



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

**Processo n°** 10830.908893/2012-66  
**Recurso n°** 1 Voluntário  
**Acórdão n°** **3401-003.548 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**  
**Sessão de** 25 de abril de 2017  
**Matéria** DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. PAGAMENTO INDEVIDO OUA MAIOR - COFINS  
**Recorrente** GRG COMERCIO IMPORTADORA E EXPORTADORA DE EQUIPAMENTOS REPROGRAFICOS LTDA - EPP  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2010

ÔNUS DA PROVA. DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. ARTIGO 170 DO CTN.

Em processos que decorrem da não-homologação de declaração de compensação, o ônus da prova recai sobre o contribuinte, que deverá apresentar e produzir todas as provas necessárias para demonstrar a liquidez e certeza de seu direito de crédito (artigo 170, do CTN).

MOMENTO DE PRODUÇÃO DE PROVA. DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. ARTIGOS 16 E 17 DO DECRETO Nº 70.235/1972.

Seguindo o disposto no artigo 16, inciso III e parágrafo 4º, e artigo 17, do Decreto nº 70.235/1972, a regra geral é que seja apresentada no primeiro momento processual em que o contribuinte tiver a oportunidade, seja na apresentação da impugnação em processos decorrentes de lançamento seja na apresentação de manifestação de inconformidade em pedidos de restituição e/ou compensação, podendo a prova ser produzida em momento posterior apenas de forma excepcional, nas hipóteses em que "a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; b) refira-se a fato ou a direito superveniente; c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos", sob pena de preclusão.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao Recurso Voluntário interposto. O Conselheiro Eloy Eros da Silva Nogueira votou pelas conclusões, por entender que o pedido não era certo e determinado, e lhe faltava fundamento.

ROSALDO TREVISAN - Presidente e Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Rosaldo Trevisan (Presidente), Robson José Bayerl, Augusto Fiel Jorge d'Oliveira, Eloy Eros da Silva Nogueira, André Henrique Lemos, Fenelon Moscoso de Almeida, Tiago Guerra Machado e Leonardo Ogassawara de Araujo Branco.

## Relatório

O processo administrativo ora em análise trata de PER/DCOMP, cujo crédito teria origem em recolhimento da Cofins efetuado a maior.

Conforme despacho decisório, a compensação declarada não foi homologada, pelos seguintes motivos: *“A partir das características do DARF discriminado no PER/DCOMP acima identificado, foram localizados um ou mais pagamentos, abaixo relacionados, mas integralmente utilizados para quitação de débitos do contribuinte, não restando crédito disponível para compensação dos débitos informados no PER/DCOMP”*. Ou seja, como a contribuinte declarou dever o exato montante do valor do DARF pago, o despacho decisório não identificou qualquer pagamento a maior ou indevido a justificar o direito de crédito alegado, indeferindo o pedido.

Após ser intimada, a ora Recorrente apresentou Manifestação de Inconformidade, julgada improcedente pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Belo Horizonte ("DRJ"), por decisão que possui a seguinte ementa:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS.

Ano-calendário: 2010

DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. PAGAMENTO INDEVIDO OU A MAIOR. CRÉDITO NÃO COMPROVADO.

Não se admite a compensação se o contribuinte não comprovar a existência de crédito líquido e certo”.

Intimada dessa decisão, a ora Recorrente apresentou tempestivamente seu Recurso Voluntário, pelo qual requereu a reforma do acórdão recorrido, com base nos seguintes argumentos: **(i)** nulidade da decisão recorrida, pois estaria impondo condições ao direito de compensar da Recorrente e por utilizar fundamento para não-homologação que não encontraria amparo na Lei; **(ii)** haveria falta de amparo legal e regulamentar no fundamento utilizado para a não-homologação da compensação, pois não haveria obrigação de retificar a DCTF do período em que se verificou o crédito; **(iii)** não haveria como se reconhecer válida a emissão de despacho decisório eletrônico; **(iv)** o crédito seria legítimo; e **(v)** não teria ocorrido preclusão na produção de provas.

Em seguida, os autos foram remetidos à Terceira Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF).

