



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

**Processo n°** 13896.910142/2012-33  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 3003-000.072 – Turma Extraordinária / 3ª Turma  
**Sessão de** 22 de janeiro de 2019  
**Matéria** DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO  
**Recorrente** JPTE ENGENHARIA LTDA.  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**

Data do fato gerador: 20/08/2012

CRÉDITO POR PAGAMENTO A MAIOR. COMPROVAÇÃO DA CERTEZA E LIQUIDEZ. ÔNUS DO CONTRIBUINTE.

Instaurado o contencioso administrativo, em razão da não homologação de compensação de débitos com crédito de suposto pagamento indevido ou a maior, é do contribuinte o ônus de comprovar nos autos, tempestivamente, a certeza e liquidez do crédito pretendido compensar. Não há como reconhecer crédito cuja certeza e liquidez não restou comprovada no curso do processo administrativo.

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.

(Assinado digitalmente)

Marcos Antônio Borges - Presidente.

(assinado digitalmente)

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

Trata-se de Declaração de Compensação (DCOMP) nº 33111.44681.200412.1.3.046601 com aproveitamento de suposto pagamento a maior do PIS no valor de R\$ 8.131,69, referente ao período de apuração (PA) de jan/10.

A Delegacia da Receita Federal de origem emitiu Despacho Decisório Eletrônico de não homologação da compensação, tendo em vista que o pagamento apontado como origem do direito creditório estaria integralmente utilizado na quitação de débito da contribuinte, não restando crédito disponível para a compensação dos débitos informados no PER/DCOMP.

Inconformada com o despacho decisório, a contribuinte apresentou manifestação de inconformidade, argumentando que é prestadora de serviços no ramo de engenharia, tendo como tomadora o Grupo Petrobrás, acumulando créditos com as aquisições de bens e serviços utilizados como insumos nas atividades exercidas. Aduz que a sistemática não-cumulativa da COFINS e do PIS pretendeu desonerar a cadeia produtiva, ao permitir que sejam descontados créditos referentes às aquisições, efetuadas no mês, de bens e serviços utilizados como insumos na fabricação de produtos destinados à venda ou na prestação de serviços, conforme dispõe o artigo 3º da Lei 10.833/03. Para comprovar a regularidade dos créditos, anexa o Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais retificador, Declaração de Débitos e Créditos retificada e Pedido de Compensação – Per/Dcomp.

A 2ª Turma da DRJ em Juiz de Fora proferiu acórdão n.º 09-47.502 cuja ementa segue transcrita:

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP*

*Data do fato gerador: 20/04/2012*

*DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO (DCOMP).  
PAGAMENTO INDEVIDO OU A MAIOR. DIREITO  
CREDITÓRIO NÃO RECONHECIDO.  
RETIFICAÇÃO DE DECLARAÇÃO DE DÉBITOS E  
CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS FEDERAIS (DCTF).  
NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO EM  
DOCUMENTAÇÃO IDÔNEA, DEVIDAMENTE  
ESCRITURADA.*

*Considerando que o DARF indicado no  
PER/DCOMP (Pedido de Ressarcimento ou  
Restituição / Declaração de Compensação) como  
origem do crédito foi utilizado para quitar débito  
confessado em DCTF (Declaração de Débitos e  
Créditos Tributários Federais), e que o Contribuinte  
não logra comprovar que a verdade material é outra,*

*não há que se falar em pagamento indevido. Considera-se confissão de dívida os débitos declarados em DCTF (Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais), e não constitui elemento de prova suficiente para justificar a retificação dos valores dos tributos devidos constantes de DCTF as informações declaradas pelo Contribuinte por meio do Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais DACON, quando desacompanhada dos documentos e demonstrativos contábeis aptos a lhe darem sustentação.*

*ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL*

*DIREITO CREDITÓRIO. PROVAS. MOMENTO PARA APRESENTAÇÃO.*

*Ressalvadas as hipóteses das alíneas "a" a "c", do art. 16, do Decreto nº 70.235/72, as provas do direito creditório devem ser apresentadas por ocasião da interposição da Manifestação de Inconformidade, precluindo o direito de posterior juntada. Manifestação de Inconformidade Improcedente.*

Inconformada, a recorrente interpôs recurso voluntário, argumentando, em síntese: 1 - que a compensação se deu com créditos existentes, demonstrados pela retificação dos DACON's; 2 - que houve apenas erro material nas informações em DCTF, fato que pode ser comprovado pelas informações apresentadas nos DACON's, devendo-se observar o princípio da verdade material; 3 - que a natureza do crédito pleiteado está comprovada em "todos os documentos contábeis, fiscais, relatórios, planilhas demonstrativas, balancetes" que trouxe aos autos com o recurso voluntário. A recorrente aduz, ainda, que "todos os documentos contábeis e fiscais poderão ser retirados a qualquer momento no arquivo central da empresa".

