



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

**Processo n°** 15374.917931/2009-14  
**Recurso n°** 1 Voluntário  
**Acórdão n°** 3201-004.705 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 29 de janeiro de 2019  
**Matéria** COMPENSAÇÃO. ÔNUS DA PROVA.  
**Recorrente** MULTI OPTICA DISTRIBUIDORA LTDA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Data do fato gerador: 31/07/2000

DCTF. CONFISSÃO DE DÍVIDA. RETIFICAÇÃO. DESPACHO DECISÓRIO. DIREITO CREDITÓRIO

A DCTF é instrumento formal de confissão de dívida, e sua retificação, posterior à emissão de despacho decisório, exige comprovação material a sustentar direito creditório alegado.

DIREITO CREDITÓRIO. COMPENSAÇÃO. ÔNUS DA PROVA. FATO CONSTITUTIVO DO DIREITO NO QUAL SE FUNDAMENTA A AÇÃO. INCUMBÊNCIA DO INTERESSADO.

O reconhecimento do direito creditório pleiteado requer a prova de sua certeza e liquidez, sem o que não pode ser restituído, ressarcido ou utilizado em compensação. Faltando aos autos o conjunto probatório que permita a verificação da existência de pagamento indevido ou a maior frente à legislação tributária, o direito creditório não pode ser admitido.

Segundo o sistema de distribuição da carga probatória adotado pelo Processo Administrativo Federal, Processo Administrativo Fiscal e o Código de Processo Civil, cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado.

APRESENTAÇÃO DE PROVAS. PRECLUSÃO. MOMENTO PROCESSUAL

A prova documental deve ser produzida até o momento processual da reclamação, precluindo o direito da parte de fazê-lo posteriormente, salvo prova da ocorrência de qualquer das hipóteses que justifiquem sua apresentação tardia.

Consideram-se preclusas as alegações não submetidas ao julgamento de primeira instância, apresentadas somente na fase recursal.

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 e os pedidos de diligência não se prestam a suprir a inércia do contribuinte que tenha deixado de apresentar, no momento processual apropriado, as provas necessárias à comprovação do crédito alegado.

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

(assinado digitalmente)

Charles Mayer de Castro Souza - Presidente e Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Charles Mayer de Castro Souza, Marcelo Giovani Vieira, Tatiana Josefovicz Belisario, Paulo Roberto Duarte Moreira, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Leonardo Correia Lima Macedo, Leonardo Vinicius Toledo de Andrade e Laercio Cruz Uliana Junior.

## Relatório

O interessado anteriormente identificado recorre a este Conselho, de decisão proferida pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento Rio de Janeiro I.

O presente processo trata de PER/DCOMP com lastro em crédito de Cofins que teria sido recolhido a maior.

A Derat/RJO, por meio de despacho decisório, não reconheceu o direito creditório pleiteado, sob a alegação de que o pagamento informado no PER/DCOMP foi integralmente utilizado para quitar débito declarado em DCTF pelo contribuinte.

Para bem relatar os fatos, transcreve-se trechos do relatório da decisão proferida pela autoridade *a quo*:

*Cientificada do despacho e da cobrança do débito declarado no PER/DComp, a interessada apresentou a manifestação de inconformidade (...), na qual alega que:*

*Incluiu no cômputo da receita bruta auferida (...) valores auferidos com vendas para a Zona Franca de Manaus.*

*Foi justamente a quantia recolhida indevidamente, levando-se em conta as vendas para a Zona Franca de Manaus, que a Requerente utilizou para fins de compensação com o débito indicado no PER/DCOMP.*

*Aos contribuintes que porventura recolhem tributos indevidos ou a maior, há a possibilidade de reaverem esses valores por meio da repetição do indébito, de acordo com o art. 165, caput e inciso I, do CTN.*

*O referido pagamento a maior deve-se, inicialmente, ao erro cometido pela Requerente ao pagar indevidamente o DARF para o recolhimento do tributo.*

*Quanto às notas fiscais de venda, a Requerente pugna pela posterior juntada aos autos, uma vez que o exíguo prazo a impede de fazer a anexação nesse momento.*

*O Código Tributário Nacional positiva expressamente a regra segundo a qual devem ser devolvidos ao contribuinte os valores por este pagos em virtude de pagamento a maior de tributos.*

