



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



**Processo nº** 18470.900970/2012-88  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 3002-001.474 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Turma Extraordinária  
**Sessão de** 17 de setembro de 2020  
**Recorrente** CONSTRUTORA E EMPREITEIRA DE OBRAS CRETA LTDA.  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Data do fato gerador: 04/09/2009

PER/DCOMP. CRÉDITO INEXISTENTE DECISÃO RECORRIDA  
MANTIDA.

É ônus do contribuinte provar o indébito mesmo após eventual retificação das declarações de DCTF e Dacon, para tanto, apresentando os documentos fiscais e contábeis.

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)

Larissa Nunes Girard - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Sabrina Coutinho Barbosa - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Carlos Alberto da Silva Esteves, Larissa Nunes Girard (Presidente), Mariel Orsi Gameiro e Sabrina Coutinho Barbosa.

**Relatório**

Originalmente trata-se de pedido de compensação transmitido pela contribuinte, ora recorrente, com intuito de compensar débito de Pis/Pasep por meio de pagamento indevido/a maior de Pis/Pasep por meio do Darf no valor de R\$ 1.358,51.

Em anexo à peça à recorrente juntou os documentos de representação e contrato social, Per/Dcomp, DCTF retificadora e DDE.

Não demonstrado pela recorrente a certeza e liquidez do crédito indicado no Per/Dcomp que a 2ª Turma da DRJ/JFA, por unanimidade de votos, julgou improcedente a manifestação de inconformidade por ela apresentada, assim ementado:

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Data do fato gerador: 04/09/2009

### COMPENSAÇÃO.

A compensação pressupõe a existência de direito creditório líquido e certo, direito esse evidenciado na DCTF anterior ou, no máximo, contemporânea à Dcomp.

### COMPENSAÇÃO. DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA.

Constatada a inexistência do direito creditório por meio de informações prestadas pelo interessado à época da transmissão da Declaração de Compensação, cabe a este o ônus de comprovar que o crédito pretendido já existia naquela ocasião.

Intimada do citado *decisum* e discordando de seus fundamentos, à recorrente interpôs recurso voluntário e trouxe como prova do direito ao crédito o razão analítico, o comprovante de pagamento da Cofins para o período de 04/2009 e a nota fiscal cancelada de n.º 848. O recurso foi interposto sob os seguintes termos:

#### DOS FATOS

Segundo conclusão do acórdão acima mencionado não fora comprovado a efetividade do indébito, fundamentado no art. 165, inciso I do CPN.

#### DO DIREITO

##### DA PRELIMINAR

A Empresa apresentou Manifestação de Inconformidade em referência ao Despacho Decisório expedido pela Secretaria da Receita Federal — DERAT Rio de Janeiro reconhecendo na mesma que foram retificadas as declarações DCTF e DACON, visto que por um erro de preenchimento causaram distorções nas informações recebidas pela Secretaria da Receita Federal.

##### DO MÉRITO

Em vista da conclusão do Acórdão que julgou improcedente a homologação da compensação por falta de documentos que comprovem a efetividade do indébito, estamos anexando documentos que comprovam que a empresa o que lhe é de direito:

- Em 29 de abril de 2009 a empresa emitiu nota fiscal de serviços n.º0000848 no valor de R\$ 131.725,21 - O valor acima mencionado fez parte da base de cálculo para apuração do PIS referente ao mês de Abril de 2009;
- Após o pagamento das guias de PIS foi solicitado o cancelamento da nota fiscal acima mencionada, gerando, assim, um valor de crédito no valor de R\$ 3.951,76 referente a pagamento a maior do tributo PIS;
- A empresa utilizou o crédito gerado para compensar parte do tributo PIS referente ao mês de Agosto/2009.

##### DOCUMENTOS ANEXADOS (se for o caso)

Estão anexados a esta Impugnação os seguintes documentos: Planilhas com memórias de cálculo do PIS e da COFINS cópias das guias pagas cópia da nota fiscal que fora cancelada após o pagamento das guias de PIS e COFINS, cópias dos razão contábeis analíticos das contas de Receitas e Clientes comprovando o não reconhecimento da receita da nota fiscal cancelada.

##### DO PEDIDO

À vista do exposto, demonstrada a insubsistência e improcedência total, do lançamento, requer que seja acolhida a presente Impugnação.

É o relatório.

Fl. 3 do Acórdão n.º 3002-001.474 - 3ª Seju/2ª Turma Extraordinária  
Processo n.º 18470.900970/2012-88

## Voto

Conselheira Sabrina Coutinho Barbosa, Relatora.

