



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



**Processo nº** 10280.001874/2005-51  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** **3003-001.023 – 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: 2000

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

## **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 Contribuição para o PIS.

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. 13). Em resposta à mencionada intimação, o contribuinte apresentou o documento de fl. 15/34.

3. Foi, então, expedida nova intimação (fl. 36), à qual o contribuinte respondeu por intermédio do documento de fls. 28/43.

4. Conforme pode ser depreendido do Despacho Decisório de fl. 48, a compensação não foi homologada.

5. Irresignado com a decisão da qual tomou ciência em 18.06.2008 (fl. 53, verso), o contribuinte interpôs manifestação de inconformidade em 25.06.2008 (fls. 54/66) alegando:

a) Que os deveres instrumentais do contribuinte não se identificariam com o dever de produzir provas, mas seriam concernentes 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, apesar de não ter apresentado o livro de apuração do ICMS, teria entregado documentos equivalentes, os quais não teriam sido analisados pela autoridade fiscal;

f) Que o despacho decisório não teria sido fundamentado, pois não teriam sido individualizadas as supostas irregularidades;

g) Que a compensação deveria ter sido homologada em virtude da ausência de comprovação da existência de fatos impeditivos, modificativos ou extintivos do direito pleiteado;

h) Que seria defeso ao Fisco discutir a base de cálculo de tributo relativo a período já descaído;

i) 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

Assumo: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2000

DECISÕES ADMINISTRATIVAS. EFEITOS.

São improfícuos os julgados administrativos trazidos pelo sujeito passivo, pois tais decisões não constituem normas complementares do Direito Tributário, já que foram proferidas por órgãos colegiados sem, entretanto, uma lei que lhes atribuisse eficácia normativa, como é exemplo a edição de súmula administrativa vinculante, na forma do artigo 26-A do Decreto 70.235/1972 (incluído pela Lei n.º 11.196/2005).

QUESTÃO PRÉVIA. FALTA DA ESCRITURAÇÃO E DA DOCUMENTAÇÃO. MOTIVAÇÃO. DECISÃO DENEGATÓRIA. A análise de questão prévia, tais como falta de escrituração e da respectiva documentação, impede o trabalho da autoridade fiscal no sentido de investigar a veracidade das informações registradas na DCTF daquele período. Tal circunstância consubstancia a motivação de decisão denegatória de restituição.

DESPACHO DECISÓRIO. FUNDAMENTAÇÃO LEGAL. AUSÊNCIA. DESNECESSIDADE. DEFESA DE FATOS. NORMA. A ausência de fundamentação legal no despacho decisório é despicienda, porque o contribuinte se defende de fatos, e não de norma.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2000

ATIVIDADE DO FISCO. PAGAMENTO. DECLARAÇÃO. DÉBITO. CRÉDITO DO CONTRIBUINTE. Na hipótese do artigo 150, “caput”, do CTN, o pagamento antecipado extingue o crédito tributário (artigo 150, § 1º, do CTN). Já a atividade exercida pelo contribuinte e homologada pela Administração é o pagamento, não tendo a norma acima se reportado em nenhum momento à declaração (original ou retificadora) do contribuinte. Logo, em caso de pedido de restituição, a atividade do contribuinte que fica homologada tacitamente no prazo de cinco anos é o pagamento indevido ou a maior, e não a declaração. Nesse passo, o pleito restitutivo tempestivo pode ser analisado em toda sua completude, sem nenhuma espécie de limite à investigação do fisco, salvo os direitos e garantias individuais. Depois do prazo de cinco anos, contado do fato gerador, o que fica vedada à administração fazendária é, encontrando pagamento a menor, lançar a diferença, pois, aí sim, incidiria a regra decadencial do artigo 150, “caput” e § 4º, do CTN. Porém, inexistente legislação que vede a ampla apuração do direito creditório do contribuinte. Em suma, passados os cinco anos do prazo decadencial, o fisco não pode mais lavrar auto de infração para a cobrança de débitos, mas pode investigar de forma abrangente a existência ou não de crédito do contribuinte.

CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. LANÇAMENTO FISCO. CONFISSÃO DE DÍVIDA. CONTRIBUINTE. DCTF. A constituição do crédito tributário pode se dar de duas maneiras: (a) por meio de lançamento, de atribuição do fisco; (b) via confissão de dívida, de iniciativa do próprio contribuinte. A DCTF é um modo de constituir o crédito tributário mediante confissão da dívida, dispensada, para esse efeito, de qualquer lançamento pelo fisco.

