



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



**Processo nº** 13819.903460/2008-84  
**Recurso** Especial do Contribuinte  
**Acórdão nº** **9303-010.990 – CSRF / 3ª Turma**  
**Sessão de** 12 de novembro de 2020  
**Recorrente** TOYOTA DO BRASIL LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA  
SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)**

Ano-calendário: 2001

COFINS. PER/DCOMP. CRÉDITO DECORRENTE DE PAGAMENTO INDEVIDO. ERRO DE FATO NA DCTF. ÔNUS PROBATÓRIO.

Para fundamentar o crédito pleiteado em PER/DCOMP decorrente de pagamento indevido ou a maior, incumbe ao sujeito passivo juntar elementos probatórios robustos, fundados na escrita comercial/fiscal e nos documentos de lastro, para comprovar o eventual erro de fato no débito declarado em DCTF.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, em negar-lhe provimento. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhe aplicado o decidido no Acórdão nº 9303-010.979, de 12 de novembro de 2020, prolatado no julgamento do processo 13819.903407/2008-83, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

(assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas – Presidente Redator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Andrada Marcio Canuto Natal, Tatiana Midori Migiyama, Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Valcir Gassen, Jorge Olmiro Lock Freire, Erika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Ceconello e Rodrigo da Costa Pôssas (Presidente em exercício).

## **Relatório**

O presente julgamento submete-se à sistemática dos recursos repetitivos prevista no art. 47, §§ 1º e 2º, Anexo II, do Regulamento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015. Dessa forma, adota-se neste relatório excertos do relatado no acórdão paradigma.

Trata-se de Recurso Especial de divergência interposto pelo Contribuinte contra a decisão consubstanciada no Acórdão de fls., proferida pelo colegiado a quo, que negou provimento ao Recurso Voluntário apresentado.

### **Declaração de Compensação**

O contribuinte transmitiu o Pedido Eletrônico de Ressarcimento ou Restituição e Declaração de Compensação - PER/DCOMP de fls., pelo qual pleiteou à RFB a homologação de compensação valendo-se de créditos de contribuições recolhidas a maior em decorrência da não dedução de vendas realizadas para a Zona Franca de Manaus.

Ao proceder a análise, a unidade de origem prolatou o Despacho Decisório (eletrônico) de fls., de seguinte teor: *“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”*.

### **Da Manifestação de Inconformidade e Decisão de 1ª Instância**

O contribuinte foi cientificado do referido Despacho Decisório e apresentou a Manifestação de Inconformidade de fls., sustentando, em síntese, que:

a) transmitiu o PER/DCOMP pelo qual pleiteou a homologação de compensação, valendo-se de créditos de contribuições recolhidas a maior em decorrência da não dedução de vendas realizadas para a Zona Franca de Manaus (ZFM);

b) que tais créditos, sempre existiu e, que resta plenamente demonstrado na DCTF; insiste que a Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais - DCTF, referente ao período de apuração em questão, comprova e, da análise de tal documento, pode-se concluir, que há crédito suficiente para a compensação formalizada na PER/DCOMP em questão;

c) que nunca houve mora ou infração da Contribuinte, motivo pelo qual a cobrança de multa e juros apresentada no Despacho Decisório é igualmente descabida.

O colegiado do órgão de julgamento de primeira instância, após análise da Manifestação de Inconformidade, prolatou o Acórdão de fls, decidindo no sentido de julgar improcedente a Manifestação de Inconformidade para manter os termos do Despacho Decisório recorrido. A referida decisão assentou que:

a) o Despacho Decisório eletrônico funda-se nas informações prestadas pela interessada nas declarações apresentadas à RFB. A inexistência do crédito informado nas declarações justifica a não homologação, sendo que a retificação de tais declarações posteriormente à emissão do despacho eletrônico não o invalidam;

b) é requisito indispensável ao reconhecimento da compensação a comprovação dos fundamentos da existência e a demonstração do montante do crédito que lhe dá suporte, sem o que não pode ser admitida a compensação.

