



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

**Processo nº** 10166.911394/2009-31  
**Recurso nº** Voluntário  
**Acórdão nº** 3003-000.048 – Turma Extraordinária / 3ª Turma  
**Sessão de** 12 de dezembro de 2018  
**Matéria** DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO  
**Recorrente** BASA-BRASILIA ALIMENTOS S/A  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS**

Ano-calendário: 2004

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 Voluntário.

Marcos Antonio Borges - Presidente.

Vinicius Guimarães - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marcos Antonio Borges (presidente da turma), Márcio Robson Costa, Vinicius Guimarães e Müller Nonato Cavalcanti Silva.

## Relatório

Por bem retratar a realidade dos fatos, transcrevo o relatório do acórdão recorrido:

*Tratam os autos da Declaração de Compensação (DCOMP) nº 42736.81687.020309.1.3.04-8960, transmitida eletronicamente em 02/03/2009, com base em créditos relativos à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins.*

*A contribuinte declarou no PER/DCOMP a existência de crédito decorrente de pagamento indevido ou a maior, cujo DARF apresenta as seguintes características: Características do DARF:*

### Características do DARF:

| PERÍODO DE APURAÇÃO | CÓDIGO DE RECEITA | VALOR TOTAL DO DARF | DATA DE ARRECADAÇÃO |
|---------------------|-------------------|---------------------|---------------------|
| 30/06/2004          | 5856              | 81.745,18           | 15/07/2004          |

*A partir das características do DARF foi identificado que o referido pagamento havia sido utilizado integralmente, de modo que não existia crédito disponível para efetuar a compensação solicitada.*

*Assim, em 07/10/2009, foi emitido eletronicamente o Despacho Decisório (fl. 194), cuja decisão não homologou a compensação dos débitos confessados por inexistência de crédito. O valor do principal correspondente aos débitos informados é de R\$ 70.170,11.*

*Cientificado dessa decisão em 21/10/2009, bem como da cobrança dos débitos confessados na Dcomp, o sujeito passivo apresentou em 19/11/2009, manifestação de inconformidade à fl. 2 a 9, acrescida de documentação anexa.*

*Em suma, a contribuinte alega erro no preenchimento da DCTF e do Dacon transmitidos originalmente, que não foram retificados antes da emissão do Despacho Decisório. Acrescenta que a declaração e o demonstrativo foram retificados antes da ciência do referido despacho e que as informações retificadas demonstrariam o direito ao crédito pleiteado pela interessada. Argumenta, ainda, que o erro em retificar a DCTF após o pedido de compensação não seria suficiente, por si só, para afastar o direito à quitação do débito compensado. Cita doutrinadores, princípios constitucionais e jurisprudência administrativa para ilustrar sua argumentação. Trata ainda da multa imposta em razão da não homologação, no percentual de 150%, apresentando o entendimento de que esta não deveria ser aplicada por inexistir subsunção do fato concreto à norma jurídica e não ter sido demonstrado que a declaração era falsa.*

*Ao final, apresenta os seguinte pedidos:*

- a) suspensão da exigibilidade do crédito tributário;*
- b) deferimento da manifestação de inconformidade;*
- c) homologação do PER/DCOMP objeto dos autos;*
- d) baixa do débito, face a sua compensação;*
- e) afastamento da aplicação da multa de 150% sobre o débito.*

A 4ª Turma da DRJ em Brasília proferiu decisão, cuja ementa segue transcrita:

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS*

*Ano-calendário: 2004*

*APRESENTAÇÃO DE DECLARAÇÃO RETIFICADORA. PROVA INSUFICIENTE PARA COMPROVAR EXISTÊNCIA DE CRÉDITO DECORRENTE DE PAGAMENTO A MAIOR.*

*Para se comprovar a existência de crédito decorrente de pagamento a maior, comparativamente com o valor do débito devido a menor, é imprescindível que seja demonstrado na escrituração contábil-fiscal, baseada em documentos hábeis e idôneos, a diminuição do valor do débito correspondente a cada período de apuração. A simples entrega de declaração retificadora, por si só, não tem o condão de comprovar a existência de pagamento indevido ou a maior.*

*DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA.*

*Incumbe ao sujeito passivo a demonstração, acompanhada das provas hábeis, 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.*

*DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. INEXISTÊNCIA DE CRÉDITO.*

*A compensação de créditos tributários (débitos do contribuinte) só pode ser efetuada com crédito líquido e certo do sujeito passivo, sendo que a compensação somente pode ser autorizada nas condições e sob as garantias estipuladas em lei; no caso, o crédito pleiteado é inexistente.*

Inconformada, a recorrente interpôs recurso voluntário, pugnando o seguinte:

1. Que as normas da RFB - cita as INs 900/08 e 1300/12 - que estabelecem critérios para compensação tributária não deixam claro a necessidade de apresentação de outros documentos, além das PER/DCOMPs, DCTFs e DACTs, para a comprovação do crédito pleiteado;

2. Que, visando não deixar dúvidas quanto à legitimidade do crédito pleiteado, traz, além dos documentos já apresentados na impugnação, planilha de apuração da contribuição social, utilizada como memória de cálculo da compensação efetuada, livros fiscais de apuração do IPI e do ICMS, colocando-se à disposição para fornecer informações adicionais.