*A restituição constitui uma obrigação por parte de quem recebeu o pagamento indevido, e se impõe à Administração Tributária sempre que o contribuinte pagar a maior ou indevidamente um determinado tributo, de acordo com o estabelecido nos artigos 165 e seguintes do CTN.*

*O direito de restituir o tributo pago de forma indevida é imperativo não só do CTN, mas também da Constituição da República.*

*O direito do contribuinte de ressarcimento do indébito tributário, seja via restituição, seja via compensação, funda-se em sólidas raízes constitucionais, sendo um corolário dos direitos à propriedade e ao devido processo legal, bem como dos princípios da legalidade e da moralidade.*

*No que tange ao direito material propriamente dito, não recolhimento de PIS e COFINS nas saídas para a Zona Franca de Manaus é importante salientar tratar-se de área de livre comércio de importação e exportação e de incentivos especiais, estabelecidas com a finalidade de criar no interior do Estado do Amazonas um centro industrial, comercial e agropecuário dotado de condições econômicas que permitam seu desenvolvimento.*

*Para implementação e manutenção do projeto na Zona Franca de Manaus, foi determinado que a "exportação de mercadorias de origem nacional para consumo ou industrialização na Zona Franca de Manaus, ou reexportação para o estrangeiro, será para todos os efeitos fiscais, constantes da legislação em vigor, equivalente a uma exportação brasileira para o estrangeiro." (artigo 4º, do Decreto-Lei n.º 288, de 28.02.67).*

*Tais características permaneceram mesmo sob a égide da Nova Carta, uma vez que, consoante o artigo 40, do ADCT, a Zona Franca de Manaus ficou mantida como área de livre comércio e de incentivos fiscais.*

*Vale dizer que as saídas de produtos destinados a estabelecimentos situados na Zona Franca de Manaus são, para efeitos fiscais, consideradas exportação.*

*Conclui-se, desta forma, as saídas destinadas à Zona Franca de Manaus recebem igual tratamento tributário dispensado as vendas ao exterior. Ou seja, sobre as saídas destinadas à ZFM, não há que se falar em tributação pelas contribuições PIS e COFINS.*

*A legislação evoluiu de tal forma que a considerar isentas do PIS e da COFINS as saídas para a Zona Franca de Manaus. Isto porque, inicialmente tentou-se por meio da Medida Provisória n.º 1.8586, excluir da isenção da COFINS e da Contribuição ao PIS estas operações.*

*A teor do disposto no artigo 14 da MP 1.8586, as receitas auferidas com base nas vendas de mercadorias para o exterior não seriam isentas da Contribuição ao PIS. Contudo, o Pleno do Supremo Tribunal Federal, em julgamento realizado em 07.12.2000, deferiu Medida Cautelar nos autos da Ação Direta de Inconstitucionalidade n.º 2.348, para o fim de suspender deste dispositivo legal a expressão que excluía da isenção do PIS, as receitas oriundas das vendas para estabelecimentos na Zona Franca de Manaus.*

*Portanto, como nos termos do Decreto n.º 2.346/97, as decisões do Supremo Tribunal Federal que expressamente declarem a inconstitucionalidade de norma legal deverão ser observadas por toda a Administração Pública Federal. Em decorrência, foi editada a MP n.º 2.15835 que assim prevê:*

*"Art. 14- Em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 10 de fevereiro de 1999, são isentas da COFINS as receitas:*

*II da exportação de mercadorias para o exterior; (...)*

*2º As isenções previstas no caput e no parágrafo anterior não alcançam as receitas e vendas efetuadas:*

*I a empresa estabelecida na Amazônia Ocidental ou em área de livre comércio; (...)"*

*Logo, a aplicação da legislação vigente, MP n.º 2.15835, é categoricamente no sentido segundo o qual as saídas para a ZFM não são tributadas pela COFINS e pelo PIS.*

*Destarte, é patentemente obrigatória e devida, por todos os motivos demonstrados, a repetição do indébito ora requerida.*

*Aos valores indevidamente pagos, os quais ora requer-se sejam repetidos, deve incidir a correção pela taxa SELIC, nos termos da Norma Conjunta SRF/COSIT/COSAR n.º 08, de 07.06.97.*