### **Recurso Voluntário**

Cientificada da decisão de 1ª instância, a Contribuinte apresentou Recurso Voluntário de fls., no qual, com algumas variações, repisa o que fora articulado em sede da Manifestação de Inconformidade, requer especial atenção quanto:

a) ao princípio da busca pela verdade material e que cumpre à própria Receita Federal, mediante procedimento próprio, lançar mão de outros expedientes para averiguar a

validade da restituição/compensação efetuada, já que dispõe das informações e meios para tanto e que a determinação de diligências na empresa, por exemplo, teria solucionado o caso de plano;

b) reitera que a DCTF retratava a condição de liberação do pagamento indevido;

c) se o PER/DCOMP é declaração eletrônica com verificação também eletrônica, as declarações retificadoras do contribuinte deveriam passar pelo mesmo crivo automático e eletrônico, o qual encontraria guarida nas demais declarações e documentos da empresa já amplamente disponíveis na RFB;

d) se existente qualquer inconsistência em declarações, ainda que não condizentes com a realidade dos fatos, está praticamente autorizado o enriquecimento sem causa da Fazenda Pública, que já recebeu um pagamento a maior ou indevido no passado e pretende, agora, ser novamente contemplada, dessa vez com multa e juros.

### **Decisão/CARF**

Em apreciação do Recurso Voluntário, foi exarada a decisão consubstanciada no Acórdão de fls., proferida pelo colegiado a quo, que negou provimento ao Recurso Voluntário apresentado. Nessa decisão o Colegiado assentou que:

a) a DCTF é instrumento formal de confissão de dívida, e sua retificação, posteriormente ao procedimento fiscal, exige comprovação material do crédito alegado;

b) que as alegações de verdade material devem ser acompanhadas dos respectivos elementos de prova. O ônus de prova é de quem alega. A busca da verdade material não se presta a suprir a inércia do contribuinte que tenha deixado de apresentar, no momento processual apropriado, as provas necessárias à comprovação do crédito alegado; e

c) o direito à restituição/ressarcimento/compensação deve ser comprovado pelo contribuinte, porque é seu o ônus. Na ausência da prova, em vista dos requisitos de certeza e liquidez, conforme art. 170 do CTN, o pedido deve ser negado.

d) estando o crédito tributário constituído pela DCTF original, seria preciso demonstrar, documentalmete, a composição da base de cálculo e as deduções permitidas em lei, com os livros oficiais, escrituração ou documento legal que se revista do caráter de prova; e

e) que após qualquer procedimento de ofício pelo Fisco, a retificação da DCTF incide em ausência de espontaneidade, caracterizando vício de motivação, e, por isso, exige comprovação material. Cita, para tanto, o art. 11 da Instrução Normativa n.º RFB 786, de 2007.

### **Embargos de Declaração**

Intimado do Acórdão, o contribuinte opôs Embargos de declaração de fls., alegando omissão, quanto à falta de pronunciamento sobre a decretação da nulidade do procedimento de cobrança, e contradição, em relação ao disposto no §1º, do art. 11, da IN SRF n.º 786, de 2007.

Os embargos foram então analisados e rejeitados pelo Presidente do colegiado, nos termos do Despacho às fls.

### **Recurso Especial do Contribuinte**

Cientificada Acórdão e da rejeição dos Embargos opostos, insurgiu-se a Contribuinte contra o resultado do julgamento, apresentando seu Recurso Especial de divergência de fls., apontando o dissenso jurisprudencial que visa a rediscutir o entendimento firmado pelos julgadores, quanto a seguinte matéria: “*Instrução Normativa RFB n.º 786, de*

*2007, vigente à época dos fatos, bem como suas reproduções em Instruções Normativas subsequentes”.*

Defende que tendo em vista o dissídio jurisprudencial apontado, requer que seja admitido e, no mérito dado provimento ao Recurso Especial apresentado, para que seja reformada a decisão recorrida. Alternativamente, também em consonância com a interpretação dada nos Acórdãos paradigma trazidos, requer o retorno dos autos à origem para novo processamento da DCOMP com base em todo o arcabouço probatório (verdade material), inclusive DCTF retificadora, permitindo a busca da verdade material.

Objetivando a comprovação da divergência, apresenta como paradigmas os seguintes Acórdãos: n.º 1201-003.435 e n.º 1301-004.176, alegando que:

No Acórdão **recorrido**, a Turma negou provimento ao Recurso Voluntário do contribuinte, sob o fundamento de que a DCTF retificadora foi apresentada sem a devida comprovação material, ou seja, desacompanhada dos respectivos elementos de prova, no momento processual apropriado, que comprovariam a certeza e liquidez do crédito financeiro declarado/compensado.

No Acórdão **paradigma** n.º 1301-004.176, em situação fática semelhante, o Colegiado decidiu de forma diversa, dando provimento parcial ao recurso voluntário, com o retorno dos autos à unidade de origem para que se analise o mérito do pedido, quanto à certeza e liquidez do crédito financeiro declarado/compensado, oportunizando ao contribuinte, antes, a apresentação de documentos e esclarecimentos.

