



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10880.661842/2012-70  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** **3003-001.450 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Turma Extraordinária**  
**Sessão de** 16 de outubro de 2020  
**Recorrente** MORUMBY HOTEIS LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/09/2008 a 30/09/2008

INOVAÇÃO RECURSAL. PRECLUSÃO. NÃO CONHECIMENTO. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente deduzida em manifestação de inconformidade. Opera-se a preclusão do direito alegar novos fatos em sede recursal. O limite da matéria em julgamento é delimitado pelo que vier a ser alegado em impugnação ou manifestação de inconformidade.

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.

Recurso Voluntário Desprovido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Voluntário, apenas em relação à existência de direito creditório e, no mérito, em negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Marcos Antônio Borges - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Ariene d'Arc Diniz e Amaral - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Marcos Antônio Borges (presidente), Lara Moura Franco Eduardo, Muller Nonato Cavalcanti Silva e Ariene d'Arc Diniz e Amaral (relatora).

## Relatório

Adoto o relatório da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento, que narra bem os fatos:

“Cuida o presente da declaração de compensação em face de pagamento indevido ou a maior de fls. 2/6, no montante de R\$ 42.492,60, relativo à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins.

Através do despacho decisório de fl. 7, aludida compensação restou não homologada, posto que: “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”.

Com efeito, remanesceu exigência no principal de R\$ 58.197,87, acrescido de multa e juros de mora nos respectivos valores de R\$ 11.639,57 e R\$ 2.688,74.

Inconformada, em 1º de fevereiro de 2013, apresentou a interessada manifestação de inconformidade (fls. 12/14), por meio da qual, em síntese:

*Informa este contribuinte que a natureza da Compensação foi COFINS – Faturamento (Código: 2172-01: COFINS) referente ao mês 09/2008 o qual foi paga a maior no montante de R\$ 42.492,60, o que gerou o direito ao contribuinte de utilizar este valor como compensação, assim como o efetivamente foi, com a COFINS (2172-01) do mês referência 05/2012.*

*A constituição do crédito retro mencionado foi consubstanciada através da retificação da DACON e da DCTF originais do mês 09/2008 (anexos II e III, respectivamente), além da compensação amparada pela Perdcomp (anexo I), devidamente atualizada pela variação da SELIC, conforme prevê a legislação em vigor sobre a matéria e, por fim, refletida na DCTF do mês da compensação 05/2012 (Anexo IV).*

Ao final, requer seja julgada procedente a inconformidade, extinguindo-se a presente cobrança.”

A DRJ julgou improcedente a MI conforme acórdão:

### “ ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/09/2008 a 30/09/2008

DIREITO CREDITÓRIO. PROVA. DCTF. DACON.

A DCTF e o DACON, na condição de documentos confeccionados pelo próprio interessado, não exprimem e nem materializam, por si só, o indébito fiscal.”

No recurso voluntário o recorrente alega: (i) isenção da COFINS sobre receitas de cartão de crédito internacional; (ii) que o direito creditório origina-se do cálculo de COFINS (Código de Receita n.º 2172- “COFINS – Faturamento”) sobre receita oriunda da prestação de seus serviços de hotelaria (incluindo acomodação, lavanderia, internet, SPA e telefonia) isenta da contribuição.

## Voto

Conselheira Ariene d'Arc Diniz e Amaral, Relatora.

O presente recurso contém matéria de competência desta E. Turma da 3ª Seção do Conselho Administrativo. O recurso é tempestivo.

### 1 Da preclusão – alegação de exportação de serviços

O recorrente alega no recurso voluntário que: (i) isenção da COFINS sobre receitas de cartão de crédito internacional; (ii) que o direito creditório origina-se do cálculo de COFINS (Código de Receita n.º 2172- “COFINS – Faturamento”) sobre receita oriunda da prestação de seus serviços de hotelaria (incluindo acomodação, lavanderia, internet, SPA e telefonia) isenta da contribuição.

Verifica-se que tais argumentos não foram lançados na manifestação de inconformidade, o que impõe a aplicação do art. 17, do Decreto 70.235/72. Neste sentido, valho-me do entendimento da jurisprudência desta Turma, muito bem posta pelo ilustre Conselheiro Müller Nonato Cavalcanti Silva, no Acórdão n.º 3003-000.987 que tratou de questão semelhante:

“À inteligência do art. 17 do Decreto 70.235/1972 toda a matéria de defesa deve ser alegada na impugnação/manifestação de inconformidade, de modo que há preclusão para elencar novos elementos fáticos em sede recursal.

Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante.

Neste passo, as alegações trazidas em recurso voluntário que não foram expressamente deduzidas na manifestação de inconformidade não podem ser conhecidas, pois opera-se a preclusão.”.

O Recorrente trouxe no recurso voluntário alegações sobre receitas de exportação de serviços que não foram expressamente deduzidas na manifestação de inconformidade, argumentando apenas na peça recursal que presta serviços de hotelaria para hóspedes residentes no exterior e estaria alocada na hipótese prevista do art. 6º, II da Lei 10.833/2003.

Caracterizada a preclusão, não conheço desta parte do recurso.

Não se pode esquivar da aplicação da lei, sobretudo quando tratar-se de enunciado de natureza processual que delimita a matéria em julgamento. A manifestação de inconformidade é a oportunidade que a Recorrente fala nos autos sobre a origem do seu crédito, de modo a possibilitar que a Delegacia de Julgamento faça a apreciação do mérito da demanda. Trazer a matéria apenas em Recurso Voluntário, além de vedada pelo Decreto 70.235/1972, causaria supressão de instâncias.

Por fim, apenas pela eventualidade, ainda que fosse possível afastar a preclusão e conhecer dos argumentos suscitados, por ordem da distribuição do ônus probatório, incumbiria à Recorrente demonstrar os requisitos de ingresso de divisas e tomador de serviços domiciliado no exterior, que demanda dilação probatória, igualmente não permitida em sede recursal.

Por todo o alegado, não se pode conhecer do argumento por força da preclusão.

## 2 Do direito ao crédito e do ônus da prova

Em si tratando de compensação tributária, modalidade de extinção do crédito tributário, aceita sob determinadas condições, tem-se em síntese que (i) pressupõe a existência de créditos e débitos do contribuinte; (ii) a compensação deve ser realizada com créditos líquidos e certos; (iii) o ônus da prova incumbe ao contribuinte; conforme o entendimento deste tribunal administrativo muito bem consolidado no voto do Conselheiro Müller Nonato Cavalcanti Silva, no Acórdão n.º **3003-001.000** (e outros), com o qual concordo e passo respeitosamente a adotar, nos termos regimentais, conforme trecho de voto abaixo transcrito:

### “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 asserta 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”.

A situação que se verifica nos autos revela que o contribuinte não se desincumbiu do ônus de comprovar documentalmente o direito alegado. O contribuinte carrou as faturas e canhotos de pagamentos, planilhas de apuração do crédito, DACON e DCTF Retificadoras todavia, desacompanhados de escrita contábil apta suportar a base de cálculo da Cofins do período de apuração discutido, não havendo portanto, elementos hábeis a provar certeza e liquidez do crédito.

Diante do exposto, voto por conhecer parcialmente do recurso voluntário e para no mérito negar-lhe provimento.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Ariene d'Arc Diniz e Amaral