*A Autoridade Prolatora do Despacho Decisório cuja reforma se pretende baseou-se apenas na DCTF. Mas, como mencionado anteriormente, o direito ao crédito é inegável, não se podendo*

*negá-lo apenas e tão somente porque na DCTF encontra-se a informação de pagamento realizado como exigido à época de sua entrega.*

*Houve mudança de regramento e, portanto, neste cenário, as peculiaridades do caso devem ser analisadas consideradas, não se podendo exigir retificação da DCTF, até porque a Requerente não mais pode fazê-lo, haja vista o transcurso do prazo.*

*Ante todo o exposto, requer o acolhimento da preliminar de nulidade da decisão atacada. Ultrapassada a preliminar antes referida, no mérito, seja acolhida a manifestação de inconformidade, para reformar parcialmente a decisão combatida.*

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Rio de Janeiro I julgou improcedente a manifestação de inconformidade, nos termos do Acórdão 12-051.182, que possui a seguinte ementa:

*ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO*

*Data do fato gerador: 31/07/2000*

*MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE. ALEGAÇÃO SEM PROVAS.*

*Cabe ao contribuinte no momento da apresentação da manifestação de inconformidade trazer ao julgado todos os dados e documentos que entende comprovadores dos fatos que alega.*

*Manifestação de Inconformidade Improcedente*

*Direito Creditório Não Reconhecido*

Inconformada a contribuinte, apresentou recurso voluntário que visa a reforma da decisão recorrida para que lhe seja reconhecido o direito creditório e homologada a sua compensação.

Traz como argumento novo que o crédito decorre do ativo imobilizado, com fundamento nas Leis nº 10.865/2004 e 12.546/2011, conforme o documento "Demonstrativo Contábil", cujo valor é o que informa no documento "Planilha para crédito de PIS/Cofins sobre ativo imobilizado".

Por fim, afirma que a exigência de certeza e liquidez do direito creditório está comprovada com os documentos que apresenta em sede de recurso voluntário.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Charles Mayer de Castro Souza, Relator

O julgamento deste processo segue a sistemática dos recursos repetitivos, regulamentada pelo art. 47, §§ 1º e 2º, do RICARF, aprovado pela Portaria MF 343, de 09 de junho de 2015. Portanto, ao presente litígio aplica-se o decidido no Acórdão 3201-004.700, de 29/01/2019, proferido no julgamento do processo 15374.917927/2009-56, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

Transcreve-se, como solução deste litígio, nos termos regimentais, o entendimento que prevaleceu naquela decisão (Acórdão 3201-004.700):

"Antes de adentrar ao exame do Recurso apresentado, cumpre esclarecer que o presente processo tramita na condição de paradigma, nos termos do art. 47 do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015:

*Art. 47. Os processos serão sorteados eletronicamente às Turmas e destas, também eletronicamente, para os conselheiros, organizados em lotes, formados, preferencialmente, por processos conexos, decorrentes ou reflexos, de mesma matéria ou concentração temática, observando-se a competência e a tramitação prevista no art. 46.*

*§ 1º Quando houver multiplicidade de recursos com fundamento em idêntica questão de direito, o Presidente de Turma para o qual os processos forem sorteados poderá sortear 1 (um) processo para defini-lo como paradigma, ficando os demais na carga da Turma.*

*§ 2º Quando o processo a que se refere o § 1º for sorteado e incluído em pauta, deverá haver indicação deste paradigma e, em nome do Presidente da Turma, dos demais processos aos quais será aplicado o mesmo resultado de julgamento.*

Nesse aspecto, é preciso esclarecer que cabe a este Conselheiro o relatório e voto apenas deste processo, ou seja, o entendimento a seguir externado terá por base exclusivamente a análise dos documentos, decisões e recurso anexados neste processo

O Recurso Voluntário atende aos requisitos de admissibilidade, razão pela qual dele tomo conhecimento.

Consta dos autos que o litígio versa sobre o inconformismo do contribuinte em face do despacho decisório, mantido hígido na decisão *a quo*, que não homologou a Dcomp em razão de inexistência de comprovação de certeza e liquidez do crédito pretendido.

Não há matéria preliminar, passemos à questão de mérito.

