



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



**Processo nº** 10280.001782/2005-71  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 3003-001.021 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Turma Extraordinária  
**Sessão de** 07 de abril de 2020  
**Recorrente** AMAZONIA CELULAR S.A  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Ano-calendário: 1999

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

A compensação de créditos tributários está condicionada à comprovação da certeza e liquidez, cujo ônus é do contribuinte. A insuficiência no direito creditório reconhecido acarretará não homologação da compensação pela ausência de provas documentais, contábil e fiscal que lastreie a apuração, necessárias a este fim.

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)

Marcos Antônio Borges - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Márcio Robson Costa - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Marcos Antônio Borges (presidente da turma), Marcio Robson Costa, Müller Nonato Cavalcanti Silva e Lara Moura Franco Eduardo.

## Relatório

Nos termos do relatório da Delegacia Regional de Julgamento o presente processo administrativo fiscal desencadeou nos seguintes fatos:

Trata o presente processo de declaração de compensação cujo crédito informado refere-se a pagamento indevido ou a maior de COFINS.

2. A Delegacia da Receita Federal do Brasil em Belém, com o intuito de verificar a procedência ou não do pleito do contribuinte, intimou o contribuinte a apresentar diversos documentos (fl. 17).
3. Em resposta à mencionada intimação, o contribuinte apresentou 0 documento de fl. 19.
4. Conforme pode ser depreendido do PARECER EQGCO/DRF/BEL N.º 078/2008 (fls. 20/23) e do Despacho Decisório de fl. 24, o pleito do contribuinte foi indeferido.
5. Irresignado com a decisão da qual tomou ciência em 27.05.2008 (fl. 25), o contribuinte interpôs manifestação de inconformidade em 25.06.2008 (fls. 30/41) alegando:
  - a) Que os deveres instrumentais do contribuinte não se identificariam com o dever de produzir provas, mas seriam concementes a um dever de colaboração, destinado a facultar elementos de prova ao Fisco, a quem caberia a aplicação da lei, tributária e a demonstração da exigência de tributo não pago;
  - b) Que, no presente caso, a origem do crédito teria como base as apurações contábeis devidamente refletidas em demonstrativos fiscais entregues ao Fisco;
  - c) Que toda a documentação suporte teria sido disponibilizada ao Fisco;
  - d) Que caberia ao Fisco o ônus de impugnar os lançamentos contábeis, e que, assim não fazendo, deveria acatar as informações prestadas em DCTF;
  - e) Que o despacho decisório não teria sido fundamentado, pois não teriam sido individualizadas as supostas irregularidades;
  - f) Que a compensação deveria ter sido homologada em virtude da ausência de comprovação da existência de fatos impeditivos, modificativos ou extintivos do direito pleiteado;
  - g) Que seria defeso ao Fisco discutir a base de cálculo de tributo relativo a período já decaído;
  - h) Que o Fisco teria transferido ao contribuinte o dever de demonstrar a ocorrência de fatos impeditivos, modificativos ou extintivos do direito postulado.
6. Por fim, pugnou pelo reconhecimento do direito creditório e pela homologação da compensação e conseqüente extinção do crédito tributário.
7. É o relatório.

A supracitada Manifestação de Inconformidade foi julgada improcedente, conforme julgado proferido pela DRJ de Belém (PA), com a seguinte ementa:

Assumo: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 1999

**CRÉDITO TRIBUTÁRIO. CONSTITUIÇÃO.** O crédito tributário é constituído não somente pelo lançamento, mas também por hipóteses de confissão de dívida previstas pela legislação, como a entrega da Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF).

**LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PAGAMENTO.** Somente há lançamento por homologação quando o contribuinte efetua o pagamento do tributo antes da atuação do Fisco.

Nestes casos, a constituição e extinção do crédito tributário ocorrem, simultaneamente, no momento da realização do pagamento.

**PEDIDO DE RESTITUIÇÃO. ÔNUS DA PROVA.** Nos pedido de restituição, o contribuinte é o autor da ação, e, como tal, possui o ônus de prova. É o contribuinte que pretende desconstituir o lançamento. Não é o Fisco que pretende efetuar o lançamento. São situações completamente distintas. O Fisco, ao efetuar um lançamento de ofício, deve apresentar todos os elementos probatórios que serviram de base à constituição do crédito tributário. Cabe a ele o ônus da prova. Situação totalmente inversa ocorre em um pedido de restituição. Neste caso, o lançamento e a extinção do crédito tributário já ocorreram. A pretensão do contribuinte é a desconstituição deste lançamento, cabendo a ele apresentar os elementos probatórios.

