



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 13971.906316/2017-28  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 3201-008.747 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 27 de julho de 2021  
**Recorrente** APIUNA COMERCIAL TEXTIL LTDA.  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Ano-calendário: 2012

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

A ausência de obrigatoriedade de retificação das declarações acessórias não exonera o contribuinte de apresentar outros meios de provas no processo administrativo fiscal que busca ressarcimento de tributo recolhido a maior.

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)

Paulo Roberto Duarte Moreira - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Márcio Robson Costa - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Helcio Lafeta Reis, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Mara Cristina Sifuentes, Leonardo Vinicius Toledo de Andrade, Arnaldo Diefenthaler Dornelles, Laercio Cruz Uliana Junior, Marcio Robson Costa, Paulo Roberto Duarte Moreira (Presidente).

**Relatório**

O presente processo trata de pedido de compensação no qual o contribuinte, utilizando-se de créditos que alega ter recolhido a maior, sob o argumento de que “o crédito presumido, por ser subvenção de investimento, deveria ser excluído da receita e da apuração no lucro operacional, não sendo passível, portanto, de tributação pelo PIS, COFINS, IRPJ e CSLL”.

A referida DCOMP não foi homologada pela unidade de origem, por não haver crédito disponível. Fato que levou o contribuinte a buscar a tutela judicial por meio da Ação Ordinária nº 5006040-47.2018.4.04.7205/SC, com pedido de reconhecimento da extinção do débito tributário objeto de diversos processos administrativos de débito (dentre os quais se

encontra o processo de cobrança do débito decorrente do indeferimento das DCOMPs ora em análise).

Na referida ação foi proferida decisão judicial definitiva, em sede de embargos de declaração, nos seguintes termos:

*“(…) Logo, resta evidente que os valores referentes ao crédito presumido de ICMS não podem ser alcançados pelo IRPJ/CSLL e pelo PIS/COFINS, pois não constituem renda, lucro, faturamento, receita ou acréscimo patrimonial, independentemente de o regime de tributação ser o do lucro real, presumido ou arbitrado, motivo pelo qual a procedência do pedido é medida que se impõe.  
(…)*

*Assim, vai acolhido aqui o pedido alternativo (item "d.2") deduzido pela autora, de anulação dos atos decisórios proferidos nos processos acima identificados, para posterior reprocessamentos das declarações de compensação apresentadas, sem as restrições anteriormente impostas, quais sejam, exigência de inclusão do crédito presumido de ICMS na base de cálculo do IRPJ/CSLL/PIS e COFINS.*

*(…)*

### **III – DISPOSITIVO**

*Ante o exposto, HOMOLOGO O RECONHECIMENTO DA PROCEDÊNCIA DO PEDIDO PELO RÉU, extinguindo o feito com resolução de mérito, nos termos do art. 487, inc. III, a, do CPC/15, para a) reconhecer o direito da autora de excluir o crédito presumido de ICMS da base de cálculo do PIS, COFINS, IRPJ e da CSLL, e b) anular os atos decisórios proferidos pela requerida nos processos administrativos nº 13971.906.316/2017-28, 13971.906.317/2017-72, 13971.902.118/2017-95, 13971.906.319/2017-61, 13971.906.320/2017-96, 13971.906.321/2017-31, 13971.906.322/2017-85, 13971.906.323/2017-20, 13971.907.015/2017-11, determinando o reprocessamento das declarações de compensação apresentadas, sem a exigência de inclusão do crédito presumido de ICMS na base de cálculo do IRPJ/CSLL/PIS e COFINS (…)*”

Ato contínuo, ao tomar conhecimento da decisão supra a autoridade competente da unidade de origem, em reanálise do pedido de compensação deixou de homologar o pedido em razão de não encontrado valores disponíveis para restituição, “, já que não ficou demonstrado no Demonstrativo de Contribuições Sociais – DACON e na contabilidade do estabelecimento empresarial, valores de receita compatíveis com eventual pagamento a maior de tributos”.

Inconformado com a decisão o contribuinte apresentou manifestação de inconformidade, no qual alega descumprimento de ordem judicial, que a fiscalização deveria primar pela verdade material o intimando a apresentar a apuração e que a retificação da DACON é obrigação acessória e não afasta a realidade dos fatos e juntou planilhas demonstrativas.

A Manifestação de Inconformidade foi julgada improcedente. Concluiu o julgado a quo que “ao contrário do que afirmou a contribuinte, a não homologação das compensações pleiteadas não seu deu por mero descumprimento de uma obrigação acessória (falta de retificação da DACON), mas sim em decorrência da análise detalhada e sistemática de todo o conjunto probatório constante dos autos, que incluiu até mesmo a verificação da escrituração contábil digital da contribuinte.”