O recurso é tempestivo, portanto deve ser conhecido.

Em síntese a decisão recorrida que julgou improcedente a manifestação de inconformidade da recorrente se deu por **ausência de provas da certeza e liquidez do crédito** suscitado por ela. Reproduzo os seguintes trechos das razões de decidir (e-fls. 40/41):

Assim, **cabe à manifestante a prova de que cometeu erro de preenchimento na DCTF original e que aquele valor não era por ela devido.**

Em situações tais como a analisada, **o crédito pretendido poderia ser comprovado por meio da escrituração contábil e fiscal, bem como pelos documentos que a respalde.** Outrossim, de acordo com o § 11 do art. 74 da Lei n.º 9.430/96, aplica-se ao presente processo o rito estabelecido no **Decreto n.º 70.235/72**. Esse Decreto, com força de Lei, determina em seu **art. 16** que a impugnação (manifestação de inconformidade) "mencionará os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e **provas que possuir**".

No mesmo sentido, a **Lei n.º 9.784/99**, de aplicação subsidiária ao rito processual do Decreto n.º 70.235/72, estabelece, em seu **art. 36**, **que cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado**, em consonância, ainda, com o **artigo 333, inciso I, do Código de Processo Civil (CPC)**, **que afirma que o ônus da prova incumbe ao autor, quanto ao fato constitutivo do seu direito.**

Inicialmente, destaco que a decisão recorrida atende as regras impostas pela legislação, não incorrendo em violação a nenhum direito da recorrente, visto que a apreciação prévia e a homologação do pedido de ressarcimento/compensatório são feitos de forma eletrônica a partir de dados fornecidos pelo próprio contribuinte (ora recorrente), como bem destacado pelo juízo *a quo*.

Desta feita, ante o equívoco nos dados informados em DCTF, por bem o sistema negou o pleito de ressarcimento/compensação.

Assim, eventual retificação nos dados lançados na DCTF é ônus do contribuinte apontar o erro que deu azo ao reparo e trazer os documentos fiscais e contábeis que provam a higidez do crédito indicado no Per/Dcomp, como será demonstrado.

Dito isso, vamos ao caso.

À recorrente, tão logo ciente da não homologação do Per/Dcomp transmitido em 04/09/2009, constatou que a DCTF original continha erros quanto ao crédito e, imediatamente, retificou os dados ali lançados alterando a origem do crédito de Pis/Pasep para Cofins e juntou a defesa inaugural (manifestação de inconformidade) como prova da existência do crédito, após a revisão da declaração a DCTF retificadora.

Contudo, deficiente o arcabouço e, por isso, mais uma vez, o crédito demandado pela recorrente não foi reconhecido tendo a decisão recorrida tomada como alicerce a **insuficiência de provas**, transcrevo:

Assim, **cabe a manifestante a prova de que cometeu erro de preenchimento na DCTF original e que aquele valor não era por ela devido.**

Em situações tais como a analisada, **o crédito pretendido poderia ser comprovado por meio da escrituração contábil e fiscal, bem como pelos documentos que a respalde.**

Expresso nos artigos 333 do Código de Processo Civil (art. 373 do NCPC), 15 e 16, inciso III, do 70.235/72 e, por último, 28 do Decreto n.º 7.574/2011, **é ônus do contribuinte provar os fatos alegados**, especialmente no caso de retificação de declaração pós-despacho decisório, cito:

**Art. 147.** [omissis].

§ 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.

Em paralelo, a legislação vigente estabelece como marco inicial para exibição dos documentos contábil e fiscal como prova do direito a impugnação/manifestação de inconformidade, segundo previsão contida nos artigos 15 e 16 do Decreto n.º 70.235/72, sujeitando-se a juntada extemporânea, a preclusão, exceto nos casos elencados no parágrafo 4º, do Art. 16 do Decreto n.º 70.235/1972<sup>1</sup>, in verbis:

§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que: (Redação dada pela Lei n.º 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

[omissis]

c) **destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.** (Redação dada pela Lei n.º 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

Como já dito, à recorrente acreditando ser capaz de provar a veracidade das informações retificadas, trouxe na manifestação de inconformidade, tão somente, a DCTF retificadora.

Frente ao resultado, no presente expediente recursal, em complemento, carrou como provas o razão analítico, o comprovante de pagamento da Cofins para o período de 04/2009 e a nota fiscal cancelada de n.º 848.

A meu ver estar-se, desse modo, diante de nítida exceção daquelas arroladas no § 4º do Decreto n.º 70.235/72, isso porque à recorrente teve ciência da necessidade de produção de provas fiscais e contábeis, apenas, a partir da decisão de primeira instância, porquanto ausente tal exigência em despacho decisório.