**PEDIDO DE RESTITUIÇÃO. APRECIACÃO. PRAZO.** Apesar de a legislação prever prazo para que o pedido de restituição seja formulado (art. 168 do CTN), não há prazo para que o Fisco analise tal pedido.

**DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. PRAZO.** O prazo para homologação da compensação declarada pelo sujeito passivo é de cinco anos, contado da data da entrega da declaração de compensação.

**PEDIDO DE RESTITUIÇÃO. DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. DCTF.** O valor informado na DCTF, por decorrer de uma confissão do contribuinte, pode ser encaminhado à dívida ativa da União sem que seja preciso realizar o lançamento de ofício. O valor confessado faz prova contra o contribuinte. Não se pode concluir, no entanto, que os valores declarados em DCTF fazem prova a favor do contribuinte nos casos de pedido de restituição e declarações de compensação. Deve O contribuinte apresentar ao Fisco todos os documentos necessários à comprovação da certeza e liquidez do direito creditório.

Solicitação indeferida.

Inconformada com o julgamento de piso a empresa contribuinte apresentou Recurso Voluntário que ora se aprecia, replicando os argumentos anteriormente apresentados, sem acrescentar novas provas.

É o relatório.

## **Voto**

Conselheiro Márcio Robson Costa, Relator.

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

A controvérsia pode ser resumida nas razões da não homologação do pedido de compensação de créditos da COFINS supostamente pago a maior, com débitos também da COFINS no valor de R\$ 2.094,78, o relatório fiscal destacou que:

O requerente, em 13/06/2003, apresentou o PER/DCOMP n.º 04429.79450.130603.1.3.04-2609 (fls. 03 a 07), em meio eletrônico, indicando como origem do suposto crédito o presente processo e solicitando a compensação deste crédito com débitos de COFINS, código 2172, referente a Maio de 2003 no valor de R\$ 3.514,62 (três mil quinhentos e quatorze reais e sessenta e dois centavos).

Nesse sentido, para substanciar a análise da pretensão, foram juntados aos autos os seguintes documentos (todos relativos aos períodos e tributos solicitados):

- a) PER/DCOMP n.º 04429.79450.130603.1.3.04-2609 (fls. 03 a 07);
  - b) Tela do Sistema SINAL 02 confirmando pagamento em 15/07/1999 (fls. 09);
  - c) Tela de consulta DIPJ/2000 com demonstrativo de cálculo da COFINS, Período de Apuração Junho/99 (fls 10);
  - d) Cópia da DCTF 2º Trimestre/1999 (fls. 11 e 12);
  - e) INFORMAÇÃO SEORT/DRF/BEL/N.º 160/2005 (fls. 13);
  - f) Termo de Intimação EQGCO n.º 011/2008 com respectivo AR (fls. 17 e 18);
  - g) Resposta da empresa ao Termo de Intimação EQGCO n.º 011/2008 (fls. 19);
- (...)

Analisando os Balancetes e os Razões relativos ao CNPJ 02.333.355/0001-28 do período para o qual o contribuinte requer crédito de pagamento a maior de COFINS, ou seja, Junho/99 a partir dos arquivos contábeis disponibilizados pelo contribuinte no Programa SINCO, constatam-se valores lançados a débito das contas formadoras da Receita Bruta da empresa reduzindo significativamente a Base de Cálculo e, em consequência, os valores de COFINS a pagar.

Para esclarecer tais procedimentos foi enviado ao contribuinte Termo de Intimação EQGCO n.º 011/2008 (fls. 17) solicitando apresentação dos documentos e informações sobre os lançamentos mencionados identificando as contas envolvidas.

Embora intimado a apresentar documentos e informações sobre os lançamentos o contribuinte tão somente prestou explicações (fls. 19) sem, no entanto, atender, no prazo determinado, à solicitação para apresentação dos documentos que confirmem os citados lançamentos.

Ao apresentar a manifestação de inconformidade a contribuinte esclarece que efetuou recolhimento via DARF na ordem de R\$ 11.273,06 e R\$ 310,77 a título de COFINS e declarou em sua DCTF o valor de R\$ 9.489,05, havendo, portanto uma diferença no valor de R\$ 2.094,78 pago a maior.

