



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10840.900032/2015-63
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3003-001.000 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Turma Extraordinária
Sessão de 6 de abril de 2020
Recorrente C M L INDUSTRIA E COMERCIO LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA
SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)**

Período de apuração: 01/02/2013 a 28/02/2013

COMPENSAÇÃO ADMINISTRATIVA. AUSÊNCIA DE CRÉDITO A
COMPENSAR.

Em verificação fiscal da DCOMP transmitida, apurou-se que não existia crédito disponível para se realizar a compensação pretendida, vez que o pagamento indicado na DCOMP já havia sido utilizado para quitação de outro débito.

ÔNUS DA PROVA DO CRÉDITO RECAI SOBRE O CONTRIBUINTE.

Como se pacificou a jurisprudência neste Tribunal Administrativo, o ônus da prova é devido àquele que pleiteia seu direito. Portanto, para fato constitutivo do direito de crédito o contribuinte deve demonstrar de forma robusta ser detentor do crédito.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar suscitada e, no mérito, em negar provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Marcos Antônio Borges – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Müller Nonato Cavalcanti Silva – Relator

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

Relatório

Por bem descrever os fatos, adoto o relatório elaborado pela instância *a quo*:

O presente processo trata de Manifestação de Inconformidade contra o Despacho Decisório com número de rastreamento 098654384, emitido eletronicamente em 09/03/2015, referente ao PER/DCOMP nº 21264.56283.221014.1.3.04-8724.

O PerDcomp foi transmitido com o objetivo de compensar o(s) débito(s) nele discriminado(s) com crédito de COFINS, Código de Receita 2172, decorrente de recolhimento com Darf efetuado em 25/03/2013, no valor de R\$55.303,10.

De acordo com o Despacho Decisório, a partir das características do DARF descrito no PER/DCOMP acima identificado, foram localizados um ou mais pagamentos, mas integralmente utilizados para quitação de débitos do contribuinte, não restando crédito disponível para compensação dos débitos informados. Assim, diante da inexistência de crédito, a compensação declarada NÃO FOI HOMOLOGADA.

Como enquadramento legal citou-se: arts. 165 e 170, da Lei nº 5.172 de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional - CTN), art. 74 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE

O interessado apresentou manifestação de inconformidade alegando, em síntese, o que se segue:

DAS NULIDADES

- O despacho é nulo, por ausência de motivação, sem maiores esclarecimentos quanto a suposta indisponibilidade do pagamento, sem tampouco intimar a empresa a esclarecer os motivos que a levaram a postular a restituição do que considerou indevido ou a maior.
- A alegação de que não existe crédito disponível não pode ser entendida como fundamento para o DD, sem consta o porque desta inexistência.
- A autoridade administrativa quedou-se inerte na análise de qualquer situação que legitima o crédito postulado.
- A autoridade administrativa deve obediência à legalidade, como preconizado na Constituição.
- O processo administrativo no âmbito federal tem regulamentação própria e deve ser observada pela autoridade julgadora.
- A Lei 9784, de 1999, no art. 2, inciso VIII, e no art. 50, dispõe, entre outros, sobre os princípios da Legalidade, Motivação e Observância das formalidades.
- Torna-se evidente que a não homologação desta compensação ocorreu por uma questão de sistema de informática, porque o crédito propriamente dito nem sequer foi apreciado.
- Não foram observados os deveres de motivação e fundamentação.
- Para o deslinde da questão, mister seja definido o significado de disponibilidade do crédito a que afirma a autoridade administrativa.

- A única conclusão que resta é a de que se trata do encontro de contas realizado pelo sistema da Receita Federal entre o débito recolhido e o crédito declarado em DCTF.
- Diversas situações acarretariam na restituição do valor recolhido, seja pela inclusão indevida de valores na base de cálculo, seja por erro de fato na apuração do imposto, seja por situações que autorizam o contribuinte a reduzir valores da base de cálculo, hipóteses que são regulamentadas pela IN 900, de 2008.
- Forçoso concluir que se trata de um subterfúgio utilizado pela administração pública para cumprir os prazos estabelecidos em lei e não se ver obrigada a homologar tacitamente uma compensação por inércia e ineficiência.
- A ausência de motivação das decisões importa nulidade do ato praticado, por preterição do direito de defesa, conforme preleciona o art. 59 da Dec. n.º 70.235, de 1972.
- Simplesmente não homologar a compensação sem explicar os motivos da suposta indisponibilidade do crédito torna a decisão totalmente nula, por não oferecer os elementos necessários para que a empresa possa promover sua defesa e a prova da existência deste crédito. Indústria e comércio

DO CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA

- Houve cerceamento de direito de defesa, porque a autoridade nem sequer intimou a empresa a prestar os esclarecimentos necessários.
- Em observância ao princípio constitucional da eficiência, a administração está obrigada a intimar o interessado a fazer os esclarecimentos necessários e comprovar o alegado, sempre que lhe restar dúvidas.
- a ampla defesa como garantia constitucional, deve ser entendida em seu sentido amplo, como o direito de produzir todas as provas necessárias à defesa do interesse postulado.
- Não há que se dizer que o direito de defesa somente restaria violado em sede recurso, principalmente à vista do dever de Eficiência, como dito alhures.
- A falta de motivação e de fundamentação da decisão proferida pela autoridade administrativa, obsta até mesmo a produção das provas necessárias, já que nem sequer é sabido o que não foi reconhecido.
- O despacho decisório deve voltar à origem, para efetiva apreciação e julgamento do crédito postulado.

