



**Ministério da Economia**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**



**Processo nº** 10880.979241/2009-15  
**Recurso nº** Voluntário  
**Acórdão nº** 3003-000.454 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Turma Extraordinária  
**Sessão de** 15 de agosto de 2019  
**Recorrente** TRANSPORTADORA GATAO LTDA.  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Ano-calendário: 2001

APURAÇÃO BASE DE CÁLCULO. ERRO. COMPROVAÇÃO. ÔNUS DO CONTRIBUINTE.

A alegação de erro na apuração da base de cálculo de tributo, 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.

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.

PEDIDO DE DILIGÊNCIA. DESNECESSIDADE. INDEFERIMENTO.

Descabe a realização de diligência relativamente à matéria cuja prova deveria ter sido apresentada já em manifestação de inconformidade. Procedimento de diligência não se afigura como remédio processual destinado a suprir injustificada omissão probatória daquele sobre o qual recai o ônus da prova.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Marcos Antonio Borges - Presidente.

(assinado digitalmente)

Vinícius Guimarães - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marcos Antonio Borges (presidente da turma), Márcio Robson Costa, Vinícius Guimarães e Müller Nonato Cavalcanti Silva.

## Relatório

Por bem retratar a realidade dos fatos, transcrevo o relatório do acórdão recorrido:

Trata o presente processo de Declaração de Compensação (fls. 01 e 02) relativa ao pagamento indevido ou maior de COFINS- cód. 2172, no montante de R\$ 60,49, ocorrido em 15/06/2001, com débito próprio de COFINS - cód. 2172.

A DCOMP em tela, transmitida pela interessada em 18/11/2005, foi analisada de forma eletrônica pelo sistema de processamento da Receita Federal do Brasil - RFB que emitiu o Despacho Decisório de fl. 03, assinado pelo titular da unidade de jurisdição da requerente, que não homologou a compensação declarada por inexistência do crédito.

Segundo o Despacho Decisório o pagamento indicado não possui saldo disponível para compensação, visto que foi integralmente utilizado para quitação de débitos do contribuinte.

Inconformado, o contribuinte por meio de seu representante legal, impugnou o despacho decisório manifestando a sua inconformidade às fls. 07, na qual deduz as alegações a seguir discriminadas:

A requerente tem como objeto social o transporte rodoviário de cargas e na execução desses serviços seus veículos estão sujeitos ao pagamento de pedágio nas diversas estradas brasileiras.

Por força do artigo 2º da Lei nº 10.209/2001, o valor do vale pedágio não é considerado receita operacional ou rendimento tributável da empresa não constituindo base de incidência de contribuições social ou previdenciárias.

Portanto os valores recebidos a título de pedágio pela Requerente, obrigatoriamente destacados no campo específico do conhecimento de transporte rodoviário, conforme prevê o § único do mesmo artigo 2º da Lei nº 10.209/2001, não deveriam ter composto a base de cálculo do PIS, COFINS, CSLL e IRPJ.

Ocorre que por desconhecimento até então pela Requerente desse fato, os valores relativos ao pedágio vinham sendo considerados como receita da empresa e, conseqüentemente, incluídos na base de cálculo de PIS, COFINS, CSLL e IRPJ.

Tendo tomado conhecimento da não incidência dos impostos federais sobre os valores recebidos a título de pedágio, a Requerente efetuou levantamento dos valores pagos a maior relativos ao prazo prescricional, e efetuou pedido de restituição conforme PER/DCOMP nº 3018354552.14I105.1.2.04-3170, relativo ao período de apuração mai/2001. Nesse período, conforme poderá ser constatado pela planilha anexa, foram destacados nos conhecimentos de transporte o valor correspondente a R\$ 2.016,30, relativo ao pedágio, valor esse que não deveria ter integrado a base de cálculo do imposto.

Sendo feita a verificação poderá ser constatado que o percentual do imposto aplicado sobre a diferença acima informada corresponde exatamente ao crédito pleiteado e compensado pela Requerente.

A 5ª Turma da DRJ em São Paulo I proferiu decisão, negando provimento à impugnação, nos termos da seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Data do fato gerador: 15/06/2001

## DCOMP PAGAMENTO INDEVIDO OU A MAIOR.

A mera alegação da existência do crédito, desacompanhada de elementos de prova não é suficiente para afastar a exigência do débito decorrente de compensação não homologada.

Inconformada, a recorrente interpôs recurso voluntário, no qual reafirma as alegações trazidas em sua manifestação de inconformidade e contesta a decisão de primeira instância no tocante ao entendimento de que não foram juntados aos autos documentos suficientes para a demonstração do crédito alegado. Nesse ponto, a recorrente aduz que apresentou, juntamente com sua impugnação, a relação de conhecimentos de transporte onde os "*valores de pedágio foram destacados e indevidamente considerados como receita operacional da empresa*". Sustenta, então, que o órgão julgador deveria ter procedido à diligência para confirmar se os referidos conhecimentos de transporte foram considerados na apuração da receita operacional bruta. Pede, então, para que seja realizada diligência, não tendo apresentado qualquer escrituração contábil-fiscal junto ao recurso interposto.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Vinícius Guimarães, Relator

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os pressupostos e requisitos de admissibilidade para julgamento desta Turma.