A DRJ por sua vez, ao apreciar o aludido recurso, proferiu voto bem explicativo e concluiu que:

#### Do Caso Concreto

50. In casu, o contribuinte foi intimado a apresentar documentos que pudessem comprovar o direito creditório alegado (fl. 17). Entretanto, não o fez. Certo é que prestou alguns esclarecimentos (fl. 19), mas não entregou documentos aptos a comprovar suas alegações.

51. Em consequência, a Delegacia da Receita Federal do Brasil em Belém não homologou a compensação. E o fez de modo acertado, pois o contribuinte não demonstrou a liquidez e certeza do crédito pleiteado, e ainda não havia transcorrido o prazo previsto pelo art. 74, §5º, da Lei n.º 9.430/96.

52. Na manifestação de inconformidade, ao invés de trazer aos autos livros e documentos que comprovassem seu direito creditório, o contribuinte limitou-se a alegar que não estaria obrigado a demonstrar a liquidez e certeza do crédito pleiteado, pelos

motivos que constam do relatório. No entanto, restou demonstrado que não assiste razão ao contribuinte. Ao apresentar uma declaração de compensação, a qual pressupõe a existência de um crédito, o contribuinte deve estar apto a comprovar, por intermédio de documentos hábeis e sua liquidez e certeza.

O Recurso Voluntário repete os argumentos da Manifestação de inconformidade, a qual teve todos os pontos de insatisfação apreciados e enfrentados pelo julgador de piso. Nesse sentido, ressalto que não vejo razão para reforma do acórdão que esta alinhado com o posicionamento da turma em casos análogos.

A negativa de homologação do pedido de compensação se deu pela ausência de créditos disponíveis para a compensação requerida, visto que a apuração fiscal levou em consideração a ausência de apresentação dos documentos solicitados para verificação junto com as declarações transmitidas pelo contribuinte a época do pedido de compensação.

Ressalto que a recorrente tinha que ter alinhado as declarações com a escrituração contábil e assim comprovar as receitas auferidas, essencialmente demonstrar com o Razão/Livro Diário os lançamentos a débito das contas formadoras da Receita Bruta da empresa que reduziram significativamente a Base de Cálculo e, em consequência, os valores de COFINS a pagar, fato que foi preponderante na avaliação do fisco. Não basta trazer aos autos tela da DIPJ e DCTF, faz necessário um conjunto probatório harmônico no qual os valores sejam encontrados tanto nas declarações prestadas ao fisco quanto na escrituração contábil.

No meu entendimento, para validar as afirmações do recorrente, deve-se verificar se há nos autos provas suficientes de que o crédito reclamado existe, e nesse caso não restou comprovado o real valor devido da COFINS, logo, não há como identificar que R\$ 2.094,78 foram pagos a maior, pois assim determina o CTN:

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.

Créditos líquidos e certos, por óbvio, são aqueles comprovados, especialmente quando contestados dentro de um processo, seja ele judicial ou administrativo.

Apesar da prevalência do princípio da Verdade Material no âmbito do processo administrativo, as alegações da requerente deveriam estar acompanhadas dos elementos que pudessemos considerar como indícios de prova dos créditos alegado, necessários para que o julgador possa aferir a pertinência dos argumentos apresentados, o que não se verifica no caso em tela.

Cabe aqui observar que não esta sendo negado ao contribuinte a análise de provas juntadas apenas no Recurso Voluntário, pelo contrário, a análise do conjunto probatório esta sendo feita com respeito ao princípio da verdade material, conforme requerido preliminarmente no recurso, contudo, mesmo após o pedagógico argumento do julgador de piso as provas são insuficientes.

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."

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 garantidos 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 informações na escrituração contábil-fiscal, pertinentes ao tributo em análise, seriam indispensável para um convencimento.

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>1</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>2</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)

<sup>1</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>2</sup> CHIOVENDA, Giuseppe. Instituições de direito processual civil Trad.J. Guimarães Menegale. São Paulo: 1969. v. III, p. 139

Assim, nos termos do artigo 170 do Código Tributário Nacional, falta ao crédito indicado pelo contribuinte comprovação adequada da certeza e liquidez, que são indispensáveis para a compensação pleiteada.

Diante do exposto, voto no sentido de negar provimento ao Recurso Voluntário, mantendo a não homologação das compensações.

É o meu entendimento.

(documento assinado digitalmente)

Márcio Robson Costa