HOMOLOGAÇÃO DO PAGAMENTO. LANÇAMENTO POR DECLARAÇÃO. A homologação do pagamento está regulamentada no artigo 150 do CTN e não se confunde com o lançamento por declaração, que está disciplinado no artigo 147 do mesmo diploma. Na primeira, o contribuinte está obrigado ao pagamento antecipado do débito, devendo posteriormente o fisco homologar expressamente ou não tal atividade. No segundo, o contribuinte apresenta declaração, sem calcular o débito tributário, que é apurado pela administração tributária. Nesse caso, somente após notificação é que o sujeito passivo se encontra obrigado ao recolhimento do tributo.

LIVROS FISCAIS E CONTÁBEIS. RESTITUIÇÃO. GUARDA DOS LIVROS. DURAÇÃO DO PROCESSO. Em caso de pedido de restituição, deve o contribuinte permanecer na guarda dos livros e documentos a ele relativos, enquanto durar o processo administrativo ou judicial.

**LIVROS FISCAIS E CONTÁBEIS. RESTITUIÇÃO. GUARDA DOS LIVROS. CONTRIBUINTE-AUTOR. ÔNUS DA PROVA.**

No processo sobre restituição de tributo, o contribuinte e o autor e, como tal, possui o encargo probatório quanto ao fato constitutivo de seu direito. Para tanto, terá que manter e apresentar os livros contábeis e fiscais - devidamente acompanhado de documentos - que respaldem sua pretensão. Se o sujeito passivo optar por destruir (ou não apresentar) tais provas, ficará em situação jurídica desfavorável no processo correspondente.

**LIVROS FISCAIS. REGISTRO DE APURAÇÃO DO ICMS. REGISTRO DE SAÍDAS. CONFIABILIDADE. ELEIÇÃO DA METODOLOGIA DE FISCALIZAÇÃO. RELATIVA DISCRICIONARIEDADE. DEVERES DO ADMINISTRADO.** Os livros Registro de Apuração do ICMS e Registro de Saídas possuem a escrituração relativa aos valores contábeis das receitas de prestação de serviços de comunicação, que configuram a parcela positiva para a obtenção matemática da base de cálculo do Pis/Pasep. Tais livros são regidos por normas de segurança, tais como: a exibição à repartição fiscal antes da escrituração e logo em seguida ao seu término; e devem ser costurados e encadernados de forma a impedir sua substituição. Portanto, apresentam dados com maior confiabilidade que demonstrativo contábil não sujeito a controle pela repartição fiscal. A autoridade fazendária possui relativa discricionariedade para escolher a metodologia mais adequada à tarefa fiscalizatória, só encontrando limites nos direitos e garantias individuais prescritos no artigo 5º do diploma constitucional. Por fim, o administrado tem o dever, perante a Administração, de não agir de modo temerário e de prestar as informações que lhe forem solicitadas e colaborar para o esclarecimento dos fatos.

**PEDIDO DE RESTITUIÇÃO. DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. VINCULAÇÃO. POSSIBILIDADE DE FISCALIZAÇÃO.** O § 5º do artigo 74 da Lei nº 9.430/1996 fixa que o prazo para homologação da compensação informada pelo sujeito passivo será de cinco anos, contado da data da entrega da declaração (de compensação). Como o ponto de maior discussão em uma declaração de compensação é exatamente a existência ou não do crédito do contribuinte - ou seja, de pedido de restituição-, não há como o fisco analisar a homologação da referida declaração, sem a devida comprovação do direito creditório por meio de livros e documentos. A contrário senso, todas as restituições deveriam ser deferidas e todas as compensações deveriam ser homologadas, devido a suposta impossibilidade de fiscalização.

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 PIS supostamente pago a maior, com débitos de COFINS no valor de R\$ 2.154,35, o relatório fiscal destacou que:

O requerente, em 13/06/2003, apresentou o PER/DCOMP n.º 27245.25324.130603.1.3.04-9288 (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\$ 2.154,35 (dois mil cento e cinquenta e quatro reais e trinta e cinco 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 27245.25324.130603.1.3.04-9288 (fls. 03 a 07);
- b) Tela do Sistema SINAL 02 confirmando pagamento em 15/03/2000 correspondente ao PIS/PASEP do Período de Apuração Fevereiro/2000 (fls. 09),
- c) Tela de consulta DIPJ/2001 com demonstrativo de cálculo do PIS/PASEP, Período de Apuração Fevereiro/2000 (fls. 10);
- d) Cópia da DCTF 1º Trimestre/2000 (fls. 11 e 12);
- e) Informação SEORT/DRF/BEL/Nº 272/2005 (fls. 13);
- f) Cópias de Balancetes de Janeiro a Março de 1999 (fls. 16 a 34);
- g) Termo de Intimação EQGCO n.º 040/2008 com AR (fls. 36 e 37);
- h) Resposta da empresa ao Termo de Intimação EQGCO n.º 040/2008 (fls. 38 a 43).

