



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



**Processo nº** 10880.908273/2009-36  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** **3003-000.633 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Turma Extraordinária**  
**Sessão de** 16 de outubro de 2019  
**Recorrente** FORTENGE ENGENHARIA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/12/2000 a 31/12/2000

DCOMP NÃO HOMOLOGADA. 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 negar provimento ao recurso.

(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), Vinícius Guimarães, Marcio Robson Costa e Müller Nonato Cavalcanti Silva.

Fl. 2 do Acórdão n.º 3003-000.633 - 3ª Sejul/3ª Turma Extraordinária  
Processo n.º 10880.908273/2009-36

## Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra acórdão de manifestação de inconformidade prolatado pela 11ª Turma da Delegacia de Julgamento de São Paulo.

A matéria de fundo diz respeito a pedido de compensação de suposto crédito de COFINS, período de apuração dezembro/2000. Por bem relatar a narrativa dos fatos, adoto o relatório elaborado pela instância *a quo*:

Trata o presente processo de Declaração de Compensação – DCOMP n.º 31721.02774.140105.1.3.045020, transmitida em 14/01/2005, que indicava como crédito o pagamento indevido ou a maior de COFINS – código 2172, ocorrido em 15/01/2001, no montante de R\$ 30.110,65 (crédito original na data de transmissão), referente ao período de apuração 31/10/2001, com débitos próprios de COFINS – código 2172, com vencimentos em 15/05/2001 e 15/01/2001, sendo o valor total do DARF (Documento de Arrecadação de Receitas Federais) igual a R\$ 33.635,97.

### DO DESPACHO DECISÓRIO

2. A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Administração Tributária (DERAT) em São Paulo emitiu em 18/02/2009, o Despacho Decisório (DD) eletrônico com n.º de rastreamento 821106370, assinado pelo titular da unidade de jurisdição da interessada, homologando parcialmente a compensação declarada, constando em sua fundamentação:

(...)

Analisadas as informações prestadas no documento acima identificado, constatou-se a procedência do crédito original informado no PER/DCOMP, Reconhecendo-se o valor do crédito pretendido.

(...)

Entretanto, considerando que o crédito reconhecido revelou-se insuficiente para quitar os débitos informados no PER/DCOMP, HOMOLOGO PARCIALMENTE a compensação declarada.

3. Devidamente cientificada do despacho decisório acima, em 03/03/2009, (fls. 7) a contribuinte apresentou tempestivamente a manifestação de inconformidade, acompanhada das cópias dos seguintes documentos: contrato social, despacho decisória e PER/DCOMP retificador, onde expõe em síntese pelo seguinte:

3.1.diz que o tributo código 2172, competência 31/10/2001, cujo valor devido conforme DCTF retificadora era de R\$ 28.610,65, foi recolhido em 15/01/2001 com o valor de R\$ 33.635,97, portanto teria direito a um crédito de R\$ 5.025,32. Ocorre que o PERDCOMP originalmente enviado, não foi preenchido corretamente.

3.2. Assim, tendo em vista o ocorrido, apresenta, então em anexo o PER/DCOMP retificador, fls. 9/11, e requer a reanálise da compensação pretendida.

O acórdão recorrido julgou improcedente a manifestação de inconformidade, que ensejou a interposição do presente Apelo reiterando, em suma, reitera as matérias apostas na manifestação de inconformidade.

São os fatos.

Fl. 3 do Acórdão n.º 3003-000.633 - 3ª Sejul/3ª Turma Extraordinária  
Processo n.º 10880.908273/2009-36

## Voto

Conselheiro Müller Nonato Cavalcanti Silva, Relator.

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

### **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, pela 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:

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.

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.

A Recorrente transmitiu eletronicamente a DCOMP descrita no relatório, tendo indicado a existência de crédito decorrente de pagamento indevido ou a maior.

Pela análise dos documentos juntados, a DRJ não identificou qualquer direito creditório; ao contrário, apurou que o valor recolhido pela Recorrente correspondeu ao devido a título de COFINS no período de análise e não subsistiam quaisquer razões para a redução do valor conforme pleiteava a Recorrente.

### **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 repetição de indébito/ressarcimento.

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 compreendido e elevado ao patamar de prova são quaisquer elementos, aptos a dissuadir o julgador a tomar como verdadeira as alegações enunciadas nos autos.

Valiosas as lições sobre prova do notável processualista italiano Francesco Carnelutti:

As provas são fatos presentes sobre os quais se constrói a probabilidade da existência ou inexistência de um fato passado. A certeza resolve-se, a rigor, em uma máxima probabilidade.

Já a finalidade da prova é a formação da convicção do julgador quanto à existência dos fatos. Em outras linhas, um dos principais objetivos do direito é fazer prevalecer a justiça. Para que uma decisão seja justa, é relevante que os fatos estejam provados a fim de que o julgador possa estar convencido da sua ocorrência.

Em virtude dessas considerações, é importante relembrar alguns preceitos que norteiam a busca da verdade real por meio de provas materiais.

Dinamarco afirma:

Todo o direito opera em torno de certezas, probabilidades e riscos, sendo que as próprias certezas não passam de probabilidades muito qualificadas e jamais são absolutas porque o espírito humano não é capaz de captar com fidelidade e segurança todos os aspectos das realidades que o circulam.

O convencimento do julgador forma-se pela aferição dos elementos da ocorrência do fato, que assumem status de certeza. Mas não basta ter certeza, inafastável o efeito psicológico da prova, que promove o convencimento do julgador no intuito de prolatar decisão que representa a verdade.

Regressando aos autos, não existem elementos, provas ou indícios que provoquem o mínimo de dúvida sobre a atividade do Fisco ao não homologar o crédito pleiteado.

Tenho por entendimento que, se o contribuinte consegue apurar em sua contabilidade recolhimento a maior, certamente poderá demonstrar documentalmente o suposto erro no preenchimento da DCTF e, por via de consequência, convencer os julgadores de que, de fato, o recolhimento indevido existiu. 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.

Não obstante, em homenagem ao princípio da verdade material e considerando que, no despacho eletrônico, a recorrente não foi informada sobre quais documentos probatórios deveria apresentar, analisei os autos em busca de eventuais documentos apresentados após a impugnação - como forma de contrapor as razões da decisão recorrida, dando ensejo, assim, à exceção prevista no art. 16, §4º, "c", Decreto n.º 70.237/72.

Compulsando os autos, observa-se que a recorrente não apresentou, junto ao recurso voluntário, escrituração contábil-fiscal suficiente para comprovar o suposto equívoco na apuração do débito de COFINS, período de apuração de dezembro de 2000, declarado na DCTF original. Para afastar tal apuração, necessário se faz a prova de erro mediante a apresentação de documentação hábil e idônea, não sendo suficiente a transmissão de DCTF retificadora ou de balancete no qual não conste o valor apurado da contribuição.

No caso concreto, verifica-se que não há provas nos autos para (i) confirmar a veracidade das informações prestadas na DCTF retificadora, tornando-a apta a infirmar o débito regularmente constituído na DCTF original, nem para (ii) atestar a devida escrituração contábil do pagamento indevido e da compensação declarada.

Por tudo que nos autos consta e pelas razões aqui expostas, entendo que andou bem a instância primeira de modo que o acórdão recorrido deve ser mantido na sua integralidade.

Pelo exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário para no mérito negar-lhe provimento.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Müller Nonato Cavalcanti Silva

Fl. 7 do Acórdão n.º 3003-000.633 - 3ª Sejul/3ª Turma Extraordinária  
Processo n.º 10880.908273/2009-36