



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



**Processo nº** 10882.910782/2011-23  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 3003-001.231 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Turma Extraordinária  
**Sessão de** 13 de agosto de 2020  
**Recorrente** GLICO ALIMENTOS LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/07/2002 a 31/07/2002

PRELIMINAR DE NULIDADE. AUSÊNCIA DE VÍCIO INSANÁVEL.

A decretação de nulidade é medida extrema que somente deve ser considerada em efetivo e prejuízo ao contribuinte ou desrespeito à legislação fiscal, caso que não se vislumbra nos autos.

DCOMP É INSTRUMENTO DE CONFISSÃO DE DÍVIDA. DECADÊNCIA DO DIREITO DE LANÇAMENTO. INOCORRÊNCIA.

O art. 74, §6º da Lei 9.430/1996 atesta que a declaração de compensação constitui instrumento de confissão de dívida, de modo que o prazo decadencial para lançamento deve ser contato do nascimento da obrigação tributária até a transmissão da Dcomp.

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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar suscitada e, no mérito, em negar provimento ao Recurso Voluntário.

(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), Lara Moura Franco Eduardo, Müller Nonato Cavalcanti Silva e Ariene d'Arc Diniz e Amaral.

## Relatório

Por bem relatar a narrativa dos fatos, adoto o relatório elaborado pela instância a quo:

Trata-se de Despacho Decisório que não homologou Declaração de Compensação eletrônica.

Cientificada, a interessada apresentou Manifestação de Inconformidade alegando, em síntese, o seguinte:

### **DA NULIDADE DO DESPACHO DECISÓRIO**

*Em que pese o esforço da Administração Pública em cumprir os prazos a que está submetida, para não se ver compelida a acatar o ato praticado pelo contribuinte, em razão de sua inércia, o R. Despacho Decisório está totalmente eivado de nulidades.*

*Primeiramente, por se tratar de um despacho decisório eletrônico. Ora, tal modalidade já denota que a análise do caso em tela não passou pelo crivo de um Auditor Fiscal, sendo possivelmente o resultado de um encontro de contas realizado automaticamente pelo sistema de informatização da Secretaria da Receita Federal do Brasil.*

*Por si só tal fato já seria o suficiente a motivar a declaração de nulidade do R. Despacho Decisório ora recorrido. Isto porque, como é cediço, as decisões administrativas devem ser fundamentadas, de modo que o contribuinte tenha conhecimento dos elementos que formaram a convicção do julgador. (...)*

*(...)*

*No entanto, no despacho decisório em comento, foi mencionado apenas que a partir das características do DARF discriminado no perdcomp, foram localizados um ou mais pagamentos integralmente utilizados para quitação de débitos do contribuinte, não restando crédito disponível para a compensação dos débitos informados no perdcomp.*

*Essa ilação de que não restou crédito disponível para homologar a compensação declarada é insuficiente para fundamentar a decisão combatida, sem constar expressamente a razão dessa indisponibilidade.*

(...)

Entretanto não há qualquer esclarecimento acerca do alcance da expressão "disponibilidade do crédito" utilizada pela Autoridade Administrativa.

(...)

Contudo, diversas podem ser as situações que acarretariam na restituição do valor recolhido, seja pela inclusão indevida de valores na base de cálculo, seja por erro de fato na apuração do imposto, seja por situações que autorizariam o contribuinte a reduzir valores da base de cálculo da exação.

(...)

O fato incontestado é que a Autoridade Administrativa furtou-se em analisar, efetivamente, quaisquer das possibilidades que ensejariam a restituição postulada.

E, como já afirmado, simplesmente não homologar a compensação declarada sem explicar os motivos da suposta indisponibilidade do crédito em que se funda, **torna a decisão totalmente nula**, por não oferecer os elementos necessários para que a Recorrente possa inicialmente entender o porque da decisão para então promover sua defesa e a prova da existência deste crédito.

(...)

Deve, pois, ser julgado **TOTALMENTE NULO** o R. Despacho Decisório, por ausência de motivação, devendo o crédito ser considerado legítimo e disponível face a ausência de fundamentação jurídica e legal e até factual para o seu indeferimento.

(...)

#### **DO CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA**

(...)

No caso em tela, essas garantias constitucionais foram violentamente ofendidas. Em momento algum a Autoridade Administrativa intimou a Recorrente a esclarecer os motivos de ter pleiteado a restituição do tributo pago, quando poderia tê-lo feito, conforme dispõe a IN 900/2008:(...)

(...)

Entretanto, essa não foi a conduta da Autoridade Administrativa, que, em assim deixando de agir, acabou por cercear o direito de defesa da Recorrente. Somase o fato já explanado da Autoridade Administrativa não analisar o mérito da questão, quedando-se omissa quanto aos fundamentos que formaram o seu entendimento.

