



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



**Processo nº** 10880.903495/2017-72  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** **3003-001.601 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Turma Extraordinária**  
**Sessão de** 10 de fevereiro de 2021  
**Recorrente** MULTIMAGEM SERVIÇOS MÉDICOS S/S LTDA.  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Data do fato gerador: 25/08/2015

**PRINCÍPIO DA VERDADE MATERIAL.** As alegações de verdade material devem ser acompanhadas dos respectivos elementos de prova. O ônus de prova é de quem alega. A busca da verdade material não se presta a suprir a inércia do contribuinte que tenha deixado de apresentar, no momento processual apropriado, as provas necessárias à comprovação do crédito alegado. A busca pela verdade material não representa remédio processual destinado a suprir injustificada omissão probatória daquele sobre o qual recai o ônus da prova, nem pode se dar às custas de regras jurídicas que servem, em última instância, à concretização de princípios importantes do sistema jurídico”.

**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 negar provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Marcos Antônio Borges - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Ariene d’Arc Diniz e Amaral - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Marcos Antônio Borges (presidente), Muller Nonato Cavalcanti Silva, 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:

“Trata o presente processo de manifestação de inconformidade apresentada em face da homologação parcial da Dcomp de n.º 20341.09366.020816.1.3.04-4845, nos termos do Despacho Decisório emitido em 03/02/2017 pela DERAT de São Paulo/SP (rastreamento de n.º 119582376).

Na referida Dcomp, a contribuinte indicou um crédito de R\$ 65.374,76, referente ao DARF de valor total de R\$ 177.484,70, recolhido em 25/08/2015, de Cofins, 2172, do período de apuração encerrado em 31/07/2015.

Segundo o despacho decisório recorrido, a compensação não foi totalmente homologada porque o DARF indicado como crédito estava parcialmente utilizado para extinção de débito informado em DCTF e em compensação declarada em outra Dcomp, conforme o seguinte quadro:

QTDE. PAGTOS	VALOR TOTAL	ALOCAÇÃO DÉBITO	UTILIZ. PROCESSO	UTILIZ. PER/DCOMP	PARC. ESPECIAL	UTILIZAÇÃO TOTAL	SALDO DISPONÍVEL
1	177.484,70	67.962,73	0,00	66.860,09	0,00	134.822,82	42.661,88

Em decorrência, foi reconhecido à interessada o montante de R\$ 42.661,88 de direito creditório, valor insuficiente para se homologar totalmente a compensação declarada na Dcomp de n.º 20341.09366.020816.1.3.04-4845

Cientificada em 17/02/2017, a contribuinte interpôs manifestação de inconformidade em 19/03/2017. Alega que no mês 07/2015 teve um faturamento de R\$ 4.090.790,42, conforme NFS-e emitida pela Prefeitura de São Paulo (doc. 03/04). Diz que recolheu a Cofins no valor de R\$ 177.484,70, mas o valor o correto é o montante de R\$ 122.723,71, originando o saldo credor de R\$ 54.760,99. Diz que constatou o preenchimento incorreto da DCTF, procedendo à sua retificação em 20/03/2017. Relata que constatou irregularidades no preenchimento da Dcomp (Doc. 15, 16, 17, 18 e 19) que utilizou parcela do valor do DARF informado na Dcomp em discussão, conforme o seguinte demonstrativo:

TABELA	VALOR DECLARADO	VALOR CORRETO
valores original do credito inicial	R\$ 177.484,70	R\$ 54.760,99
Credito original na data da transmissão	R\$ 177.484,70	R\$ 54.760,99
Credito atualizados	R\$ 179.259,55	R\$ 67.962,73
Total dos débitos deste documento	R\$ 67.962,73	R\$ 0,00
Total do credito original, utilizado. Neste documento.	R\$ 67.289,83	R\$ 0,00
Saldo do credito original	R\$ 110.194,87	R\$ 54.760,99

Informa que, posteriormente, em virtude da liberação do crédito existente na Dcomp que foi informada equivocadamente, se apropriou de R\$ 64.677,00, a fim de homologar os débitos da Dcomp objeto do Despacho Decisório recorrido. Requer a homologação da compensação.

É o relatório.”