O despacho decisório consignou que o Darf a que a contribuinte atribuiu o crédito por pagamento a maior que o devido foi integralmente utilizado para quitação de débitos, não restando crédito disponível para a compensação informada.

Interposta manifestação de inconformidade, a contribuinte alegou ter demonstrado pagamento a maior na apresentação de sua DCTF retificadora e DARF de pagamento da Contribuição, após a prolação do despacho decisório.

Em sede de julgamento na DRJ, o relator assentou que as retificações no Dacon e DCTF não evidenciaram o suposto pagamento a maior, porquanto apenas informaram um valor diverso do original. Conquanto os julgadores entenderam que as retificações após a ciência no despacho decisório não produzem efeitos para a redução dos débitos, porque não tem força de convencimento, o fundamento da decisão *a quo* é a ausência de prova do erro nas declarações anteriormente transmitidas.

No recurso voluntário, a recorrente alega que "*... tenha efetivamente demonstrado o seu direito ao crédito mediante a apresentação de toda a documentação necessária...*". Faz menção ao DARF, ao lançamento fiscal da Contribuição devida originalmente e ao valor a qual foi reduzido o débito.

Pois bem, constata-se a inexistência nos autos de qualquer documento que demonstra lançamentos efetuados para a pretendida redução da Contribuição do PIS/Cofins em função da apuração de créditos com ativo imobilizado.

A recorrente, agora em recurso voluntário, apresenta quadro demonstrativo com informações de bens e serviços (benfeitorias, adaptações, manutenções, pintura e instalações) de seu ativo imobilizado e o documento "Planilha para Credito de PIS/Cofins sobre Ativo Imobilizado" no qual relaciona possível fornecedores e valores das Contribuições, que informa materializar-se nos créditos.

Como se vê, a esses documentos a contribuinte atribui a certeza e liquidez de seu direito creditório, que sequer demonstra a apuração e os registros em sua escrita contábil dos pretensos créditos, antes e após as retificações de Dacon e DCTF, e que resultaram em pagamento a maior de PIS e Cofins.

A transmissão de Dacon e DCTF retificadoras consignando um valor de tributo menor que o originalmente informado não é suficiente para comprovar a certeza e liquidez de seu créditos. Esse era o fundamento sustentado pela contribuinte em sua manifestação de inconformidade.

Os documentos que pretendem fazer prova do direito creditório, não apresentados em sede de julgamento de 1ª instância, mas somente em recurso voluntário, são meras informações sem a comprovação de lastro na escrita regular e em documentos idôneos, e tampouco submetido à análise fiscal quanto aos insumos e despesas com direito ao crédito de PIS e Cofins dispostos no art. 3º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03.

Ademais, a recorrente não observou e não atendeu aos dispositivos legais que trazem regramentos às declarações retificadoras do contribuinte, ao momento da apresentação da prova, sua ausência na instauração da fase litigiosa e ao ônus probatório de quem alega os fatos constitutivos de seu direito. As matérias estão disciplinadas nos artigos 14 a 17 do Decreto nº 70.235/76 - PAF, art. 373 da Lei nº 13.105/2015 - Novo CPC, e art. 147 da Lei nº 5.172/1966 - CTN:

Decreto nº 70.235, de 1972:

*Art. 14. A impugnação da exigência instaura a fase litigiosa do procedimento.*

*Art. 15. A impugnação, formalizada por escrito e instruída com os documentos em que se fundamentar, será apresentada ao órgão*

*preparador no prazo de trinta dias, contados da data em que for feita a intimação da exigência.*

[...]

*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.*

[...]

*§ 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)*

*Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante. (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997).*

#### Lei nº 13.105/2015 - CPC:

*"Art. 373. O ônus da prova incumbe:*

*I — ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito;*

*II — ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor."*

#### Lei nº 5.172/1966 - 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*

Cabe assinalar que à luz do art. 170 do CTN<sup>1</sup>, o reconhecimento de direito creditório contra a Fazenda Nacional exige a averiguação da liquidez e certeza do suposto pagamento indevido ou a maior de tributo, fazendo-se necessário verificar a exatidão das informações a ele referentes, confrontando-as com os registros contábeis e fiscais efetuados com base na

---

<sup>1</sup> Art. 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.

documentação pertinente, com análise da situação fática, de modo a se conhecer qual seria o tributo devido e compará-lo ao pagamento efetuado.