No caso concreto, o sujeito passivo transmitiu o PER/DCOMP descrito no relatório acima, tendo indicado a existência de crédito decorrente de pagamento indevido ou a maior da COFINS, período de apuração de **maio de 2001**. Em verificação fiscal do PER/DCOMP, apurou-se que não existia crédito disponível para se realizar a compensação pretendida, uma vez que o pagamento indicado no PER/DCOMP já havia sido integralmente utilizado para quitação de débito de contribuição declarada. Foi, então, emitido Despacho Decisório cuja decisão não homologou a compensação declarada.

Cientificado da decisão, o contribuinte apresentou manifestação de inconformidade, na qual sustentou que o débito de COFINS inicialmente apurado levou em consideração, de forma errônea, no cálculo da receita operacional bruta, os valores de pedágios. Junto com a impugnação, foi apresentado, então, lista com a relação de conhecimentos de transportes e os valores pagos a título de pedágio.

Em sua impugnação, a recorrente deixou de apresentar documentos para comprovar o direito creditório alegado - em especial, a apuração da base de cálculo da COFINS objeto do litígio -, de maneira que, ao apreciar a manifestação de inconformidade, o colegiado *a quo* decidiu pela manutenção do despacho decisório, tendo consignado que a mera relação de conhecimentos de transporte não seria suficiente para comprovar que os valores ali expressos integraram a base de cálculo da COFINS em análise.

Com efeito, da leitura do aresto recorrido, depreende-se que não restou comprovado, por meio de documentação contábil-fiscal, o direito creditório alegado, em especial, o erro da apuração original do tributo supostamente pago a maior.

Analisando os autos, observa-se que, de fato, a recorrente não apresentou, na fase de impugnação (manifestação de inconformidade), escrituração contábil-fiscal apta a demonstrar a certeza e liquidez do crédito alegado. Com efeito, pela análise dos documentos então

apresentados com a manifestação de inconformidade, não há como afirmar que o débito de COFINS, objeto do presente litígio, realmente é menor do que o originalmente apurado, de modo a resultar em crédito por pagamento indevido.

Importa lembrar que a compensação tributária - 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 em nome do sujeito passivo.

Segundo 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.

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 revela-se pressuposto fundamental para a efetivação da compensação.

Em casos como o presente, para a demonstração da certeza e liquidez do direito creditório invocado, não basta que a recorrente apresente apenas declarações, relações ou planilhas. Faz-se necessário que alegações, declarações e planilhas, sejam embasadas em escrituração contábil-fiscal e documentação hábil e idônea que as lastreiem.

Há que se lembrar que, em casos de compensação, recai sobre o contribuinte o ônus de demonstrar a certeza e liquidez do crédito utilizado. Nesse sentido, o Código de Processo Civil, em seu art. 373, dispõe:

Art. 373. O ônus da prova incumbe:

I - ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito;

Tal é o entendimento da 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), em decisão consubstanciada no acórdão de nº 9303-005.226, nos seguintes termos:

"...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."

Assim, 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, 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 n.º 9.532, de 1997)

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 eximiu-se, mais uma vez, do ônus de produzir provas cabais para sustentar suas alegações. Não há, junto ao recurso voluntário, documentos para demonstrar a certeza e liquidez dos pretensos créditos de contribuição social, originados, segundo a recorrente, de pagamento de tributo indevido.

Com efeito, a recorrente não apresentou escrituração contábil-fiscal, com documentação que a lastreie, a fim de demonstrar o suposto equívoco na apuração do débito de COFINS. Para afastar tal apuração, necessário se faz a prova de erro mediante a apresentação de documentação hábil e idônea. Neste caso, sem os registros contábeis e os documentos que os suportam - como, por exemplo, os conhecimentos de transporte - , não há como ser afastado o débito constituído de COFINS.

Diante do exposto, considerando a ausência de documentos hábeis e idôneos para demonstrar o suposto erro na apuração da COFINS sobre a qual se baseou o despacho decisório, entendo que a decisão recorrida deve prevalecer.

A recorrente deveria ter trazido documentos pertinentes, suficientes e necessários, a fim de comprovar o crédito utilizado na compensação não homologada: escrituração contábil-fiscal, demonstrando a apuração da COFINS, juntamente com todos os demais documentos que suportam sua escrituração. Não tendo logrado êxito em provar suas alegações, manifesta-se improcedente o pleito da recorrente.

Sublinhe-se que, em casos 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, com a apresentação da escrituração contábil-fiscal e seus documentos de suporte, qual a apuração correta.

No tocante ao pedido de diligência, há que se lembrar que a recorrente teve todas as oportunidades, no curso do contencioso administrativo, para trazer os elementos suficientes e necessários para comprovar seu direito creditório, sobretudo sua escrituração contábil-fiscal e os documentos que a lastreiam, não se justificando, no presente caso, a realização de diligência para suprir carência probatória - uma vez que a diligência não se afigura como remédio processual para suprir injustificada omissão probatória.

Diante do exposto, voto por **NEGAR PROVIMENTO** ao Recurso Voluntário.

(assinado digitalmente)

Vinícius Guimarães - Relator

Fl. 6 do Acórdão n.º 3003-000.454 - 3ª Sejul/3ª Turma Extraordinária  
Processo n.º 10880.979241/2009-15