Todavia, entendo que os documentos ainda são escassos, isso porque a tese da recorrente é de que o crédito de Cofins utilizado no Per/Dcomp em apreço decorre da nota fiscal n.º 848 cujos tributos foram recolhidos e, ao depois, a nota foi cancelada resultando o imposto recolhido como crédito, vejamos:

---

<sup>1</sup> Art. 16. A impugnação mencionará:

I - a autoridade julgadora a quem é dirigida;

II - a qualificação do impugnante;

III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possui;(Redação dada pela Lei n.º 8.748, de 1993)

IV - as diligências, ou perícias que o impugnante pretenda sejam efetuadas, expostos os motivos que as justifiquem, com a formulação dos quesitos referentes aos exames desejados, assim como, no caso de perícia, o nome, o endereço e a qualificação profissional do seu perito.(Redação dada pela Lei n.º 8.748, de 1993)

V - se a matéria impugnada foi submetida à apreciação judicial, devendo ser juntada cópia da petição.(Incluído pela Lei n.º 11.196, de 2005)

Art. 17.Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante.(Redação dada pela Lei n.º 9.532, de 1997)(Produção de efeito)

- Em 29 de abril de 2009 a **empresa emitiu nota fiscal de serviços n.º0000848** no valor de R\$ 131.725,21 - **O valor acima mencionado fez parte da base de cálculo para apuração do PIS** referente ao mês de Abril de 2009;

- **Após o pagamento das guias de PIS foi solicitado o cancelamento da nota fiscal** acima mencionada, **gerando, assim, um valor de crédito no valor de R\$ 3.951,76 referente a pagamento a maior do tributo PIS;**

Com a devida venia, o comprovante de pagamento trazido pela recorrente supostamente prova o pagamento do Pis/Paseo, contudo não localizei no razão a referida nota fiscal e o tributo lançado para o mês de 04/2009 como, também, a nota fiscal 866, portanto, para fazer jus ao crédito à recorrente tinha que ter juntado aos autos, por exemplo, o Dacon retificador, bem como o livro diário, sendo o caso o boletim de medição para que fosse possível verificarmos o valor do tributo, ora em análise, apurado no período, já que a nota fiscal foi emitida em 29/04/2009 e substituída pela nota fiscal 866 em junho de 2009.

À vista disso, irreparável a decisão de primeiro grau e por concordar com os seus fundamentos que a adoto como razões de decidir:

Nos termos do artigo 165 do Código Tributário Nacional (CTN) "o sujeito passivo tem direito, independentemente de prévio protesto, à restituição total ou parcial do tributo, seja qual for a modalidade do seu pagamento, nos casos de cobrança ou pagamento espontâneo de tributo indevido ou maior que o devido...", sendo que na hipótese de pagamento indevido, é preciso demonstrar o erro de apuração que lhe dá a natureza de indébito e na hipótese de pagamento a maior, basta evidenciar que, independentemente do tributo ter sido apurado corretamente, o pagamento foi feito em excesso.

Como se vê, a restituição é um direito disponível do sujeito passivo, enquanto a compensação dos créditos apurados contra a Fazenda depende de autorização legal, conforme o artigo 170, do CTN:

Art. 170. A lei pode, nas condições e sob as garantias que estipular, ou cuja estipulação em cada caso atribuir á autoridade administrativa, autorizar a compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda pública.

Vemos que a compensação, além de depender de autorização e estar sujeita a condições, exige que os créditos do sujeito passivo sejam líquidos e certos.

A autorização para compensação está materializada no artigo 74, da Lei n.º 9.430/96:

Art. 74. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão.

Pela redação acima, temos que a compensação é ação unilateral do sujeito passivo, isto é, cabe a ele apurar o crédito que há de ser líquido e certo para dar suporte à extinção do débito.

A apuração de tributos é realizada na contabilidade do contribuinte, sendo seu valor informado à Administração Tributária por meio de DCTF (Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais), declaração que constitui confissão de dívida nos termos do artigo 50, § 1º, do Decreto-lei n.º 2.124/84, que dispõe que "o documento que formalizar o cumprimento de obrigação acessória, comunicando a existência de crédito tributário, constituirá confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência do referido crédito".

O sistema não impede que o sujeito passivo retifique sua apuração e declaração via DCTF, no entanto, é pressuposto da mecânica da compensação que haja uma relação lógica e cronológica entre a DCTF (original ou retificadora) e a Declaração de Compensação (Dcomp).

de pagamento via DARF, o contribuinte efetuar uma nova apuração contábil e por ela constatar que o pagamento efetuado foi indevido ou a maior, ele deve apresentar uma DCTF retificadora com os novos valores do débito apurado. Só assim seu crédito poderá ser considerado líquido e certo.

