



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



**Processo nº** 10855.910118/2009-97  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 3201-006.911 – 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**

Ano-calendário: 2007

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-se de Declaração de Compensação – Dcomp n.º 17058.21808.101207.1.3.04-0031, transmitida eletronicamente em 10/12/2007, com base em suposto crédito de Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins, oriundo de pagamento indevido ou a maior, cujo DARF apresenta as seguintes características:

PERÍODO DE APURAÇÃO	CÓDIGO DE RECEITA	VALOR TOTAL DO DARF	DATA DE ARRECADAÇÃO
30/09/2007	5856	106.422,12	19/10/2007

A contribuinte declarou no PER/DCOMP a existência de crédito decorrente de pagamento indevido ou a maior, no valor do principal de R\$ 10.147,26.

Em 07/10/2009 foi emitido Despacho Decisório Eletrônico pela não homologação da compensação, fundamentando na inexistência de crédito.

Cientificado dessa decisão, bem como da cobrança dos débitos confessados na DCOMP, o sujeito passivo apresentou manifestação de inconformidade, acrescida de documentação anexa, onde alega, em síntese, que o crédito pleiteado é proveniente de pagamento a maior de Cofins, período de apuração 30/09/2007. Enfatiza que teria direito ao crédito pleiteado conforme DCTF retificadora apresentada para o período.

Assim, entendendo demonstrados os fundamentos que asseguram o direito do seu pleito, requer a reconsideração do despacho decisório, a fim de determinar a homologação da compensação efetuada pela empresa.

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

**ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA**

Ano-calendário: 2007

**APRESENTAÇÃO DE DECLARAÇÃO DE DÉBITOS E CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS FEDERAIS - DCTF RETIFICADORA. PROVA INSUFICIENTE PARA COMPROVAR EXISTÊNCIA DE CRÉDITO DECORRENTE DE PAGAMENTO INDEVIDO OU A MAIOR.**

Para se comprovar a existência de crédito decorrente de pagamento a maior, comparativamente com o valor do débito devido a menor, é imprescindível que seja demonstrado na escrituração contábil-fiscal, baseada em documentos hábeis e idôneos, a diminuição do valor do débito correspondente a cada período de apuração. A simples entrega de DCTF retificadora, por si só, não tem o condão de comprovar a existência de pagamento indevido ou a maior.

**DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA.**

Incumbe ao sujeito passivo a demonstração, acompanhada das provas hábeis, da composição e a existência do crédito que alega possuir junto à Fazenda Nacional para que sejam aferidas sua liquidez e certeza pela autoridade administrativa.

**DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. INEXISTÊNCIA DE CRÉDITO.**

A compensação de créditos tributários (débitos do contribuinte) só pode ser efetuada com crédito líquido e certo do sujeito passivo, sendo que a compensação somente pode ser autorizada nas condições e sob as garantias estipuladas em lei; no caso, o crédito pleiteado é inexistente.

**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, acrescentando como prova o livro razão, DCTF retificada e original e DARF comprovando o recolhimento.

**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\$ 103,00 supostamente pago a maior. Houve um pagamento a maior de R\$ 10.147,26 sendo R\$ 10.044,26 utilizados no processo n.º 10855.910753/2009-74.

Ao apresentar a manifestação de inconformidade a contribuinte esclarece que efetuou recolhimento via DARF em valor superior ao devido e pede que seja apreciada a DCTF retificada na qual consta que deveria ser pago o valor de R\$ 96.274,86 e que o DARF recolhido foi no valor de R\$ 106.422,12.

No caso em 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 imposto e reduções de valores da base de cálculo de débito confessado em DCTF. A DRJ, ao apreciar o manifesto de inconformidade, proferiu voto concluindo que:

No caso em análise, em síntese, a contribuinte alega que teria pago valor maior do que o efetivamente apurado no período em análise. Alega que teria se equivocado nas informações declaradas na DCTF, motivo pelo qual apresentou retificadora.

Nota-se, então, que o crédito que a interessada alega possuir seria decorrente de apuração de valor devido a menor, apurado em data posterior à época da entrega das declarações originais.

A declaração do contribuinte em DCTF é confissão de dívida, que confere liquidez e certeza à obrigação tributária. Neste momento processual, para se comprovar a liquidez e certeza do crédito informado na Declaração de Compensação é imprescindível que seja demonstrada na escrituração contábil-fiscal da contribuinte, baseada em documentos hábeis e idôneos, a diminuição do valor do débito correspondente a cada período de apuração, conforme previsto no art. 923 do RIR/99, transcrito a seguir:

*Art. 923. A escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 9º, §1º).*

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 n.º 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, na fase de manifestação de inconformidade, 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.

Apesar da ausência de provas na impugnação – com a consequente preclusão probatória, analisei os autos em busca de eventuais documentos apresentados após a manifestação de inconformidade, tendo constatado que a recorrente não apresentou, em sede recursal, documentação suficiente para comprovar o suposto erro na informação do débito de COFINS, período de apuração **09/2007**. Explico.

Compulsando os autos, constata-se que a recorrente juntou páginas do Razão da conta **COFINS a pagar do ano de 2007**. Não obstante, tal movimentação analítica apenas demonstra dados cronológicos das transações registradas, essencialmente ilustrando os pagamentos efetuados.

Para rastrear os valores computados na apuração da COFINS, seria necessário juntar o livro diário ou mesmo o razão das demais contas contábeis referente as rubricas que integram a base de cálculo. Desta forma o razão individualizado da COFINS a pagar não cumpre o papel de esclarecer o que consiste o alegado erro.

As páginas do Razão apresentadas não esclarecem a natureza do erro de recolhimento, se eventualmente teriam ocorrido omissões na apuração que resultou no valor devido de COFINS declarado na DCTF ativa à época do despacho decisório. Da análise dos registros da conta Cofins a pagar, não há, contudo, como saber por qual razão o valor devido de COFINS foi reduzido - em contraste ao valor devido regularmente constituído -, pois não constam dos autos os documentos de suporte à escrituração contábil.

No caso concreto, a recorrente deveria ter apresentado, de forma analítica, a apuração da COFINS daquele mês, indicando quais rubricas (créditos, receitas, compensações, etc.) foram responsáveis pela substancial divergência encontrada na apuração original e retificadora, juntando aos autos todos os documentos de suporte à escrituração contábil aptos a demonstrar a legitimidade da apuração retificadora.

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:

---

<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)

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, 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, DACON, 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

---

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