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Rosaldo Trevisan - 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 3401-003.542, de 25 de abril de 2017, proferido no julgamento do processo 10830.902391/2013-11, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

Transcreve-se, como solução deste litígio, nos termos regimentais, o entendimento que prevaleceu naquela decisão, (Acórdão 3401-003.542):

*"O recurso é tempestivo e preenche os demais requisitos para a sua admissibilidade, de modo que dele tomo conhecimento.*

*A questão a ser decidida pelo Colegiado no processo ora em julgamento diz respeito ao direito probatório em pedido de restituição com declaração de compensação.*

*Como regra, o artigo 373 do Código de Processo Civil (Lei nº 13.105/2015) estabelece que o ônus da prova incumbe ao autor, quanto ao fato constitutivo do seu direito, e ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor. A respeito, comenta a doutrina: "compete, em regra, a cada uma das partes o ônus de fornecer os elementos de prova das alegações de fato que fizer. A parte que alega deve buscar os meios necessários para convencer o juiz da veracidade do fato deduzido como base da sua pretensão/exceção, afinal é a maior interessada no seu reconhecimento e acolhimento".<sup>1</sup>*

*Nessa linha, a Lei nº 9.784/1999, que regula os processos administrativos federais, determina: "Art. 36. Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado, sem prejuízo do dever atribuído ao órgão competente para a instrução e do disposto no art. 37 desta Lei". (grifos nossos)*

*Assim, como esse Colegiado já teve a oportunidade de decidir, "o ônus da prova atua de forma diversa em processos decorrentes de lançamento tributário, no qual cabe ao Fisco provar a ocorrência do fato gerador, e em processos relativos a pedidos de ressarcimento e compensação, em que cabe ao contribuinte provar o seu direito de crédito". (Acórdão nº 3401-003.204; Data da Sessão: 23/08/2016; Relator: Augusto Fiel Jorge d'Oliveira)*

<sup>1</sup> Curso de Direito Processual Civil. Vol. 02. Fredie Didier Jr., Paula Braga, Rafael de Oliveira. Edição 2013. Editora Juspodivm. p. 81-85.

*Quanto ao momento de produção de prova, seguindo o disposto no artigo 16, inciso III e parágrafo 4º, e artigo 17, do Decreto nº 70.235/1972, a regra geral é que seja apresentada no primeiro momento processual em que o contribuinte tiver a oportunidade, seja na apresentação da impugnação em processos decorrentes de lançamento seja na apresentação de manifestação de inconformidade em pedidos de restituição e/ou compensação, podendo a prova ser produzida em momento posterior apenas de forma excepcional, nas hipóteses em que "a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; b) refira-se a fato ou a direito superveniente; c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos", sob pena de preclusão.*

*Dessa maneira, no presente processo, que trata de declaração de compensação, o ônus da prova cabe à Recorrente, sendo que o momento adequado para a apresentação das razões de fato e de direito, com amparo em toda prova necessária para tanto, se dá por ocasião do protocolo de sua Manifestação de Inconformidade ao despacho eletrônico que não homologou a compensação.*

*O fundamento para a negativa do pedido foi a não retificação da DCTF pela Recorrente, o que implicou uma coincidência entre valores devidos e pagos a título de COFINS. Assim, não identificou a Administração Tributária qualquer pagamento a maior ou indébito a ser restituído ou compensado.*

*Na linha do que vem decidindo o CARF, a retificação de DCTF não é condição para a homologação de compensação, sendo, na realidade, necessário que o indébito esteja devidamente provado.*

*Assim, uma vez não homologada a compensação da Recorrente, caberia a ela, na apresentação de sua Manifestação de Inconformidade, demonstrar o indébito, o que poderia ser feito, inicialmente, com a exposição do valor que foi pago e do que, a seu entender deveria ter sido pago, a gerar a diferença. Segundo, as razões de fato ou de direito que levam a conclusão de que os valores efetivamente pagos o foram de forma indevida. Terceiro, a juntada da documentação comprovando a ocorrência do indébito, o que, a depender do caso, exigiria documentos contábeis, notas fiscais etc.*

*Porém, em sua Manifestação de Inconformidade, para sustentar o seu direito de crédito, a Recorrente alega apenas o seguinte:*

*A Impugnante, ao calcular o quantum debeatur da exação, utilizou-se de base de cálculo com valores que indevidamente a integravam, ou seja, de base de cálculo ampliada.*

*Incluiu nesta base de cálculo, não só a receita decorrente de seu faturamento, ou seja, de suas vendas, mas sim as demais receitas que não devem compô-lo.*

*Para tanto, utilizou-se de algumas teses tributárias já julgadas pelo Supremo Tribunal Federal de forma favorável*

aos contribuintes, a exemplo a ampliação da base de cálculo por alterar o conceito de faturamento, a exclusão da base de cálculo de determinadas despesas, etc.