Do Exame de Admissibilidade do RE, confrontando as ementas (recorrido e dos Acórdãos paradigmas), verificou-se que a divergência suscitada foi comprovada por meio do segundo paradigma, o Acórdão n.º 1301-004.176, que decidiu que autos, ante as alegações apresentadas, deveriam retornar à unidade de origem, para se for o caso, elaborar Despacho complementar.

Assim, o Presidente de Câmara, com base no Despacho de Admissibilidade do Recurso Especial de fls., deu seguimento ao Recurso Especial interposto pela Contribuinte.

### **Contrarrrazões da Fazenda Nacional**

Devidamente cientificada do Despacho que deu seguimento ao Recurso Especial do Contribuinte, a Fazenda Nacional apresentou suas contrarrrazões de fls., requerendo que seja negado provimento ao recurso interposto.

Aduz que o contribuinte que é detentor de crédito tem sim direito à compensação, mas a contrapartida é adotar corretamente o procedimento previsto na legislação tributária. Aliás, é com base no princípio da verdade material que deve ser exigida a comprovação do atendimento a todas as formalidades legais para validade da compensação efetuada.

É o relatório.

### **Voto**

Tratando-se de julgamento submetido à sistemática de recursos repetitivos na forma do Regimento Interno deste Conselho, reproduz-se o voto consignado no acórdão paradigma como razões de decidir:

### Conhecimento

O Recurso Especial é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, conforme consta do Despacho de Admissibilidade do Presidente da 2ª Câmara da 3ª Seção de julgamento/CARF de fls. 150/152, com os quais concordo e cujos fundamentos adoto neste voto.

Portanto, conheço do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

### Mérito

Para análise do mérito, se faz necessária a delimitação do litígio. Cinge-se a controvérsia exclusivamente em relação à matéria “*Instrução Normativa RFB nº 786, de 2007, vigente à época dos fatos, bem como suas reproduções em Instruções Normativas subsequentes*”, que dispõe sobre a Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF). Veja-se:

“Art. 11. A alteração das informações prestadas em DCTF será efetuada mediante apresentação de DCTF retificadora, elaborada com observância das mesmas normas estabelecidas para a declaração retificada.

§ 1º. A DCTF retificadora terá a mesma natureza da declaração originariamente apresentada, substituindo-a integralmente, e servirá para declarar novos débitos, aumentar ou reduzir os valores de débitos já informados ou efetivar qualquer alteração nos créditos vinculados. (...)”

No Acórdão **recorrido**, o Colegiado negou provimento ao Recurso Voluntário, sob o fundamento de que a DCTF retificadora foi apresentada sem a devida comprovação material, ou seja, desacompanhada dos respectivos elementos de prova, no momento processual apropriado, que comprovariam a certeza e liquidez do crédito financeiro declarado/compensado.

O Contribuinte aduz em seu recurso que, não se trata de reanálise das provas. Trouxe à tona o **Parecer Normativo COSIT nº 02/2015**, cuja capitulação legal, remonta justamente ao art. 11, § 1º, da IN RFB nº 786, de 2007. Alega que em linhas gerais, o Parecer é claro ao determinar que 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 da compensação.

Pois bem. A compensação instrumentada por PER/DCOMP, como no caso dos autos, de fato não poderia ter sido homologada por restar ausente requisito essencial à sua validade, qual seja, equivalência entre as informações prestadas em DCTF e na DCOMP apresentada. Já a contribuinte alega que a informação prestada em DCTF não corresponderia à verdade, fazendo a retificação da DCTF após a prolação do Despacho Decisório.

Como se vê, estamos a tratar de Declaração de Compensação (extinção de crédito tributário, mediante a modalidade prevista no art. 156, II, do CTN), em que o Contribuinte não se desincumbiu do ônus probatório consistente em demonstrar o seu direito creditório. Isto é, não comprovou nos autos que houve erro ou pagamento a maior hábil a gerar o indébito

alegado, proveniente de contribuições recolhidas a maior em decorrência da não dedução de vendas realizadas para a Zona Franca de Manaus.

Em sua defesa, o contribuinte alega ter sido um mero equívoco de fato no preenchimento da DCTF e informa que o crédito existe e que **procedeu à retificação da Declaração** após a ciência da não homologação da compensação.