(...)

Destarte, infelizmente, a Recorrente foi vítima do cerceamento de defesa por parte da Administração Pública em duas oportunidades. A uma quando a Autoridade Administrativa deixou de observar o disposto no art. 65 da IN 900/2008, e a duas agora, quando em sede de recurso, a Recorrente desconhece os fundamentos da decisão que se vê compelida a debater.

Portanto, por frontal ofensa aos princípios constitucionais do contraditório e da ampla defesa, deve o R. Despacho Decisório ser declarado **TOTALMENTE NULO**, devendo o crédito ser considerado legítimo e disponível face à ausência de fundamentação jurídica e legal e até factual para o seu indeferimento.

(...)

### **DO MÉRITO**

*Como mencionado, o perdcomp nº 26234.15902.020609.1.7.044015, transmitido em 02/06/2009, é uma declaração retificadora de compensação de débito no valor de R\$ 5.600,05. Todavia, o crédito de COFINS integrante do valor de R\$ 10.083,49 poderia ser utilizado em sua totalidade, pois não havia nenhum débito anterior a ele vinculado.*

(...)

*Somente R\$ 5.600,05 da guia de R\$ 10.083,49 é que foi utilizado pela Recorrente como crédito para realização de compensação.*

*De toda forma, este valor utilizado como crédito, além de não estar vinculado a nenhum pagamento, também não pode ser rechaçado pela Receita Federal, uma vez que, ainda que débito fosse, poderia ter sido exigido até 2009, consoante instituto da decadência, ex vi do art. 173 do CTN.*

(...)

*De outra forma, como no nosso caso não se operou nenhuma das causas de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, não há como se falar em qualquer obste para que o Fisco Federal questionasse o pagamento do débito em questão, inclusive, mediante auto de infração para garantir a não ocorrência da decadência.*

(...)

*Assim, é dever/poder do Fisco a atividade do lançamento tributário, até para prevenir a decadência, o que é ato vinculado e obrigatório da Administração Fiscal, através de seus auditores, por força do artigo 142 do CTN.*

*Mas, ao contrário de agir assim, o Fisco ficou-se inerte, e agora, passados mais de 5 anos, vem inquirir que o crédito utilizado na compensação em análise foi utilizado antes para quitação desse débito de COFINS (...), ignorando o decurso do prazo de contagem de decadência.*

(...)

*Da análise do preceito acima transcrito, pode-se concluir claramente ter ocorrido a decadência ao direito de questionar o débito de COFINS apurado*

*(...).*

(...)

***Portanto, o débito de COFINS (...) não pode ser exigido sob hipótese alguma, pois com a aplicação da Súmula Vinculante nº 08 do STF já se operou a decadência.***

***Inexistindo débito a ser reclamado, é de rigor a homologação da compensação***

***(...), uma vez ser legítimo e suficiente o crédito de COFINS utilizado para tanto.***

*Com efeito, como por todo o acima exposto comprovado, o crédito de COFINS integrante de pagamento indevido ou a maior (...), não está vinculado a nenhum débito de COFINS (...), que inclusive está decaído, ao invés do que quer fazer crer a Administração Pública no r. despacho decisório eletrônico ora recorrido, sendo imperiosa a homologação da compensação declarada.*

**DO PEDIDO**

*De todo do exposto, requer preliminarmente seja o presente despacho decisório eletrônico (...) **declarado nulo**, pela ausência de motivação que o sustente, como também por cercear os direitos constitucionais do contraditório e da ampla defesa.*

*No mérito, requer que seja o presente Manifesto de Inconformidade recebido, processado e encaminhado para a D. Delegacia Regional de Julgamento competente, dando-se provimento a matéria de direito, ora alegada, com a homologação da declaração de compensação (...).*

A 8ª Turma da DRJ de Campinas julgou improcedente a manifestação de inconformidade, de modo a manter na íntegra o despacho decisório, com fundamento de não existir certeza e liquidez do direito creditório pleiteado. Inconformada, a Recorrente interpôs o presente Apelo trazendo, em síntese, as mesmas matérias apostas na manifestação de inconformidade. Ao fim pede pelo provimento do Recurso Voluntário.

São os fatos.

**Voto**

Conselheiro Müller Nonato Cavalcanti Silva, Relator.

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

**1 Da preliminar de nulidade**

A Recorrente alega que o procedimento fiscal deverá ser anulado em razão de suposto vício de forma no despacho decisório. Em suma, alega que houve cerceamento do seu direito de defesa, causas que seriam capazes de nulificar todo o procedimento administrativo. Sustenta que a DRJ pronunciou-se de forma insubsistente sobre a forma do despacho decisório e não reconheceu o suposto cerceamento do direito de defesa.