A seguir ele poderá transmitir uma Dcomp, utilizando o sistema PER/DCOMP, visando compensar o crédito apurado em declaração já entregue à RFB, com qualquer débito próprio, vencido ou vincendo.

Cumpra observar que, a DCTF retificadora que tenha por objeto alterar débitos relativos a tributos e contribuições, entregue após o início de qualquer procedimento fiscal, não produz efeitos, nos termos do artigo 11, § 2º, inciso III, da IN RFB n.º 786/2007, revogada pela IN RFB n.º 903, de 30/12/2008, que por sua vez foi revogada pela IN RFB n.º 974, de 27/11/2009, mantendo a mesma disposição.

Assim, a mecânica da compensação requer do sujeito passivo que este, ao apresentar a declaração de compensação com a intenção de extinguir débitos tributários, tenha previamente apurado o crédito correspondente em sua contabilidade e o comunicado à Administração Tributária por meio de DCTF (original ou retificadora). É dizer que, para ser considerado líquido e certo, o crédito há de estar demonstrado em DCTF anterior ou, no máximo, contemporânea à Dcomp. Sem o estabelecimento dessa relação lógico-temporal, a compensação não pode ser homologada.

Destaca-se assim, a especial importância que, na dinâmica da compensação, assume a DCTF como instrumento de apuração de direito líquido e certo do contribuinte perante a Fazenda Nacional e como momento prévio à utilização desse direito de crédito.

Com relação ao débito confessado espontaneamente pela contribuinte em DCTF, vigora a presunção de liquidez e certeza (o débito existe, no exato valor indicado), de modo que, para desconstituí-lo, a contribuinte deveria apresentar provas contundentes de que a verdade material é outra, o que não ocorre no presente caso.

No caso em análise, a empresa transmitiu a Dcomp eletrônica n.º 34496.33161.040909.1.3.04-7922, com crédito de R\$ 322,61, proveniente de pagamento indevido ou a maior, relativo ao DARF no valor de R\$ 1.358,51, referente à PIS — PA 30/04/2009.

Porém, na DCTF original, referente ao período de apuração em questão, que deu suporte fático à Dcomp em análise, não existe o crédito pleiteado, tendo em vista que o débito declarado é igual ao valor pago, e por isso, o pagamento efetuado foi corretamente alocado a esse débito, não existindo, de fato, saldo disponível a ser usado em compensação na data da transmissão da Dcomp ora analisada.

Assim, cabe à manifestante a prova de que cometeu erro de preenchimento na DCTF original e que aquele valor não era por ela devido.

Em situações tais como a analisada, o crédito pretendido poderia ser comprovado por meio da escrituração contábil e fiscal, bem como pelos documentos que a respalde. Outrossim, de acordo com o § 11 do art. 74 da Lei n.º 9.430/96, aplica-se ao presente processo o rito estabelecido no Decreto n.º 70.235/72. Esse Decreto, com força de Lei, determina em seu art. 16 que a impugnação (manifestação de inconformidade) "mencionará os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir".

No mesmo sentido, a Lei n.º 9.784/99, de aplicação subsidiária ao rito processual do Decreto n.º 70.235/72, estabelece, em seu art. 36, que cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado, em consonância, ainda, com o artigo 333, inciso I, do Código de Processo Civil (CPC), que afirma que o ônus da prova incumbe ao autor, quanto ao fato constitutivo do seu direito.

Com efeito, cumpre elucidar ainda que, nos moldes do art. 214, do Código Civil (CC), para a desconsideração da confissão de dívida por erro de fato, o equívoco deve ser devidamente comprovado, sendo do sujeito passivo (assim como ocorre em relação à comprovação do indébito) o encargo probante da circunstância, por aplicação do já

comentado art. 333, I, do CPC. E isto deve ser feito por intermédio de documentos robustos, especialmente dos assentamentos contábeis/fiscais do contribuinte, não sendo suficiente, por si só, como prova a mera informação em DCTF de que débito confessado na DCOMP estava vinculado em parte ou integralmente a suposto crédito que, com base nos elementos constantes do processo, mostrou-se inexistente.

Ao todo o exposto, não demonstrado pela recorrente a certeza e liquidez do crédito indicado no Per/Dcomp, voto no sentido de conhecer o recurso voluntário e negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Sabrina Coutinho Barbosa.