Desta feita, foi apresentado o Recurso Voluntário, no qual o contribuinte replica, em síntese, os argumentos da Manifestação de Inconformidade.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Márcio Robson Costa, Relator.

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

Tratam os processos de pedido de compensação, utilizando como crédito valores de COFINS que o contribuinte alega ter recolhido a maior. O direito creditório foi reconhecido pela via judicial, sendo determinada a restituição dos valores do crédito presumido de ICMS da base de cálculo do PIS, COFINS, IRPJ e da CSLL, conforme já exposto no relatório.

Logo, a controvérsia que estamos a discutir não paira sobre o direito ao creditamento dos valores do crédito presumido de ICMS da base de cálculo do COFINS, visto que a decisão judicial foi clara nesse sentido, mas sim na efetivação da restituição desse crédito, que antes passa pela verificação da sua existência, já que o judiciário não se debruçou quanto a análise fiscal e contábil da empresa.

Para tanto basta a leitura do dispositivo da decisão judicial que determina o “reprocessamento” das declarações de compensação, vejamos:

“(…) Ante o exposto, HOMOLOGO O RECONHECIMENTO DA PROCEDÊNCIA DO PEDIDO PELO RÉU, extinguindo o feito com resolução de mérito, nos termos do art. 487, inc. III, a, do CPC/15, para a) **reconhecer o direito da autora de excluir o crédito presumido de ICMS da base de cálculo do PIS, COFINS, IRPJ e da CSLL**, e b) anular os atos decisórios proferidos pela requerida nos processos administrativos nº 13971.906.316/2017-28, 13971.906.317/2017-72, 13971.902.118/2017-95, 13971.906.319/2017-61, 13971.906.320/2017-96, 13971.906.321/2017-31, 13971.906.322/2017-85, 13971.906.323/2017-20, 13971.907.015/2017-11, **DETERMINANDO o reprocessamento das declarações de compensação apresentadas, sem a exigência de inclusão do crédito presumido de ICMS na base de cálculo do IRPJ/CSLL/PIS e COFINS.**” (grifou-se)

Entendo que o mencionado “reprocessamento” é exatamente a verificação da existência e validade do crédito, fundamento que ocasionou a negativa da homologação do pedido de compensação, e nesse sentido a fiscalização ressaltou em seu relatório fiscal que:

7. Para a efetiva análise do crédito tributário em voga, é necessária a análise das declarações acessórias por parte do contribuinte. De acordo com os ditames do Código Tributário Nacional – Lei 5.172/1966, é obrigação do contribuinte prestar informações no interesse da arrecadação: (...)

8. **No caso específico, ao analisar a Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais – DCTF –, percebe-se que não houve a necessária retificação por parte do contribuinte**, conforme os ditames da Instrução Normativa RFB nº 1.599/2015: (...)

D C T F MENSAL - 2.40

CNPJ: 11.287.642/0001-30

Junho/2012

Nº Declaração: 100.2012.2012.1830520582

Tipo/Status: Original/Ativa

**Informações do Débito - COFINS**

| Código de Receita | Período de Apuração | Débitos Apurados | Créditos Vinculados | Saldo a Pagar |
|-------------------|---------------------|------------------|---------------------|---------------|
| 5856-01           | Jun/2012            | 17.238,39        | 17.238,40           | 0,00          |

9. Ressalta-se que a DCTF constitui confissão de dívida. (...)

10. Além do mais, ao analisar a Declaração de Apuração de Contribuições Sociais – DACON –, que fundamenta as informações apresentadas em DCTF, com o objetivo de visualizar as rubricas de subvenções governamentais, foi verificado que também não houve retificação por parte do contribuinte, permanecendo a montante original de R\$ 17.238,39 (valor recolhido por DARF).

11. O próprio contribuinte, ao discorrer na Petição Inicial postulada em juízo, afirmou que “(...) *apurou os valores que efetivamente recolheu a maior que o legalmente devido e efetuou a compensação através de PER/DCOMPs* (...)”. No entanto, o valor do tributo devido apresentado nos demonstrativos das contribuições sociais não indica haver direito ao crédito pleiteado. A ausência da demonstração dos valores alegados pelo contribuinte no DACON (demonstrativo que deve justamente detalhar a apuração das contribuições sociais confessadas em DCTF), impossibilita a correta auditoria, visto que da análise da base de cálculo da Cofins, por exemplo, há valores distintos daqueles alegados pelo contribuinte. Além disso, a comprovação do erro é obrigatória conforme exposto no CTN: (...)