DA LEGITIMIDADE DO CRÉDITO POSTULADO

- O crédito postulado é legítimo, pois pretende-se a restituição do que foi pago sobre base de cálculo indevidamente ampliada.
- A impugnante, ao calcular o valor do débito, utilizou-se de base de cálculo com valores que indevidamente a integravam, ou seja, da base de cálculo ampliada.
- Na base de cálculo foram incluídas não só receitas decorrente de seu faturamento, ou seja, de suas vendas, mas sim demais receitas que não a devem compor.
- O pedido formulado tem como base declaração de inconstitucionalidade.

- Para tanto, utilizou-se de algumas teses tributárias já julgadas pelo STF de forma favorável aos contribuintes, a exemplo da ampliação da base de cálculo por alterar o conceito de faturamento, a exclusão da base de cálculo de determinadas despesas, etc.
- A Impugnante postulou o reconhecimento do crédito somente pela via administrativa, já que a inconstitucionalidade desta ampliação já foi declarada e cuja ação já transitou em julgado.

DA PRODUÇÃO DE PROVAS

- Ficou impossibilitada a oportuna apresentação de prova do direito alegado, já que nem a autoridade administrativa sabe o motivo do indeferimento, tampouco a impugnante.
- Há de ser aplicada a regra autorizadora da produção posterior de provas, para o momento em que a lide esteja delineada em seus termos.

DO PEDIDO

- Ao final, pede-se que seja deferido pedido de posterior juntada de provas, seja acatada a preliminar de nulidade, que sejam os autos remetidos à DRF de origem, para que sejam promovidas todas as diligências necessárias à comprovação do crédito, que este seja reconhecido e que a compensação seja homologada.

A 2ª Turma da DRJ de Belo Horizonte julgou improcedente a manifestação de inconformidade sob o fundamento de não haver provas da certeza e liquidez do crédito pleiteado. Inconformada, a Recorrente socorre-se a este Conselho alegando, em suma, as mesmas matérias apostas na manifestação de inconformidade, que destaco o pleito pela nulidade do acórdão recorrido, pedido para posterior produção de provas e, ao fim, pugna pelo o provimento do recurso.

São os fatos.

Voto

Conselheiro Müller Nonato Cavalcanti Silva, Relator.

O presente Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos formais de admissibilidade. Portanto, dele tomo conhecimento.

1 Da preliminar de nulidade

A Recorrente alega que o acórdão recorrido está maculado de vício de fundamentação que o nulifica. Em suma alega que o pronunciamento da instância de piso sobre a matéria aventada carece de fundamentação, portanto seria capaz de nulificar todo o procedimento administrativo. Também alega, em sede de preliminar, que houve cerceamento do direito de defesa, que também o macularia de nulidade.

Tenho que a decretação de nulidade é medida extrema que somente deve ser considerada em efetivo e prejuízo ao contribuinte ou desrespeito à legislação fiscal.

No caso em tela não vislumbro prejuízo que justifique a decretação de nulidade do acórdão recorrido, vez que respeita a forma legal e expressa o convencimento jurídico dos julgadores. Ademais, a instância recorrida apura se a Recorrente fez prova do suposto recolhimento indevido e se pronuncia de forma clara sobre o convencimento dos julgadores.

Sobre o suposto cerceamento de defesa, não há que se sustentar vez que a Recorrente foi intimada de todos os atos processuais e, inclusive, interpôs recurso a este Conselho apresentando suas razões, pontuando suas discordâncias com o aresto vergastado. Portanto, divergências de entendimento não são causas de nulidade, razão pela qual rejeito a preliminar arguida.

2 Sobre Compensação De Créditos Tributários

A compensação - 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 de titularidade do contribuinte.

Conforme 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**:

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.

A demonstração da certeza e liquidez do crédito tributário que se almeja compensar é condição *sine qua non* para que a Autoridade Fiscal possa apurar a existência do crédito, sua extensão e, por óbvio, a certeza e liquidez que o torna exigível. Ausentes os elementos probatórios que evidenciem o direito pleiteado pela Recorrente, não há outro caminho que não seja seu não reconhecimento.

Trata-se de regra replicada no inciso VII, §3º do art. 74 da Lei 9.430/1996:

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.

§ 3º Além das hipóteses previstas nas leis específicas de cada tributo ou contribuição, **não poderão ser objeto de compensação** mediante entrega, pelo sujeito passivo, da declaração referida no § 1º:

VII - o crédito objeto de pedido de restituição ou ressarcimento e o crédito informado em declaração de compensação cuja confirmação de liquidez e certeza esteja sob procedimento fiscal; - Grifado.