A DRJ negou a manifestação de inconformidade sob o fundamento de que a contribuinte não teria apresentado nenhuma documentação para suportar a alegação de existência do crédito. Vale destacar trecho do voto condutor:

“Primeiramente, registre-se que, segundo documento "Informações Complementares da Análise do Crédito" (fl. 65), parte integrante do Despacho Decisório em análise, assim demonstra a utilização do DARF informado na DComp como crédito:

ALOCAÇÃO A DÉBITO						UTILIZAÇÃO			
TRIBUTO	CÓDIGO DA RECEITA	PERÍODO DE APURAÇÃO	DATA DE VENCIMENTO	NÚMERO DA DCTF/DITR/DIPJ/DSPJ/etc	DATA DE ENTREGA DA DECLARAÇÃO	Principal	Multa	Juros	Valor Utilizado
COFI	2172	31/07/15	25/08/15	100201520151840883726	06/11/15	R\$67.962,73	0	0	R\$67.962,73

UTILIZAÇÃO EM PER/DCOMP	
NÚMERO DO PER/DCOMP	VALOR UTILIZADO
05057.26909.170915.1.3.04-1086	66.860,09

DEMONSTRATIVO CONSOLIDADO		VALOR UTILIZADO					VALOR DISPONÍVEL
N. PAGAMENTO	VALOR TOTAL	ALOCAÇÃO A DÉBITO	PROCESSO	PER/DCOMP	PARCELAMENTO ESPECIAL	TOTAL	
4670728463	R\$177.484,70	R\$67.962,73	R\$0,00	R\$66.860,09	R\$0,00	R\$134.822,82	R\$42.661,88
Somatório	R\$177.484,70	R\$67.962,73	R\$0,00	R\$66.860,09	R\$0,00	R\$134.822,82	R\$42.661,88

Demonstra-se, assim, que a contribuinte apropriou-se de R\$ 110.624,61 nas duas Dcomp, ou seja, a soma de R\$ 67.962,73 utilizado na Dcomp n.º 05057.26909.170915.1.3.04-1086 e R\$ 42.661,88 na Dcomp n.º 20341.09366.020816.1.3.04-4845, ora em análise.

Não há nos autos, por outro lado, nenhuma evidência de que a primeira Dcomp teria sido entregue indevidamente, como disse a contribuinte. Ressalte-se que apenas o quadro demonstrativo anexado pela interessada não tem o condão de demonstrar qualquer erro na Dcomp entregue à RFB. Ademais, não há explicação alguma de qual foi o erro cometido pela interessada na transmissão daquela Dcomp.

Nesse contexto, é de se considerar que a RFB deferiu à interessada o crédito de R\$ 110.624,61 para o DARF que está informado nas duas Dcomp, ou seja, crédito superior a que ela própria considera como correto no recurso apresentado. Lembre-se que na manifestação de inconformidade, a contribuinte aduz que valor o correto do débito é R\$ 122.723,71, originando o saldo credor de R\$ 54.760,99.

Data de recepção	Valor do débito	DARF
18/09/2015	177.484,70	177.484,70
05/11/2015	67.962,73	177.484,70
23/02/2017	122.723,71	177.484,70
24/02/2017	67.962,73	177.484,70
20/03/2017	122.723,71	177.484,70
28/09/2017	177.484,70	177.484,70

Como se constata, a variação de informações em DCTF para o mesmo débito é enorme, não sendo possível saber qual o valor correto sem a análise de documentação fiscal e/ou contábil.

O mais importante, todavia, é que o valor do débito encontra-se atualmente declarado no exato montante do DARF recolhido. A última DCTF, transmitida em 28/09/2017, de

n.º de recibo 00.64.40.57.61-04, encontra-se ativa no sistema, constituindo o débito no mesmo valor que foi recolhido.

Registre-se, ainda, que tanto a Dcomp em discussão, quanto aquela que utilizou parcela do débito, foram processadas com base na DCTF transmitida em 05/11/2015, portanto, a que apresentava o menor valor confessado do tributo. Saliente-se que com o valor do débito confessado DCTF ativa ambas Dcomp seriam não homologadas.

Em suma, como as Dcomp foram processadas com o menor valor do débito de Cofins, 2172, do mês 07/2015, a homologação total da 1ª Dcomp e a homologação parcial desta em análise é a situação que mais beneficia a contribuinte, pois levou em consideração o valor do tributo que atualmente não corresponde ao valor confessado em DCTF.

Registre-se, por fim, que uma mera nota fiscal anexada ao processo (doc. 03/04) não tem o condão de provar o alegado. Obviamente que se aplicar 3,00% (alíquota do Cofins) sobre o valor da nota anexada (R\$ 4.090.790,42) chega-se ao àquele tido como correto pela manifestante (R\$ 122.723,71). No entanto, não há nos autos nenhuma prova de que apenas essa nota fiscal tenha constituído o faturamento total do mês”.