12. Em análise à escrituração contábil digital, verifica-se também que não houve a retificação por parte do contribuinte, permanecendo os valores originais declarados em DCTF. É dever do contribuinte manter em boa ordem a escrituração contábil, pois é através dela que se auditará as demais demonstrações e a correta apuração dos tributos.

|   |             |                |   |             |           |           |             |
|---|-------------|----------------|---|-------------|-----------|-----------|-------------|
| 5 | 2.1.4.03.00 | Cofins a Pagar | A | 13.430,03 C | 58.059,49 | 61.867,85 | 17.238,39 C |
|   | 2           |                |   |             |           |           |             |
| 5 | 2.1.4.03.00 | Pis a Pagar    | A | 2.915,75 C  | 12.605,05 | 13.431,84 | 3.742,54 C  |
|   | 3           |                |   |             |           |           |             |

**Conclusão**

13. **Com base no acima exposto, não foram confirmados valores disponíveis para utilização pelo contribuinte.** Ou seja, verifica-se inexistir saldo do pagamento ora pleiteado disponível para restituição à interessada, já que não ficou demonstrado no Demonstrativo de Contribuições Sociais – DACON e na contabilidade do estabelecimento empresarial, valores de receita compatíveis com eventual pagamento a maior de tributos. Pelo contrário, o que resta contabilmente e fiscalmente demonstrado é que os valores recolhidos estão corretos.

Resta claro, portanto que a decisão não se deu apenas pela ausência de eventual retificação das declarações, visto que a fiscalização alega ainda ter observado a contabilidade do estabelecimento empresarial, e não ter encontrado valores de receita compatíveis com eventual pagamento a maior.

A decisão *a quo*, proferida pela DRJ, acrescentou ainda a análise dos demonstrativos entregues pelo contribuinte, junto com a Manifestação de Inconformidade nas fls. 69 a 93 e concluiu que:

Conclui-se, portanto, que ao contrário do que afirmou a contribuinte em sua manifestação de inconformidade, foram devidamente observados os princípios da verdade material, da razoabilidade e da proporcionalidade.

Importante destacar que, ao contrário do que afirmou a contribuinte, a não homologação das compensações pleiteadas não seu deu por mero descumprimento de uma obrigação acessória (falta de retificação da DACION), mas sim em decorrência da análise detalhada e sistemática de todo o conjunto probatório constante dos autos, que incluiu até mesmo a verificação da escrituração contábil digital da contribuinte.

Diante do exposto, revelam-se inaplicáveis à espécie os diversos precedentes do Conselho de Contribuintes, citados pela contribuinte em sua manifestação de inconformidade.

Por fim, a contribuinte trouxe aos algumas planilhas de levantamento do alegado crédito, que foi utilizado nas diversas compensações (fls. 69-93, planilhas referentes ao IRPJ, CSLL, PIS e COFINS).

As planilhas de fls. 69-92 referem-se exclusivamente ao IRPJ e CSLL, não sendo úteis para o presente processo, que versa sobre um suposto indébito de COFINS.

A única "planilha" referente ao PIS e à COFINS, fls. 93, se revela extremamente simples, limitando-se a apresentar os valores dos créditos que a contribuinte entende possuir, referente a alguns meses dos anos-calendário de 2011 e 2012.

Observa-se, outrossim, que em relação ao mês de junho de 2012, a referida planilha limita-se a apresentar o valor de R\$ 5.057,66, sem indicar como foi apurada a base de cálculo da COFINS, sem indicar os registros contábeis correspondentes e sem demonstrar se eventuais valores de créditos presumidos de ICMS encontravam-se originalmente computados na base de cálculo desta contribuição.

Para maior clareza, reproduzo na íntegra a aludida planilha, com o devido destaque para o período de apuração correspondente ao mês de junho de 2012:

|               |     |           |               |     |           |
|---------------|-----|-----------|---------------|-----|-----------|
| jun/11 CSLL   | R\$ | 366,77    | jan/12 Pis    | R\$ | 1.017,09  |
| jun/11 Pis    | R\$ | 161,11    | jan/12 Cofins | R\$ | 4.684,79  |
| jun/11 Cofins | R\$ | 742,08    | fev/12 Pis    | R\$ | 914,10    |
| jul/11 IRPJ   | R\$ | 163,96    | fev/12 Cofins | R\$ | 4.210,40  |
| jul/11 CSLL   | R\$ | 822,71    | mar/12 Pis    | R\$ | 1.263,65  |
| jul/11 Pis    | R\$ | 203,76    | mar/12 Cofins | R\$ | 5.820,43  |
| jul/11 Cofins | R\$ | 938,51    | mar/12 IRPJ   | R\$ | 7.293,27  |
| ago/11 IRPJ   | R\$ | 24.215,03 | mar/12 CSLL   | R\$ | 10.224,37 |
| ago/11 CSLL   | R\$ | 8.717,41  | mai/12 Pis    | R\$ | 1.438,09  |
| ago/11 Pis    | R\$ | 1.213,70  | mai/12 Cofins | R\$ | 6.623,93  |
| ago/11 Cofins | R\$ | 5.590,35  | jun/12 IRPJ   | R\$ | 14.888,83 |
| out/11 IRPJ   | R\$ | 1.837,77  | jun/12 CSLL   | R\$ | 7.519,98  |
| out/11 CSLL   | R\$ | 2.101,60  | jun/12 Pis    | R\$ | 1.098,04  |
| nov/11 IRPJ   | R\$ | 36.423,22 | jun/12 Cofins | R\$ | 5.057,66  |
| nov/11 CSLL   | R\$ | 13.832,36 |               |     |           |
| Total 2011 T1 | R\$ | 97.330,34 | Total 2011 T2 | R\$ | 65.898,93 |

Relevante destacar que o valor consignado na referida planilha, além de se mostrar totalmente desprovido de fundamentação contábil, sequer coincide com os valores pleiteados por meio das presentes DCOMPs e também não guarda qualquer consonância com os valores declarados pela contribuinte na sua correspondente DACION.

Tal planilha, portanto, não apresenta nenhuma utilidade como elemento de prova.

Diante dessas conclusões busquei no Recurso Voluntário argumentos capazes de contrapor a apuração realizada pelo julgador de piso com base nas provas apresentadas pelo contribuinte, contudo, não há no Recurso qualquer argumento nesse sentido, não há uma explicação lógica e razoável para o que se busca.

Ora, considerando que a lei prescreve a necessidade de liquidez e certeza<sup>1</sup> ao crédito para sua efetiva restituição, o mínimo que se espera é que o requerente desse crédito esteja munido de provas suficientes quanto aos valores que pretende se creditar, caso contrário estaríamos diante de uma situação de insegurança, visto que os valores seriam restituídos sem a mínima apuração quanto a sua existência.

Perceba-se que a retificação das declarações, embora necessárias para melhor instruir o cruzamento das informações, é obstáculo superado! O que esta a se dizer é que o contribuinte não se desincumbiu de trazer aos autos rastreabilidade das operações impactadas pelo crédito presumido, carecendo de provas contábeis com lastro na apuração realizada, bem como da própria origem e identificação no Livro de Registro de Apuração do ICMS.

Importante notar ainda que não havia necessidade de intimação do contribuinte para apresentar outros eventuais documentos, posto que o momento oportuno foi aproveitado, ou seja, na Manifestação de Inconformidade. Caso houvesse “outros” documentos a serem apresentados em complementação daqueles já juntados, caberia a informação acerca da impossibilidade de fazê-lo naquele momento, informação esta que não foi prestada.

Nesse cenário, importa lembrar, antes de tudo, que é inerente à análise dos PER-DCOMPs, a demonstração pelo sujeito passivo do direito creditório pleiteado por meio da apresentação de documentação hábil e idônea. Nesse contexto, em casos em que o direito creditório pleiteado decorre do reconhecimento de equívoco na informação do valor de tributo constituído em DCTF, o mínimo que se espera é que aquele que alega erro demonstre qual a apuração correta.

No que se refere ao ônus do contribuinte em instruir o processo com todas as provas necessárias ao julgamento, colaciono 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 da 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 declarações, pertinentes ao tributo em análise, seria indispensável para um convencimento.

---

<sup>1</sup> Código Tributário Nacional - artigo 170: A lei pode, nas condições e sob as garantias que estipular, ou cuja estipulação em cada caso atribuir à autoridade administrativa, autorizar a compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda pública.

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>2</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>3</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)

Por fim, concluo que apenas com os elementos que constam nos autos não é possível validar as alegações da recorrente, pois o valor requerido não encontra lastro probatório suficiente para atribuir liquidez e certeza ao crédito.

Diante do exposto, voto no sentido de negar provimento ao Recurso Voluntário.

É o meu entendimento.

(documento assinado digitalmente)

Márcio Robson Costa

---

<sup>2</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>3</sup> CHIOVENDA, Giuseppe. Instituições de direito processual civil Trad.J. Guimarães Menegale. São Paulo: 1969. v. III,p. 139

Fl. 8 do Acórdão n.º 3201-008.747 - 3ª Seção/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo nº 13971.906316/2017-28