De clareza cristalina a regra para compensação de créditos tributários por apresentação de Declaração de Compensação (DCOMP): demonstração da certeza e liquidez. A regra é harmônica com a disposição do CTN sobre o instituto da compensação, conforme assevera o artigo 170.

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.

Em análise dos autos afere-se que a Recorrente não trás qualquer elemento probatório que conduza à compreensão de que exista de fato direito creditório líquido e certo apto a revelar equívoco no despacho decisório de e-fl. 7.

Há de se recordar o que aduz o art. 967 do Decreto 9.580/2018:

*Art. 967. A escrituração mantida em observância às disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados **e comprovados por documentos hábeis**, de acordo com a sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais. – grifado.*

Caberia à Recorrente, portanto, trazer ao conhecimento deste Conselho sua escrita contábil com as demonstrações dos lançamentos do período de apuração em debate, lastreadas por notas fiscais e/ou documentos idôneos que comprovem a liquidez e certeza do crédito alegado em PER/DCOMP. Não o fazendo, restam inócuas as alegações aventadas neste Apelo.

3 Do Ônus da Prova

Como se pacificou a jurisprudência neste Tribunal Administrativo, o ônus da prova é devido àquele que pleiteia seu direito. Portanto, para fato constitutivo do direito de crédito o contribuinte deve demonstrar de forma robusta ser detentor do crédito ou, em situações extremas, demonstrar indícios convergentes que levem ao entendimento de que as alegações são verossímeis. Sobre ônus da prova em compensação de créditos transcrevo entendimento da 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), em decisão consubstanciada no acórdão de nº 9303-005.226, a qual me curvo para adotá-la neste voto:

"...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."

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.

A regra maior que rege a distribuição do ônus da prova encontra amparo no art. 373 do Código de Processo Civil, *in verbis*:

Art. 373. O ônus da prova incumbe:

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

II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

§ 1º Nos casos previstos em lei ou diante de peculiaridades da causa relacionadas à impossibilidade ou à excessiva dificuldade de cumprir o encargo nos termos do caput ou à maior facilidade de obtenção da prova do fato contrário, poderá o juiz atribuir o ônus da prova de modo diverso, desde que o faça por decisão fundamentada, caso em que deverá dar à parte a oportunidade de se desincumbir do ônus que lhe foi atribuído.

§ 2º A decisão prevista no § 1º deste artigo não pode gerar situação em que a desincumbência do encargo pela parte seja impossível ou excessivamente difícil.

§ 3º A distribuição diversa do ônus da prova também pode ocorrer por convenção das partes, salvo quando:

I - recair sobre direito indisponível da parte;

II - tornar excessivamente difícil a uma parte o exercício do direito.

§ 4º A convenção de que trata o § 3º pode ser celebrada antes ou durante o processo.

O dispositivo transcrito é a tradução do princípio de que o ônus da prova cabe a quem dela se aproveita. E esta formulação também foi, com as devidas adaptações, trazida para o processo administrativo fiscal, vez que a obrigação de provar está expressamente atribuída à Autoridade Fiscal quando realiza o lançamento tributário, para o sujeito passivo, quando formula pedido de compensação.

As provas devem ser compreendidas como um meio apto a formar convencimento daquele que avalia determinada situação fática. No caso em testilha, o que deve ser elevado ao patamar de prova são quaisquer elementos, aptos a dissuadir o julgador a tomar como verdadeira as alegações enunciadas nos autos.

Regressando aos autos, não existem elementos, provas ou indícios aptos a contrapor a atividade do Fisco ao não homologar a integralidade do crédito pleiteado. **A Recorrente não traz aos autos elementos hábeis a provar certeza e liquidez do crédito**

alegado, tais como notas fiscais e escrita contábil apta a apurar a base de cálculo da contribuição Cofins do período de apuração discutido.

Tenho por entendimento que se o contribuinte consegue apurar em sua contabilidade o valor do crédito para transmissão da Dcomp e litigar administrativamente por sua homologação, não há dúvidas que poderia ou pode comprová-lo documentalmente nos autos. Contudo, mesmo com as oportunidades dadas à Recorrente no contencioso administrativo, não trouxe aos autos a **certeza e liquidez** exigidas tanto pelo CTN quanto pela Lei 9.430/1996. Vale destacar que a Recorrente não participou ativamente da instrução processual, quedando-se inerte quanto à produção de provas cujo ônus lhe incumbia, trazendo aos autos documentos sem teor probatório.

Por tudo que nos autos consta e pelas razões aqui expostas, entendo que andou bem a instância primeira e por ausência de provas da existência do crédito, o acórdão recorrido deve ser mantido na sua integralidade.

Pelo exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário, rejeitar a preliminar de nulidade e no mérito negar-lhe provimento.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Müller Nonato Cavalcanti Silva