E, de fato, verifica-se nos autos que o Despacho Decisório foi cientificado ao contribuinte em 21/08/2008, e a DCTF retificadora foi transmitida em 08/09/2008, portanto, retificada depois da ciência do Despacho Decisório, aplicando-se os efeitos da exclusão da espontaneidade, conforme previsto na legislação no §1º do art. 7º do Decreto n.º 70.235, de 1972.

Desta forma, é pertinente perquirir acerca da possibilidade jurídica de o requerente fazê-la e da eficácia probatória que a DCTF retificadora carrega na comprovação do alegado indébito tributário.

Verifica-se no Acórdão recorrido que o Colegiado entendeu não haver comprovação dos créditos alegados e, com os elementos constantes nos autos (como a cópia de Declarações de sua própria responsabilidade), não foi possível verificar a certeza e liquidez do direito pleiteado, consoante extrato do voto abaixo transcrito (fl. 81):

“(…) Dado que a DCTF ativa tinha o valor total do Darf de pagamento, a compensação foi negada por comparativo eletrônico.

**Sem os elementos de prova do direito da recorrente**, atento aos requisitos de certeza e liquidez do crédito, de acordo com art. 170 do CTN, **se mostra impossível desconstituir o que formalmente foi constituído, por meio da DCTF original**”. (Grifei)

Entendo que faltou com seu dever de colaboração duplamente a Contribuinte: primeiro, pelo pedido de crédito alçado em documentação que, por lapso, não corrigiu, nem comprovou, ao apresentar sua Manifestação de Inconformidade; e, segundo, por insistir em sua peça recursal na não comprovação, mesmo tendo a DRJ indicado expressamente as razões do indeferimento e que documentos deveria a postulante ter carreado aos autos.

A comprovação do crédito, no caso presente, faz-se mais necessária tendo em vista a natureza que o Contribuinte a ele atribui. Com efeito, os créditos eventualmente decorrentes de vendas para a Zona Franca de Manaus no período aqui considerado decorrem de um número limitado de hipóteses definidas em função da legislação vigente e da natureza das receitas. Assim, a demonstração de que os créditos reivindicados se enquadram nas possibilidades de isenção definidas na legislação de regência é um requisito inafastável e cabe ao Contribuinte fazê-la.

Quanto à inobservância do **Parecer Normativo COSIT n.º 02, de 2015**, que a RFB editou para uniformizar o entendimento e procedimentos às

compensações efetuadas com pagamento decorrente de crédito indevidamente declarado em DCTF, destaca-se o posicionamento da RFB que, mesmo que a retificação das DCTFs ocorra após a não homologação das compensações vinculadas, a conformidade das obrigações acessórias quando da Manifestação de Inconformidade leva necessariamente à revisão da decisão, a menos que haja razões para o não acatamento das retificadoras - suspeitas que poderão ser confirmadas em diligência efetuadas pela Fiscalização. Veja-se trecho do referido Parecer Normativo:

“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.

“(…) **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.” (Grifei).

De fato, em que pese o Parecer acima sobre a possibilidade de solicitação de diligência e, haver o Colegiado verificado a inviabilidade de conferir liquidez e certeza aos créditos pleiteados apenas com a documentação acostada aos autos, não manteve-se silente quanto a realização de diligência. Veja-se trecho parte da ementa (interessa ao caso, fl. 75):

“VERDADE MATERIAL. ÔNUS DA PROVA. **DILIGÊNCIA**.

As alegações de verdade material devem ser acompanhadas dos respectivos elementos de prova. O ônus de prova é de quem alega. **A busca da verdade material não se presta a suprir a inércia do contribuinte que tenha deixado de apresentar, no momento processual apropriado, as provas necessárias à comprovação do crédito alegado.** (Grifei)

E, isto se deu porque, para que se possa superar a questão de eventual erro de fato e analisar efetivamente o mérito da questão e demandar a realização de diligência, deveriam estar presentes nos autos os elementos comprobatórios que pudessem considerar no mínimo como indícios de prova dos créditos alegados (além das Declarações de sua responsabilidade, DARF, uma vez que estas o Fisco as tem acesso), o que, como assinalado, não se verificou no caso.

Como é cediço, a realização de diligência depende da convicção do julgador, que pode indeferir, ao seu livre arbítrio, as diligências que entender prescindível, sem que isso gere qualquer preterição de direito de defesa. A diligência ou perícia não se presta a suprir a deficiência na instrução probatória por parte da recorrente ou do Fisco.