É o relatório.

## **Voto**

Márcio Robson Costa, Relator

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

O valor do crédito em litígio é inferior a sessenta salários mínimos, estando dentro da alçada de competência desta turma extraordinária. Sendo assim, passo a analisar o recurso.

A compensação tributária - uma das modalidades de extinção do crédito tributário, prevista no art. 156, II, do Código Tributário Nacional -, pressupõe a existência de créditos e débitos tributários em nome do sujeito passivo.

Segundo o art. 170 do CTN, a lei poderá atribuir, em certas condições e sob garantias determinadas, à autoridade administrativa autorizar a compensação de débitos tributários com créditos líquidos e certos do sujeito passivo.

Nesse contexto, o direito à compensação existe na medida exata da certeza e liquidez do crédito em favor do sujeito passivo. Assim, a comprovação da certeza e liquidez do crédito tributário mostra-se fundamental para a efetivação da compensação.

Como se sabe, a compensação pode ser declarada pelo contribuinte por meio do preenchimento e transmissão de Declaração de Compensação (DCOMP), na qual se indicará, de forma detalhada, o crédito existente e o débito a ser compensado, sujeitando-se, tal procedimento, a ulterior homologação por parte da autoridade tributária.

No presente caso o contribuinte transmitiu a DCOMP descrita no relatório acima e indicou a existência de crédito em razão de pagamento a maior.

A auditoria fiscal ao analisar a DCOMP transmitida, verificou que não havia o saldo pretendido, uma vez que o pagamento indicado na DCOMP já havia sido utilizado para quitação de outro débito, diante desse fato foi publicado o Despacho Decisório que não homologou a compensação dos débitos confessados.

Importa observar que a retificação da DCOMP foi em data posterior ao despacho decisório. Tal procedimento foi validado pelo Parecer Normativo COSIT Nº 2, de 28 de agosto de 2015<sup>1</sup>, contudo, a produção da prova relacionada a essa retificação deve ser realizada de forma minuciosa, como veremos no decorrer deste voto.

A impugnação sustentou erro material ao transmitir a DCTF e DACON originais. Em tais declarações, o débito informado foi erroneamente apurado, de maneira que a retificação da DCTF e DACON seria suficiente para demonstrar a existência do crédito pleiteado.

Na impugnação, a recorrente trouxe aos autos as declarações retificadoras com apuração de débito de contribuição social a menor, deixando de apresentar, todavia, documentos para comprovar sua alegação, infirmo as declarações originais.

Ao apreciar a impugnação, a decisão recorrida entendeu que a simples entrega de declarações retificadoras não seria suficiente para demonstrar a existência de pagamento a maior do qual teria derivado o direito creditório pleiteado pela recorrente em sua DCOMP.

No entendimento do colegiado, a recorrente deveria ter demonstrado a certeza e liquidez do direito creditório pleiteado, por meio da apresentação de escrituração

---

<sup>1</sup> 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.

contábil-fiscal, lastreada em documentos hábeis e idôneos, comprovando que a contribuição devida era realmente menor do que o valor constante nas declarações originais.

Analisando os autos, observa-se que, de fato, a recorrente não apresentou, na fase de impugnação (manifestação de inconformidade), documentos que pudessem demonstrar a certeza e liquidez do crédito pleiteado.

Como bem assinalou a decisão *a quo*, para que os dados declarados em DACON fossem tidos como corretos, infirmando aqueles informados em DCTF e demonstrando a certeza e liquidez do crédito a compensar, deveria a recorrente ter apresentado documentos que corroborassem a apuração do tributo declarado.

Com efeito, para a demonstração da certeza e liquidez do direito creditório invocado, não basta que a recorrente apresente declarações retificadoras, com redução de débitos originalmente apurados. Faz-se necessário que as alegações da recorrente sejam embasadas em escrituração contábil-fiscal e documentação hábil e idônea que a lastreie.