A Administração Pública poderá rever seus atos, razão pela qual a Recorrente tem seu Recurso Voluntário analisado por esta Instância Revisora. Ao que prescreve os artigos 32 e 33 do Decreto 70.235/1972, o recurso ao CARF é o instrumento legal para que a parte pronuncie-se a respeito ocorrência de omissões no acórdão de primeira instância. Sendo assim, supostas omissões em fundamentação não representam cerceamento de direito de defesa, tanto o é que a Recorrente foi intimada da decisão, recebendo o seu inteiro teor, e traz a este Tribunal, de forma detalhada, as razões do seu inconformismo.

Tenho que a decretação de nulidade é medida extrema que somente deve ser considerada em efetivo e prejuízo ao contribuinte ou desrespeito à legislação fiscal; casos de

vícios insanáveis. No caso em tela não vislumbro prejuízo que justifique a decretação de nulidade dos atos praticados pela administração pública, até mesmo por tratar-se de pedido de compensação e, neste teor, a contribuinte que elege os documentos hábeis a demonstrar o seu direito creditório.

Recordo o princípio *Pas nullité sans grief*, que defende a nulidade somente em efetivo prejuízo e trata-se de princípio que se amolda à organização da Administração Pública. Sendo pelo exposto, rejeito a preliminar de nulidade suscitada.

## 2 Da decadência

No que diz respeito às alegação da Recorrente que, por força do art. 173, I do CTN, o Fisco não poderá prosseguir na cobrança do débito confessado em Dcomp, há de se avaliar o nascimento da obrigação tributária para que se afira a ocorrência da decadência.

Conforme indica a Dcomp à e-fl. 32, o débito informado diz respeito a IRPJ do segundo trimestre do ano-calendário 2006:

| PER/DCOMP 4.2                                                                              |                                |                     |
|--------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------|---------------------|
| 46.621.017/0001-67                                                                         | 26234.15902.020609.1.7.04-4015 | Página 4            |
| DÉBITO IRPJ                                                                                |                                |                     |
| DÉBITO DE SUCEDIDA: NÃO                                                                    |                                |                     |
| GRUPO DE TRIBUTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DAS PESSOAS JURÍDICAS                              |                                |                     |
| CÓDIGO DA RECEITA/DENOMINAÇÃO: 2089-01 IRPJ - PJ que apuram o imposto pelo lucro presumido |                                |                     |
| PERÍODO DE APURAÇÃO: 2º Trim. / 2006                                                       |                                |                     |
| DATA DE VENCIMENTO DO TRIBUTOS/QUOTA: 31/07/2006                                           |                                |                     |
| DÉBITO CONTROLADO EM PROCESSO: NÃO                                                         |                                | NÚMERO DO PROCESSO: |
| PRINCIPAL                                                                                  |                                |                     |
| MULTA                                                                                      |                                |                     |
| JUROS                                                                                      |                                |                     |
| TOTAL                                                                                      |                                |                     |

Nas hipóteses de tributos lançados por homologação, conforme redação do art. 173, I do CTN a contagem **o prazo para constituição do débito inicia-se no primeiro dia do exercício seguinte da ocorrência do fato jurídico**. Ainda, nas hipóteses de pagamento parcial, conta-se o prazo a partir da ocorrência do fato jurídico tributário, a teor do que dispõe o art. 150, §4º do CTN.

Relevante destacar que 2003, com a nova redação do §6º do art. 74 da Lei 9.430/1996, a transmissão de declaração de compensação (DCOMP) é instrumento de confissão de dívida, sendo meio hábil de constituição do débito nela informado:

Art. 74 (...)

§ 6º A declaração de compensação constitui confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência dos débitos indevidamente compensados.

Sendo a Dcomp transmitida em 24/07/2006, fica evidente que não se exauriu o prazo decadencial para que o Fisco prossiga a cobrança do **débito** informado.

Não prospera, portanto, a pretensão recursal da contribuinte quanto a ocorrência de decadência.

### 3 Sobre Compensação De Créditos Tributários

Em respeito a eventualidade, é salutar que este Colegiado trate da controvérsia meritória quanto à compensação administrativa.

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. 34.**

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.*

Pelas normas de regência, caberia à Recorrente não só reiterar as razões apostas na manifestação de inconformidade, mas 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.

#### 4 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.

Por tudo que nos autos consta e pelas razões aqui expostas, entendo que andou bem a instância primeira e por ausência de provas da existência do crédito, o acórdão recorrido deve ser mantido na sua integralidade.

Pelo exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário, rejeitar a preliminar de nulidade e, no mérito, negar-lhe provimento.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Müller Nonato Cavalcanti Silva