No recorrido resta claro que o contribuinte, em nenhum momento, se desincumbiu do ônus de comprovar o direito creditório alegado. Não se

trata, portanto, de mera questão formal, sobre até qual momento seria possível a comprovação da liquidez e certeza do crédito informado, até mesmo porque da análise dos autos extrai-se que em todas as oportunidades em que o contribuinte trouxe documentos, esses foram analisados pelos julgadores administrativos.

Conforme bem demarcado pela decisão recorrida, a questão posta na espécie é a desconstituição de débito declarado por meio de DCTF, que requer a comprovação de qual é o débito condizente com a verdade material. Em outras palavras, se o contribuinte equivocou-se na DCTF e declarou débitos maiores do que os devidos, deve comprovar o erro e demonstrar qual o montante efetivamente devido.

Nota-se que o contribuinte pretende, na verdade, a inversão do ônus da prova, de modo que seja o Fisco o encarregado da prova do direito creditório informado na DCOMP.

É preciso lembrar que, de acordo com artigo 16 do Decreto n.º 70.235, de 1972, o contribuinte deve apresentar na Impugnação "os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possui", da composição e a existência do crédito que alega possuir junto à Fazenda Nacional para que sejam aferidas sua liquidez e certeza pela autoridade administrativa.

A esse respeito, cabe dizer que cabe ao interessado o ônus da apresentação das provas hábeis do direito que julga ter, segundo dispõe o art. 373, inciso I, do CPC, bem como, no art. 16, inciso III, do Decreto n.º 70.235, de 1972 e art. 36 da Lei n. 9.784, de 1999, aplicável subsidiariamente ao processo administrativo fiscal.

Por isso, no presente caso, o contribuinte, para dar suporte à alegação, como dito alhures, deveria apresentar sua escrituração comercial e fiscal (extrato dos lançamentos nos livros Diário e Razão, cópia dos livros fiscais, por exemplo), para efetivamente demonstrar o erro cometido. Neste sentido, é recorrente o posicionamento desta CSRF, conforme se pode observar nos seguintes julgados:

“PEDIDO DE COMPENSAÇÃO. ERRO DE FATO. RETIFICAÇÃO DE DCTF. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO. COMPENSAÇÃO NÃO HOMOLOGADA.

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. A mera retificação de DCTF, realizada posteriormente à ciência do despacho decisório e desacompanhada de documentação contábil e fiscal que a sustente, não tem o condão de reverter o despacho decisório que denegou a compensação. (Acórdão n.º 9303-008.902 - 16/07/2019, *Rel. Cons. Luiz Eduardo de Oliveira Santos*)”

“DCTF RETIFICADORA. APRESENTAÇÃO. FALTA DE COMPROVAÇÃO. CRÉDITO FINANCEIRO. CERTEZA E LIQUIDEZ NÃO COMPROVADAS. DCOMP. NÃO HOMOLOGAÇÃO. MANUTENÇÃO.

Demonstrado e provado que a apresentação da DCTF retificadora não foi comprovada nos autos o que implicou a não comprovação da certeza e liquidez do crédito (indébito) financeiro reclamado e utilizado na compensação, mantém--

se a não homologação da Dcomp.(Acórdão n.º 9303-006.978 - 13/06/2018, *Rel. Cons. Rodrigo da Costa Póssas*)”

Para consolidar tal entendimento, reproduzo trecho da decisão consubstanciada no Acórdão CSRF n.º 9303-005.226, de 20/06/2017, 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."(Grifei)

Posto isto, uma vez que o Contribuinte não trouxe aos autos elementos mínimos de prova de que teria havido um erro de fato no valor do débito declarado em DCTF, não se prestando a diligência, ou perícia, a suprir deficiência probatória, seja do contribuinte ou do fisco, é de se negar o provimento ao Recurso Especial interposto.

Desta forma, voto no sentido de conhecer do Recurso Especial de divergência interposto pelo Contribuinte para, no mérito, **negar-lhe** provimento.

## Conclusão

Importa registrar que, nos autos em exame, a situação fática e jurídica encontra correspondência com a verificada na decisão paradigma, de sorte que as razões de decidir nela consignadas são aqui adotadas.

Dessa forma, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º e 2º do art. 47 do anexo II do RICARF, reproduz-se o decidido no acórdão paradigma, no sentido de conhecer do Recurso Especial e, no mérito, em negar-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Póssas - Presidente Redator