



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



**Processo nº** 10950.906638/2016-46  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** **3003-000.824 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Turma Extraordinária**  
**Sessão de** 21 de janeiro de 2020  
**Recorrente** CACAU'S DISTRIBUIDORA LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/02/2002 a 28/02/2002

DCOMP NÃO HOMOLOGADA. AUSÊNCIA DE CRÉDITO DE  
COMPROVAÇÃO DE CRÉDITO.

Em verificação fiscal da DCOMP transmitida não é possível verificar que no período de apuração a Recorrente procedeu recolhimento a maior.

ALARGAMENTO DA BASE DE CÁLCULO. LEI 9.718/1998.

Embora o STF tenha julgado inconstitucional o §1º do art. 3º da Lei 9.718/1998, cabe ao contribuinte demonstrar que efetuou recolhimento da contribuição com o alargamento da base de cálculo.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar suscitada no recurso 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), Marcio Robson Costa e Müller Nonato Cavalcanti Silva.

Fl. 2 do Acórdão n.º 3003-000.824 - 3ª Sejul/3ª Turma Extraordinária  
Processo n.º 10950.906638/2016-46

## Relatório

Por bem retratar a realidade fática, transcrevo o relatório elaborado pela instância *a quo*:

Trata o presente processo do Pedido de Restituição cumulado com Declaração de Compensação de crédito de Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins, referente a pagamento efetuado indevidamente ou ao maior.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil (RFB) em Maringá indeferiu a restituição e não homologou a compensação por meio do despacho decisório eletrônico, pois o crédito já teria sido analisado em PER/Dcomp anterior, cuja decisão teria concluído pela inexistência de direito creditório remanescente.

A recorrente apresentou a manifestação de inconformidade para defender que o direito creditório seria decorrente da ampliação da base de cálculo do PIS e da Cofins implementada pela Lei nº 9.718/98. Alegou que tal majoração seria inconstitucional e argumentou que o despacho decisório não teria analisado o mérito do pleito. O interessado não juntou qualquer documentação comprobatória.

A 5ª Turma da DRJ de Ribeirão Preto julgou improcedente a manifestação de inconformidade sob o fundamento de não haver comprovação de crédito a ser compensado. Em Recurso Voluntário a Recorrente alega a nulidade do acórdão recorrido e pugna pelo provimento do recurso para reconhecimento do direito creditório

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 acórdão em debate deve ser anulado em razão de não ter apreciado a matéria central da controvérsia, que reside em suposto recolhimento a maior da contribuição Cofins no PA fevereiro de 2002 em razão de decisão do STF no RE 585.235/MG, que declara inconstitucional o §1º do art. 3º da Lei 9.718/1998, de modo a restringir a base de cálculo da Cofins ao faturamento do contribuinte.

Não obstante a decisão do STF a Recorrente não demonstra nenhum elemento probatório que evidencie ter efetuado pagamento a maior, razão pela qual o despacho decisório não homologou a Dcomp, bem como a instância *a quo* julgou improcedente a manifestação de inconformidade.

Sobre a alegação de nulidade por não ter a instância de piso apreciado a matéria em discussão, não merece prosperar. Na e-fl. 90 a 5ª Turma da DRJ de Ribeirão Preto assim se pronuncia:

Em 31/03/2017, o recorrente apresentou a manifestação de inconformidade de fls. 12/32, em 31/03/2017, para defender que o direito creditório seria decorrente da ampliação da base de cálculo do PIS e da Cofins implementada pela Lei nº 9.718/98. Alegou que tal majoração seria inconstitucional e argumentou que o despacho decisório não teria analisado o mérito do pleito. O interessado não juntou qualquer documentação comprobatória.

Resta evidente que o tema foi considerado pela instância *a quo* e a manifestação de inconformidade foi julgada improcedente por ausência de provas.

## 2 Sobre a 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**.

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 assesta 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.

Conforme depreende-se da análise probatória dos autos, **a contribuinte não traz aos autos qualquer documento que demonstre o recolhimento da contribuição com a base de cálculo alargada pelo §1º do art. 3º da Lei 9.718/1998, declarado inconstitucional pelo STF no RE 585.235/MG.**

### 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 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.

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.

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.

**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

Fl. 6 do Acórdão n.º 3003-000.824 - 3ª Sejul/3ª Turma Extraordinária  
Processo n.º 10950.906638/2016-46