



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



**Processo nº** 10855.901180/2008-15  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 3201-006.909 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 25 de junho de 2020  
**Recorrente** WIKA DO BRASIL INDUSTRIA E COMERCIO LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Data do fato gerador: 15/05/2002

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)

Paulo Roberto Duarte Moreira - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Márcio Robson Costa - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Paulo Roberto Duarte Moreira (presidente da turma), Márcio Robson Costa, Hélcio Lafeta Reis, Laercio Cruz Uliana Junior, Leonardo Correia Lima Macedo, Leonardo Vinicius Toledo de Andrade, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima e Marcos Antônio Borges (suplente convocado).

**Relatório**

Os fatos da demanda foram sintetizados pela DRJ com as seguintes palavras:

Trata o presente de Despacho Decisório, fl. 3, que não homologou a compensação declarada pelo interessado, uma vez que o crédito apresentado para a compensação foi

integralmente utilizado para a quitação de débitos do contribuinte, não restando crédito disponível para compensação dos débitos informados no PER/DCOMP.

Cientificado em 20/05/2008, fl. 70, o interessado protocolou o documento de fl. 6, em 16/06/2008, onde requer a revisão do PER/DCOMP, considerando que na época a DCTF referente ao 2º trimestre de 2002 não foi preenchida corretamente, mas que a requerente providenciou a retificação da mesma, juntada as fls. 7/49.

O crédito apresentado para a compensação refere-se a pagamento indevido ou a maior da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social — Cofins, do período de apuração abril de 2002, contido em DARF recolhido no valor de R\$ 32.964,13.

Na DCTF retificadora, o interessado declarou que o valor correspondente do débito é de R\$ 31.730,87, que juntei à fl. 47, o que, em tese, caracteriza o recolhimento a maior no valor de R\$ 1.233,26.

Diante das alegações da contribuinte o resultado a Manifestação de inconformidade foi improcedente, com a seguinte ementa:

**ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA**

Data do fato gerador: 15/05/2002

**COMPENSAÇÃO. LIQUIDEZ E CERTEZA DO CRÉDITO. COMPROVAÇÃO.**

A condição essencial e necessária para a compensação tributária é a comprovação da liquidez e certeza do crédito do contribuinte. Inexistindo o crédito, é de não se homologar a compensação.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Inconformada com o resultado do julgamento a empresa contribuinte apresentou Recurso voluntário no qual argumenta que o acórdão deve ser reformado, sem acrescentar novas provas.

**Voto**

Conselheiro Márcio Robson Costa, Relator.

O recurso é tempestivo. A controvérsia pode ser resumida nas razões da não homologação do pedido de compensação de créditos de COFINS, no valor de R\$ 1.233,26 supostamente pago a maior.

Ao apresentar a manifestação de inconformidade a contribuinte esclarece que efetuou recolhimento via DARF em valor superior ao devido, 32.964,13, e pede que seja apreciada a DCTF retificada na qual consta que deveria ser pago o valor de R\$ 31.730,87.

Ao apreciar a Manifestação de inconformidade o julgador de piso julgou improcedente o pedido de reforma, fundamentado na ausência de liquidez e certeza do crédito tributário. Alegou ainda que ao verificar a DIPJ do contribuinte verificou que os valores ali declarados não eram condizentes com a DCTF original ou a retificada, vejamos:

A manifestação de inconformidade é tempestiva, e atende às formalidades legais para o seu aceite.

A condição essencial e necessária para a compensação tributária é a comprovação da liquidez e certeza dos créditos do contribuinte, conforme preceitua o art. 170 do Código Tributário Nacional — CTN.

No presente caso, onde o crédito é representado por parcela de pagamento efetuado pelo interessado, necessária a verificação do valor apurado do débito correspondente, de modo a se comprovar que houve realmente o pagamento maior que o devido.

A DCTF, por si só, não é o instrumento hábil para a apuração dos débitos do contribuinte, caracterizando-se como instrumento de confissão de dívida, para os devidos efeitos tributários, conforme consta no próprio recibo de entrega da mesma.

O melhor instrumento, para uma simples e inicial verificação, é a Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica — DIPJ, na qual são transcritos os valores constantes na escrituração contábil do interessado.

Assim, efetuei pesquisa no sistema IRPJ, fl. 72, retornando os valores declarados pelo interessado na DIPJ do exercício 2003, ano-calendário 2002, onde se verificou que o valor apurado da COFINS a pagar, referente ao período de apuração abril de 2002, é de R\$ 34.359,41.

O valor apurado do débito é até superior ao valor recolhido a esse título, não se comprovando a existência de valor recolhido a maior e, portanto, não se comprovando a liquidez e certeza do crédito do interessado apresentado para a compensação.

Do exposto, voto pela improcedência da manifestação de inconformidade, mantendo-se o decidido no Despacho Decisório proferido pela DRF de origem.