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."*

Assim, no caso concreto, já em sua impugnação perante o órgão *a quo*, a recorrente deveria ter reunido todos os documentos suficientes e necessários para a demonstração da certeza e liquidez do crédito pretendido, sob pena de preclusão do direito de produção das provas documentais em outro momento processual, em face do que dispõe o §4º do art. 16 do Decreto nº. 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; (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)(...)  
§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que: (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)  
a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)*

- b) refira-se a fato ou a direito superveniente; (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)*
- c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos. (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)*

Não obstante, em homenagem ao princípio da verdade material, conforme bem evocado no Recurso Voluntário, e considerando que, no despacho eletrônico, a recorrente não foi informada sobre quais documentos probatórios deveria apresentar, passo à análise dos documentos apresentados após a impugnação - os quais podem representar, de certo modo, uma forma de contrapor as razões consignadas na decisão recorrida, aplicando-se, no caso concreto, a exceção prevista no art. 16, §4º, "c", Decreto nº. 70.235/72<sup>2</sup>.

Compulsando os documentos apresentados, observa-se que apesar de ter trazido aos autos diversas notas fiscais, a recorrente deixou de apresentar escrituração contábil-fiscal e demonstrativos de apuração a fim de justificar a retificação do DACON e DCTF e assim não logrou demonstrar a certeza e liquidez do direito pleiteado.

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 com as matérias impugnadas e a reunião de suas informações na escrituração contábil seria indispensável para um convencimento.

No caso dos autos, ocorreu simples juntada de notas fiscais avulsas, desacompanhadas de escrituração contábil-fiscal e de esclarecimentos analíticos para demonstrar seu eventual impacto na apuração do tributo devido. A recorrente deveria ter apresentado descrição minuciosa da apuração da contribuição social, estabelecendo conexões entre os diversos elementos que devem compor a prova do direito creditório alegado: notas fiscais, escrituração contábil-fiscal, demonstrativo de apuração do tributo devido.

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>3</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

<sup>2</sup> Art. 16. A impugnação mencionará:

(...)

§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que:

- a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;
- b) refira-se a fato ou a direito superveniente;
- c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

<sup>3</sup> CARNELUTTI, Francesco. Teoria geral do direito. (Tradução de Antônio Carlos Ferreira). São Paulo: Lejus, 1999, p.541 (in Temas Atuais de Direito Tributário)

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>4</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, nós, 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)*

Ocorre que, das notas fiscais acostadas não se pode presumir a causa do que deu consequência a retificação, fato que prejudica o acolhimento dos fundamentos recursais.

Ainda sobre a importância das provas na retificação da DCTF O Paracer Normativo COSIT Nº. 2 de 2015 assim resolve:

*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. (grifei)*

Em seu recurso, a recorrente aduz que "disponibiliza todos os documentos contábeis e fiscais", os quais "poderão ser retirados a qualquer momento no arquivo central da empresa", sendo conveniente dizer que do mesmo modo os poderia ter juntado aos autos no momento oportuno, mas não o fez, ocorrendo a preclusão.

Por fim, no tocante ao pedido de sustentação oral, deduzido no recurso voluntário, há que se lembrar o que dispõe o art. 61-A, §2º., do Anexo II do Regimento do Interno do CARF (RICARF):

<sup>4</sup> CHIOVENDA, Giuseppe. Instituições de direito processual civil Trad.J. Guimarães Menegale. São Paulo: 1969. v. III.p. 139

---

*Art. 61-A. As turmas extraordinárias adotarão rito sumário e simplificado de julgamento, conforme as disposições contidas neste artigo. (Redação dada pela Portaria MF nº 329, de 2017)*

*§ 1º Os processos serão pautados em reunião composta por sessões não presenciais virtuais. (Redação dada pela Portaria MF nº 329, de 2017)*

*§ 2º A pauta da reunião será elaborada em conformidade com o disposto no art. 55, dispensada a indicação do local de realização da sessão, e incluída a informação de que eventual sustentação oral estará condicionada a requerimento prévio, apresentado em até 5 (cinco) dias da publicação da pauta, e ainda, de que é facultado o envio de memoriais, em meio digital, no mesmo prazo. (Redação dada pela Portaria MF nº 329, de 2017)*

Diante do exposto, voto por **NEGAR PROVIMENTO** ao Recurso Voluntário.

Márcio Robson Costa - Relator