A fim de comprovar a certeza e liquidez do crédito, o interessado deve, sob pena de preclusão, instruir sua manifestação de inconformidade com os motivos de fato e de direito que fundamentam sua pretensão, acompanhados dos documentos que respaldem suas afirmações, considerando o que dispõem os dispositivos legais transcritos.

Este Colegiado tem flexibilizada o entendimento quanto à preclusão, mormente em face de despacho decisório em que o tratamento do Perdcomp tenha sido apenas eletronicamente, desde que a apresentação de provas, apenas em recurso voluntário, tenha respaldo em algumas das hipóteses elencadas no § 4º do art. 16 do Decreto nº 70.235/72 ou se consubstanciam (as provas) na complementação de elementos indiciários que indubitavelmente já apontavam para a provável veracidade da pretensão creditória - é o que se denomina "prova mínima" ou "início de prova".

Tratando-se de direito creditório pleiteado, decorrente de retificação de DCTF com a redução de PIS/Cofins devido no período de apuração, sem respaldo na escrita contábil regular e em documentos fiscais que comprovassem de forma hábil e idônea o alegado pagamento a maior, importa em reconhecer o acerto da decisão recorrida em não homologar a compensação declarada

É dever/ônus do contribuinte municiar sua defesa com os elementos de prova que suportassem as informações consignadas em suas DCTFs retificadoras. A simples retificação da DCTF, com a redução do valor do PIS devido, sem qualquer comprovação de erro no preenchimento da declaração original não atribui certeza e liquidez à pretensão de pagamento a maior e importa inadmissibilidade da DCTF retificadora, consoante o § 1º do art. 147 do CTN.

Denota-se ainda que as explicações e demonstrativos apresentados no tocante aos supostos créditos decorrentes de encargos de depreciação, sem a necessária força probatória e apenas no julgamento do recurso voluntário são extemporâneos pois ausentes os requisitos que autorizariam o afastamento da preclusão de que trata as alíneas do § 4º do art. 16 do PAF. Ademais, consoante o art. 17 do PAF, considera-se não impugnada a matéria que não tenha sido diretamente contestada pelo impugnante, sendo inadmissível a apreciação em grau de recurso de matéria não suscitada na instância a quo.

Assim, é ônus da interessada comprovar a existência e o quantum de seu crédito, não cabendo imputar à autoridade administrativa o dever de pesquisar e encontrar créditos disponíveis para extinguir seus débitos declarados. Tal situação caracterizaria a inversão do ônus da prova, o que não se admite no presente caso.

As diligências não se prestam a suprir a inércia do contribuinte que tenha deixado de apresentar, no momento processual apropriado, as provas necessárias à comprovação do crédito alegado.

De se ressaltar que não há dúvida envolvida no litígio a ser resolvida com diligência fiscal; ao contrário, é situação de completa ausência de prova material do direito pleiteado, em que a contribuinte apega-se a supostas dificuldades na juntada, apresentação e análise de provas.

Quanto à afirmação de que o princípio da verdade material impende a realização de diligência, é de se esclarecer que tal princípio destina-se à busca da verdade que está para além dos fatos alegados pelas partes, mas isto num cenário dentro do qual as partes trabalharam

proativamente no sentido do cumprimento do seu ônus *probandi*, o que não se configura nos autos.

A busca pela 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. O processo administrativo fiscal, conquanto admita flexibilização na apresentação de provas, não se coaduna com a supressão de instância e a inversão do ônus probatório

Desse modo, a contribuinte não se desincumbiu do ônus probatório do seu direito creditório, que restou incerto e ilíquido. Assim, não vislumbro espaço para reanálise do despacho decisório, tampouco qualquer reforma na decisão recorrida, mantendo-se não reconhecido o direito creditório e não homologada a compensação declarada.

### **Conclusão**

Diante de todo o exposto, voto para negar provimento ao recurso voluntário."

Aplicando-se a decisão do paradigma ao presente processo, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º e 2º do art. 47 do RICARF, o colegiado negou provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Charles Mayer de Castro Souza