Prosseguindo, a empresa contribuinte apresentou Manifestação de Inconformidade na qual alega ter ocorrido equívoco no preenchimento das declarações e que tais equívocos, por serem erros de fato não ensejam a inexistência do crédito tributário à época da declaração de compensação, por se mostrar irrelevante face à realidade dos fatos. Contudo, não apresentou nenhuma prova que pudesse ratificar sua tese.

No caso concreto, a manifestante não juntou nos autos seus registros contábeis e fiscais, acompanhados de documentação hábil, para infirmar a motivo que levou a autoridade fiscal competente a não homologar a compensação ou comprovar inclusão indevida de valores na base de cálculo, erro material na apuração do tributo e reduções de valores da base de cálculo de débito confessado em DCTF.

Importa assinalar, antes de tudo, que a compensação tributária pressupõe a existência de crédito líquido e certo em nome do sujeito passivo, a teor do art. 170 do Código Tributário Nacional. Pode-se dizer, em outros termos, que o direito à compensação existe na medida exata da certeza e liquidez do crédito, de maneira que sua comprovação se revela fundamental para a própria concreção da compensação.

Nesse contexto, lembre-se que recai sobre o interessado o ônus de demonstrar a certeza e liquidez do crédito pleiteado, como dispõe 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;

É inerente, portanto, à análise das declarações de compensação, a verificação da existência de provas suficientes e necessárias para a comprovação do direito creditório pleiteado. Em especial, nos casos em que o direito creditório pleiteado decorre do reconhecimento de equívoco na informação, em DCTF, do valor do tributo objeto de pagamento indevido, o mínimo que se reclama é que aquele que alega erro demonstre, com a apresentação da escrituração contábil-fiscal e seus documentos de suporte, qual a apuração correta.

Assim, no caso dos autos, já em sua manifestação perante o órgão *a quo*, a recorrente deveria ter reunido 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)

Compulsando os autos, observa-se que a recorrente não apresentou, em nenhuma fase, escrituração contábil-fiscal nem documentos que a suportem aptos a demonstrar a certeza e liquidez do crédito alegado.

Diante da ausência de elementos probatórios, revela-se correta a decisão recorrida ao asseverar a carência de comprovação do direito pleiteado.

No intento de afastar a decisão de não homologação, a recorrente deveria ter demonstrado – pelos registros contábeis com documentos de suporte, por exemplo - que o débito informado em DCTF foi apurado erroneamente.

Nesse contexto, a mera apresentação de DCTF retificadora, transmitida após o despacho decisório, não é suficiente para a comprovação da certeza e liquidez do crédito pleiteado.

Para rastrear os valores computados na apuração da COFINS, seria necessário juntar o livro diário ou mesmo o razão de todas as contas contábeis referente as rubricas que integram a base de cálculo. A falta de tais documentos impede esclarecer o que consiste os alegados erros.

A discussão que remanesce nos autos é sobre a comprovação da alegação de que o débito de COFINS é realmente menor do que aquele regularmente constituído pela DCTF original. Nesse contexto, sem a apresentação de documentos aptos a comprovar o valor devido de COFINS e, conseqüentemente, infirmar o débito regularmente constituído, não há como afirmar a certeza e liquidez do direito creditório pleiteado: a análise do direito creditório depende, necessariamente, do confronto entre o valor efetivamente recolhido (esse foi comprovado pelo DARF) e o correto valor devido a título de COFINS no período (não há os

lançamentos contábeis do mês nem provas documentais para demonstrar e comprovar que o valor retificado deve prevalecer).

Em casos como o presente, em que o direito creditório pleiteado decorre do reconhecimento de equívoco na informação do valor do tributo constituído em DCTF, o mínimo que se espera é que aquele que alega erro demonstre, de forma analítica e fundamentada, com a apresentação da escrituração contábil-fiscal e seus documentos de suporte, qual a apuração correta.

No meu entendimento, para validar as afirmações do recorrente, deve-se verificar se há nos autos provas suficientes e incontestáveis de que o crédito reclamado existe, 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 líquido e certos, por óbvio, são aqueles comprovados, especialmente quando contestados dentro de um processo, seja ele judicial ou administrativo.

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, pertinentes ao pedido 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 restituição/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,

<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

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)

Por fim, ratifico que a compensação tributária pressupõe a necessidade de comprovação da certeza e liquidez do crédito alegado, recaindo sobre o sujeito passivo o ônus de produzir provas suficientes e necessárias para a demonstração do direito invocado. Nessa linha, em casos como o presente, em que se discute a incorreção do valor devido de tributo, é incontroverso que declarações (DCTF, DACTON, DIPJ etc.) e alegações devem ser comprovadas por escrituração contábil-fiscal e documentos que lhe dão suporte, o que não ocorreu nestes autos, razão pela qual nego provimento.

Diante do exposto voto por negar provimento ao Recurso Voluntário.

É o meu entendimento.

(documento assinado digitalmente)

Márcio Robson Costa