Por esta razão é que postulou a restituição/compensação do valor que pagou a maior desta exação.

*Como se verifica, a Recorrente não se desincumbiu do ônus de provar o seu direito de crédito.*

*Muito embora não tenha citado qualquer fundamento legal ou os precedentes nos quais teriam sido apreciadas a tese jurídica que ampararia o seu direito de crédito, a Recorrente parece estar se referindo à declaração de inconstitucionalidade do artigo 3º, §1º, da Lei nº 9.718/1998, no julgamento do Recurso Extraordinário nº 585.235, pelo Supremo Tribunal Federal (“STF”), que depois reconheceu a repercussão geral da questão constitucional nos RE nº 346.084/PR, 357.950/RS, 358.273/RS e 390.840/MG.*

*Sem adentrar na ausência de exposição pela Recorrente do fundamento legal e regulamentar que autorizaria a aplicação de tal entendimento ao seu caso concreto, a possibilitar a apresentação de sua declaração de compensação, haja vista que nem toda declaração de inconstitucionalidade pelo STF permitirá a compensação tributária (artigo 43, parágrafo 3º, alínea f, da Instrução Normativa nº 900/2008), percebe-se que a Recorrente não se preocupa em conferir liquidez e certeza ao direito de crédito alegado.*

*Ainda que se admita que o fundamento do direito de crédito seja a inconstitucionalidade do artigo 3º, §1º, da Lei nº 9.718/1998 e que tal fundamento seja aplicável à Recorrente, essa alegação, por si só, não justifica o direito de crédito. A Recorrente deveria demonstrar que efetivamente realizou o recolhimento de COFINS a maior, sobre uma receita que não poderia se sujeitar à tributação, pela apresentação de demonstrativo das receitas apuradas naquele mês, identificação das receitas que foram incluídas indevidamente, com o suporte contábil e documentação fiscal correspondente. Contudo, nada disso foi apresentado, nem o valor que foi pago a maior e outros elementos, ainda que incompletos, que pudessem servir de princípio de prova.*

*Em seu Recurso Voluntário, a Recorrente procura desenvolver aquilo que havia afirmado na Manifestação de Inconformidade, dessa vez, citando o dispositivo declarado inconstitucional e identificando os precedentes, e inova, em contrariedade ao que antes havia informado sobre a origem do crédito. O direito de crédito não mais seria em razão da inconstitucionalidade de dispositivo da Lei nº 9.718/1998, mas também em razão da exclusão do ICMS da base de cálculo da COFINS, argumento que já nem poderia ser conhecido, em razão dos efeitos da preclusão (artigo 17 do Decreto nº 70.235/1972).*

*De qualquer maneira, novamente, a Recorrente se limita a indicar a tese jurídica de forma geral, sem expor, no seu caso concreto, a origem do crédito, que operações realizou, em que valor, o que foi indevidamente incluído na base de cálculo, e também não apresenta qualquer documentação que pudesse dar suporte ao direito de crédito alegado.*

*Portanto, a declaração de compensação apresentada pela Recorrente, sem qualquer prova da origem do crédito, não pode prosperar, estando correta a decisão recorrida na manutenção da não-homologação, em perfeita harmonia com o disposto nos artigos 170 do CTN, e 74 da Lei nº 9.430/1996, que prevêem como requisito para a compensação tributária a existência de crédito líquido e certo.*

*Por fim, quanto à questão prejudicial levantada pela Recorrente, de nulidade do despacho decisório, penso que deve ser rejeitada. A Recorrente alega que sua fundamentação não seria adequada e não permitiria conhecer os motivos da não-homologação. Porém, apesar de o despacho ser objetivo, o mesmo permite a compreensão dos motivos para a não-homologação, não se verificando qualquer prejuízo à defesa da Recorrente.*

*Assim, considerando válido o despacho decisório que gerou o presente processo, devidamente enfrentada a questão essencial para o julgamento da lide, quanto à prova do direito de crédito, e não sendo as demais alegações levantadas pela Recorrente capazes de superar a ausência de prova do direito de crédito e a afastar a decisão que manteve a não-homologação da compensação, proponho ao Colegiado 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, nego provimento ao recurso voluntário.

assinado digitalmente.

Rosaldo Trevisan - Relator