Intimada da decisão a contribuinte reafirmou as alegações da manifestação de inconformidade, pugnando:

**Recurso Voluntario**, pelas razões de fatos a seguir:

1 – Em virtude do pedido conflitante de correção da DCTF de julho de 2015, o qual se propõe a obter a devida correição conforme processo administrativo devidamente protocolado, cuja copia faz parte integrante deste recurso.

2 – Junta – se ainda ao presente, procuração, identidade procurador autenticada e alteração contratual consolidada autenticada

Sendo assim, requer a reforma do acórdão recorrido, para a final ser julgado procedente e ser considerado o credito que se originou pelo recolhimento a maior e a devida compensação via PERD/COMP., se propondo a recorrente a pagar a diferença apontada no DARF em anexo.

É o relatório.

## 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 de Recursos Fiscais.

Sobre a tempestividade do recurso, verifica-se que o prazo para interposição da peça recursal é de 30 (trinta) dias a contar da intimação é tempestivo.

A controvérsia dos autos cinge-se sobre a comprovação da existência do indébito, manifestando-se a autoridade julgadora de primeira instância no sentido de que o Recorrente não logrou comprovar o alegado, sendo ao contrário, a decisão mais benéfica possível ao contribuinte. Correta a DRJ.

De fato a contribuinte não logra comprovar a existência da integralidade do aludido crédito a ser compensado. A contribuinte parece pretender em verdade a realização de revisão de sua escrita fiscal. Ainda que isso fosse possível, o que, registre-se não é tem em vista que a competência para tanto pertence a autoridade fiscalizadora e não julgadora, tampouco a diligência é possível. Isso porque a contribuinte junta aos autos documentos diversos, tratando de DCOMPs correlatas e para quais busca, indevidamente solução nos presentes autos. Ademais, a contribuinte não apresenta sua documentação contábil, devidamente registrada, que como dito, poderia, em tese justificar a conversão do presente caso em diligência.

Com a devida vênia entendo que a documentação apresentada por si só não é capaz de comprovar a existência do indébito, havendo necessidade de verificação a partir da documentação contábil, no caso a escrituração contábil que não foi apresentada pela contribuinte.

## 1 Princípio da verdade material

O princípio da verdade material é máxime do processo administrativo fiscal e deve prevalecer sempre que o contribuinte conseguir fundamentar direito alegado em documentação hábil, escrituração contábil e fiscal, amparada pelos respectivos documentos que lhe dão suporte. O princípio, entretanto, não serve para substituir a ação necessária do contribuinte. Neste sentido é larga jurisprudência deste CARF, a exemplo do acórdão abaixo:

“Acórdão nº 3003-000.647

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL Período de apuração: 01/10/2004 a 31/10/2004 DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA. Instaurado o contencioso administrativo, em razão da não homologação de compensação de débitos com crédito de suposto pagamento indevido ou a maior, é do contribuinte o ônus de comprovar nos autos, tempestivamente, a certeza e liquidez do crédito pretendido compensar. Não há como reconhecer crédito cuja certeza e liquidez não restou comprovada no curso do processo administrativo. DCTF. ERRO. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO. A alegação de erro na DCTF, a fim de reduzir valores originalmente declarados, sem a apresentação de documentação suficiente e necessária para embasá-la, não tem o condão de afastar despacho decisório. DCTF. CONFISSÃO DE DÍVIDA. RETIFICAÇÃO. A DCTF é instrumento formal de confissão de dívida, e sua retificação, posteriormente a procedimento fiscal, exige comprovação material. VERDADE MATERIAL. ÔNUS DA PROVA. As alegações de verdade material devem ser acompanhadas dos respectivos elementos de prova. O ônus de prova é de quem alega. A busca da verdade material não se presta a suprir a inércia do contribuinte que tenha deixado de apresentar, no momento processual apropriado, as provas necessárias à comprovação do crédito alegado. A busca pela verdade material não representa remédio processual destinado a suprir injustificada omissão probatória daquele sobre o qual recai o ônus da prova, nem pode se dar às custas de regras jurídicas que servem, em última instância, à concretização de princípios importantes do sistema jurídico”.

## 2 Comprovação do crédito a compensar

Tratando-se 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 assera 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. Os documentos acostados são insuficientes a comprovação do existência do crédito, porquanto a escrituração contábil-fiscal seria imprescindível para confirmar a procedência da alegação. Os documentos acostados tampouco são suficientes a justificar a realização de diligência.

Diante do exposto, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Ariene d’Arc Diniz e Amaral