(...)

Analisando os Balancetes e os Razões relativos ao CNPJ 02.361.554/0001-40 do período para o qual o contribuinte requer crédito de pagamento indevido ou a maior de PIS/PASEP 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 PIS/PASEP a pagar.

Para esclarecer tais procedimentos foi enviado ao contribuinte Termo de Intimação EQGCO n.º 040/2008 com AR (fls. 36) 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.38 a 43) sem, no entanto, atender, no prazo determinado, à solicitação para apresentação dos documentos que confirmem os citados lançamentos.

A Instrução Normativa SRF no 600, de 28 de dezembro de 2005, que, entre outras coisas, disciplina a restituição e a compensação de créditos originados de cobrança ou pagamento espontâneo, indevido ou em valor maior que o devido assim dispõe em seu art. 4: (...)

Ao apresentar a manifestação de inconformidade a contribuinte esclarece que efetuou recolhimento via DARF na ordem de R\$ 99.847,35 a título de PIS e declarou em sua DCTF o valor de R\$ 98.466,27, havendo, portanto uma diferença no valor de R\$ 1.381,08 pago a maior.

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

37. A falta da escrituração e da respectiva documentação impediu o trabalho da autoridade fiscal no sentido de investigar a veracidade das infonções registradas na DCTF daquele período. Tal circunstância foi suficiente para motivar a decisão da Delegacia da Receita Federal do Brasil em Belém, que culminou com o indeferimento do pedido e a não homologação das compensações. Assim, repudiam-se as alegações do contribuinte de que o ato administrativo impugnado não teria motivação.

38. Já a ausência de fundamentação legal (também alegada pelo contribuinte em sua peça impugnatória) no despacho decisório é despicienda, porque o contribuinte se defende de fatos, e não de normas. E foi exatamente assim que o sujeito passivo impugnou: contestou a ausência de livros e documentos comprobatórios de seu pleito de restituição (fato), apresentando argumentos relativos à desnecessidade de tais elementos. Assim, inexistiu cerceamento ao direito de defesa.

39. O sujeito passivo também asseverou que, a despeito de não ter apresentado o livro Registro de Apuração do ICMS (que em nada se relacionaria com o crédito pleiteado), entregou documentação equivalente, que não teria sido conhecida, sem qualquer motivo aparente. Não assiste razão ao contribuinte. Explica-se.

40. Em primeiro lugar, os livros Registro de Apuração do ICMS e Registro de Saídas possuem a escrituração relativa aos valores contábeis das receitas de prestação de serviços de comunicação. Tais receitas representam a parcela positiva para a obtenção matemática da base de cálculo do Pis/Pasep (objeto do pedido de restituição).

41. Em segundo lugar, os livros mencionados são regidos por normas de seguranças, tais como: a exibição à repartição fiscal antes da escrituração e logo em seguida ao seu término; e devem ser costurados e encadernados de forma a impedir sua substituição. Portanto, apresentam dados com maior confiabilidade que o demonstrativo contábil - não sujeito a controle pela repartição fiscal - entregue pelo sujeito passivo.

42. Em terceiro lugar, consoante lição de James Marins, “para a consecução de seus objetivos fiscais, a Administração tributária tem o dever de investigar as atividades dos particulares de modo a identificar aquelas que guardem relações com as normas tributárias, ...” (destaquei). Observe-se do excerto acima, que a autoridade fazendária possui relativa discricionariedade para escolher a metodologia mais adequada à tarefa fiscalizatória. Segundo o mesmo autor, tal dever fazendário só encontra limites nos direitos e garantias individuais prescritos no artigo 5º do diploma constitucional, o que não ocorreu no caso concreto.

43. Por fim, repise-se que, perante a Administração, o administrado tinha o dever de não agir de modo temerário e de prestar as informações que lhe forem solicitadas e colaborar para o esclarecimento dos fatos, nos termos do artigo 4º, incisos III e IV, da Lei n.º 9.784/1999.

44. Diante disso, decidiu acertadamente a unidade de origem. De fato, a autoridade fazendária não poderia acolher o pleito do contribuinte sem que ele colocasse à sua disposição todos os elementos necessários à comprovação dos valores declarados. O contribuinte deveria ter provado que os valores recolhidos de tributo foram efetivamente maiores do que aquele declarado. Assim sendo, a decisão impugnada não merece reparos.

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\$ 7.560,23 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)

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.

<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

(documento assinado digitalmente)

Márcio Robson Costa