostados aos autos. Isso porque a existência de crédito líquido e certo é requisito legal para a concessão da compensação (CTN, art. 170). A divergência entre os valores informados na DCTF em relação a outras declarações não elidida por provas, afasta a certeza do crédito e é razão suficiente para o indeferimento da compensação.** (Grifou-se)

Este parecer, portanto, veio esclarecer quais os critérios que deverão ser observados pelo contribuinte para fins de validar as informações constantes de DCTF retificadoras enviadas após a apresentação da DCOMP. Ou seja, verifica-se que os elementos necessários à comprovação da certeza e liquidez do direito creditório pretendido em tais casos não encontra previsão expressa/objetiva na legislação, tanto que se fez necessária a elaboração de parecer normativo para este fim.

Todavia, em decorrência do parecer normativo acima indicado, entendo acertada a conclusão a que chegou a DRJ ao decidir que não basta ao contribuinte retificar a sua DCTF, sendo-lhe exigido comprovar a veracidade de tais retificações.

Até porque, considerando que a comprovação da certeza e liquidez do direito creditório é um requisito essencial à homologação de compensação apresentada, nos moldes do que preconiza o art. 170 do Código Tributário Nacional, e que o ônus probatório no presente caso, que versa sobre pedido de compensação, compete ao contribuinte (inteligência tanto do art. 36 da Lei nº 9.784/1999, que regula o processo administrativo no âmbito da administração pública federal, quanto o art. 373 do Código de Processo Civil, aplicado subsidiariamente ao processo administrativo fiscal), imperiosa se apresenta a improcedência da peça de defesa apresentada, porquanto despida de poder probante.

Nessa ótica, considerando que o contribuinte, *in casu*, não trouxe aos autos documentação comprobatória suficiente à demonstração do crédito pleiteado, há de se manter a decisão recorrida, por seus próprios fundamentos.

Por fim, não é demais tratar sobre o teor do voto vencido constante da decisão recorrida, cujos fundamentos foram mencionados pelo recorrente em sua peça recursal, no intuito de ver reconhecido o direito creditório pretendido. Da leitura do referido voto vencido, é possível verificar que o julgador entendeu que seria o caso de retornar os autos à DRF de origem, para análise do mérito da compensação, considerando que a DCTF retificadora fora apresentada pelo contribuinte em 19/12/2012, anteriormente, portanto, à ciência do despacho decisório, ocorrida em 25/04/2013.

Dada a devida vênia às razões ali postas, entendo que esta não é a melhor solução para a presente lide. Isso porque, a meu ver, a necessidade de nova decisão por parte da DRF faria sentido apenas se a DCTF retificadora tivesse sido transmitida anteriormente ao despacho decisório, e não à ciência do contribuinte quanto ao seu teor.

Para todos os efeitos, o despacho decisório, quando proferido, encontrava-se correto e de acordo com as informações prestadas pelo próprio contribuinte até então. Se este resolveu corrigir as informações originalmente apresentadas após o despacho decisório, como tal qual ocorreu no presente caso, deverá comprovar a correção das novas informações incluídas, arcando assim com o ônus probatório que lhe compete. Não o tendo feito nem na manifestação de inconformidade nem no recurso voluntário interposto, não há como se reconhecer o direito creditório pretendido, visto que este não se reveste da certeza e liquidez necessárias ao seu reconhecimento, nos moldes do que preconiza o art. 170 do CTN.

### **Da conclusão**

Diante das razões supra expendidas, voto no sentido de negar provimento ao Recurso Voluntário.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Maria Eduarda Alencar Câmara Simões