## Voto

Conselheiro Vinícius Guimarães, Relator

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

O valor do crédito efetivamente 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 caso concreto, o sujeito passivo transmitiu eletronicamente a DCOMP descrita no relatório acima, tendo indicado a existência de crédito decorrente de pagamento indevido ou a maior, cujo DARF apresenta as características apontadas no referido relatório.

Em verificação fiscal da DCOMP transmitida, apurou-se, pelas características do DARF informado pelo contribuinte, que não existia crédito disponível para se realizar a compensação pretendida, uma vez que o pagamento relativo ao DARF indicado já havia sido utilizado para quitação de outro débito, tendo sido emitido eletronicamente Despacho Decisório cuja decisão não homologou a compensação dos débitos confessados.

Cientificado da decisão, o contribuinte apresentou manifestação de inconformidade. Na impugnação, a recorrente alega que cometeu erro material ao transmitir a DCTF e DACTON originais. Em tais declarações, o débito de COFINS foi erroneamente apurado, de maneira que a retificação da DCTF e DACTON seria suficiente para demonstrar a existência do crédito pleiteado.

Na impugnação, a recorrente trouxe aos autos as declarações retificadoras com apuração de débito de COFINS a menor, deixando de apresentar, todavia, documentos para comprovar sua alegação de que as declarações originais continham apuração errônea dos débitos de COFINS - de onde decorreria o crédito efetivamente litigioso.

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, por meio da apresentação de escrituração contábil-fiscal, lastreada em documentos hábeis e idôneos, comprovando que a COFINS devida era realmente menor do que o valor constante das 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 assinalado pela decisão recorrida, para a demonstração da certeza e liquidez do direito creditório invocado, não basta que a recorrente apresente declarações retificadoras, com redução de débitos apurados. Faz-se necessário que as alegações da recorrente sejam embasadas em escrituração contábil-fiscal e documentação hábil e idônea que a lastreie.

Incumbe à recorrente o ônus de comprovar, por provas hábeis e idôneas, o crédito alegado. É o que o Código de Processo Civil, em seu art. 373:

*Art. 373. O ônus da prova incumbe:*

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

Tal 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 de 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 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 - trazidos como forma de contrapor as razões da decisão recorrida, podendo-se aplicar, no caso concreto, a exceção prevista no art. 16, §4º, "c", Decreto nº. 70.237/72.

Compulsando os autos, observa-se que a recorrente não logrou demonstrar a certeza e liquidez do direito pleiteado. Explico.

Apesar de ter trazido aos autos planilha de apuração da COFINS, além de páginas dos livros de Apuração de IPI e ICMS, a recorrente não demonstrou a natureza e a extensão dos valores atinentes à exclusão e deduções na apuração da COFINS devida, das quais resultou o débito a menor que teria fundamentado a retificação da DCTF e da DACON.

De fato, não há, nos autos, provas que demonstrem a natureza e os valores concernentes às **deduções não-cumulativas** - e aqui são várias rubricas, entre as quais, "compras revenda", "compras PJ", "frete PJ", "embalagens", etc.-, **deduções presumidas** - "milho pessoa física" e "sorgo pessoa física" - e **exclusões** - "Zona Franca", "IPI saída" e "S.Trib." -, constantes do demonstrativo de apuração da COFINS devida no período de apuração da DCOMP.

Para demonstrar seu direito, a recorrente deveria ter trazido aos autos documentos hábeis e idôneos para comprovar cada rubrica que compõe as deduções não-cumulativas, deduções presumidas e exclusões. Poderia, por exemplo, ter trazido notas fiscais de frete, embalagens, além de outros documentos, a fim de provar a natureza e valor das deduções e se são, de fato, aplicáveis a seu caso.

Do material probatório apresentado, não há como aferir e atestar a natureza e valores das deduções e exclusões na apuração da COFINS de que resultou o crédito pleiteado nos autos. As planilhas apresentadas e as páginas de livros apuração de IPI e ICMS não são suficientes para comprovar o direito alegado. Se o crédito pleiteado pela recorrente é derivado de pagamento indevido ou a maior em face de apuração errônea da COFINS, deveria a recorrente ter demonstrado a natureza e extensão de cada conta contábil que teria levado à redução do débito da referida contribuição social.

Há que se destacar que planilhas, declarações ou demonstrativos apresentados pelo próprio contribuinte, quando desacompanhados de outros elementos que ratifiquem o seu conteúdo, sua natureza e sua exatidão, não possuem força probatória para demonstração de direito creditório oponível à fazenda pública.

É de se assinalar, ainda, que a recorrente, apesar de juntar páginas dos livros de apuração de IPI e ICMS - sem documentos que os lastreiem, vale registrar -, não faz qualquer vinculação de tais escriturações às contas expressas no demonstrativo de apuração apresentado, de maneira a demonstrar a redução da COFINS devida e, por consequência, justificar o direito creditório alegado: ocorreu simples juntada de escrituração, sem esclarecimentos analíticos e específicos para demonstrar a certeza e liquidez do direito alegado. Deveria a recorrente ter trazido descrição minuciosa da apuração da COFINS, estabelecendo conexões entre os documentos contábeis e fiscais apresentados, a fim de demonstrar o direito alegado.

Processo nº 10166.911394/2009-31  
Acórdão n.º **3003-000.048**

**S3-C0T3**  
Fl. 8

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

Vinícius Guimarães - Relator