



<b>Processo nº</b>	10980.910834/2009-39
<b>Recurso</b>	Voluntário
<b>Acórdão nº</b>	<b>3001-001.235 – 3ª Seção de Julgamento / 1ª Turma Extraordinária</b>
<b>Sessão de</b>	16 de junho de 2020
<b>Recorrente</b>	MOINHOS UNIDOS BRASIL MATE S/A.
<b>Interessado</b>	FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/06/2001 a 30/06/2001

COFINS. BASE DE CÁLCULO. ALARGAMENTO. LEI Nº 9.718/98. INCONSTITUCIONALIDADE. DECISÃO DO STF EM REPERCUSSÃO GERAL.

A decisão que considerou constitucional o caput do art. 3º da Lei nº 9.718/98 e declarou a inconstitucionalidade de seu § 1º estabeleceu que apenas o faturamento mensal da sociedade empresária, representado pela receita bruta advinda das atividades típicas da pessoa jurídica, integram a base de cálculo da Contribuição para PIS/PASEP e COFINS. Aplicação do RE nº 585.235/MG proferido em regime de repercussão geral.

As decisões proferidas pelo Supremo Tribunal Federal em regime de repercussão geral deverão ser reproduzidas no julgamento do recurso apresentado pelo contribuinte, por força do disposto no artigo 62, § 2º, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Período de apuração: 01/06/2001 a 30/06/2001

PEDIDO DE COMPENSAÇÃO. CERTEZA E LIQUIDEZ DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. ÔNUS DA PROVA.

É do Contribuinte o ônus de comprovar a certeza e liquidez do crédito pretendido compensar. Pelo princípio da verdade material, 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 de forma subsidiária à atividade probatória já desempenhada pelo interessado.

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 Roberto da Silva - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Luis Felipe de Barros Reche - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Marcos Roberto da Silva (Presidente), Maria Eduarda Alencar Câmara Simões e Luis Felipe de Barros Reche.

## Relatório

Refere-se o presente processo a lide instaurada contra despacho decisório que não homologou pedido de compensação relativo a pagamento a maior ou indevido, a título de Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), supostamente recolhida indevidamente pelo sujeito passivo.

Por economia processual e por bem relatar a realidade dos fatos reproduzo o Relatório da decisão de piso:

“Trata o presente processo da Declaração de Compensação – DCOMP nº 09527.36946.130106.1.3.04-4990, por meio da qual a contribuinte em epígrafe, valendo-se de crédito de R\$ 1.370,35, relativo ao DARF de Cofins cumulativa (código 2172), recolhido em 13/07/2001, no valor de R\$ 22.727,60, extinguiu um débito de Cofins não cumulativa (código 5856), do período de apuração de dezembro de 2005, no valor de R\$ 2.035,24.

Em 20/04/2009 foi emitido despacho decisório (rastreamento nº 831653640) de não homologação da compensação, pelo fato de que o DARF discriminado na DCOMP acima identificada estava totalmente utilizado para quitação do débito de Cofins do período de apuração junho de 2001, não restando saldo de crédito disponível para a compensação do débito informado na DCOMP acima citada.

Cientificada do despacho decisório em 29/04/2009 a contribuinte apresentou, em 21/05/2009, a manifestação de inconformidade na qual diz que o crédito decorre da declaração de constitucionalidade pelo STF do § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718, de 1998 no RE 357950, e que aproveitou o referido crédito nos termos do art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996. Demonstra numericamente a origem do crédito e diz estar amparada pelo art. 170 do CTN. Cita e transcreve jurisprudência administrativa e judicial, que entende pertinente ao caso, e, ressaltando o contido no art. 165 do CTN, insiste no direito à restituição. Ao final, pede a homologação da compensação.”.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Curitiba – PR (DRJ/Curitiba), por meio do Acórdão nº 0640.088 - 3<sup>a</sup> Turma da DRJ/CTA (doc. fls. 029 a 032)<sup>1</sup>, considerou improcedente a Manifestação de Inconformidade formalizada, em decisão assim entendida:

“ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/06/2001 a 30/06/2001

<sup>1</sup> Todas as referências a folhas dos autos pautar-se-ão na numeração estabelecida no processo digital, em razão de este processo administrativo ter sido materializado na forma eletrônica.

**ALEGAÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE. COMPETÊNCIA DAS AUTORIDADES ADMINISTRATIVAS.**

O julgador da esfera administrativa deve limitar-se a aplicar a legislação vigente, restando, por disposição constitucional, ao Poder Judiciário a competência para apreciar inconformismos relativos à sua validade ou constitucionalidade.

**DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. FALTA DE COMPROVAÇÃO DO DIREITO CREDITÓRIO INFORMADO NO PER/DCOMP.**

Inexistindo comprovação do direito creditório informado no PER/DCOMP, é de se considerar não-homologada a compensação declarada.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido“.

Devidamente científicada em 24/02/2014 pelo recebimento do Ofício SEORT/DRF-CTA nº 080/2014, da Delegacia da Receita Federal do Brasil em Curitiba - PR, como se atesta a partir do Aviso de Recebimento - AR (doc. fls. 038), e não resignada com o deslinde desfavorável após o julgamento de primeira instância, em 14/03/2014, consoante o carimbo apostado pela unidade preparadora na primeira folha da peça recursal, a contribuinte interpôs Recurso Voluntário (doc. fls. 040 a 045), por meio do qual basicamente reitera as razões de sua Manifestação de Inconformidade. Alega, em síntese, que:

- a. apurou crédito tributário referente à contribuição ao PIS em razão da declaração de inconstitucionalidade do art. 3º, §1º, da Lei nº 9.718/98, proferida pelo Supremo Tribunal Federal, razão pela qual apresentou PER/DCOMP para compensar débitos, conforme lhe faculta o art. 74 da Lei nº 9.430/96, não homologada sob a alegação de inexistência de crédito;
- b. o E. Supremo Tribunal Federal (STF) teria declarado a inconstitucionalidade do § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718/98 reconhecendo sua repercussão geral, de forma que a ampliação da base de cálculo da Contribuição para o PIS conferida pela Lei seria ilegal e inconstitucional, devendo ser garantido o seu direito a recolher a referida Contribuição nos moldes da Lei Complementar nº 70/1991, tendo a empresa apurado crédito oponível ao Fisco sobre receitas financeiras;
- c. não subsiste a alegação de que o julgamento do STF não teria efeito erga omnes, pois o julgamento ocorreu sob repercussão geral.

À vista do exposto, com esses argumentos, espera ao fim do seu apelo que se “conheça, julgue e dê provimento, para que seja homologada a declaração de compensação em epígrafe, tendo em vista a inconstitucionalidade do artigo 3º, §1º, da Lei nº 9.718/98”.

É o relatório.

**Voto**

Conselheiro Luis Felipe de Barros Reche, Relator.

***Competência para julgamento do feito***

O litígio materializado no presente processo observa o limite de alcada e a competência deste Colegiado para apreciar o feito, consoante o que estabelece o art. 23-B do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015<sup>2</sup>.

***Conhecimento do recurso***

O Recurso é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, de sorte que dele tomo conhecimento.

Não havendo arguição de preliminares, passo então à análise do mérito envolvendo a lide.

***Análise do mérito***

Trata-se de Manifestação de Inconformidade pelo indeferimento de solicitação de compensação formalizada no PER/DCOMP nº 07882.09512.130106.1.3.04-4990, de 13/01/2006 (doc. fls. 006 a 010), por meio da qual a recorrente pretendia compensar créditos tributários de COFINS oriundos de um suposto DARF de 13/07/2001, no montante de R\$ 22.727,60, com débitos da mesma Contribuição relativos ao período de apuração DEZ/2005, em montante de R\$ 2.035,24.

A recorrente tem alegado que o crédito seria decorrente da inconstitucionalidade do § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718/98, e que, por essa razão, indevida seria a incidência da Contribuição sobre as receitas financeiras que teria apurado.

É possível se observar com clareza que o Despacho Decisório de fls. 002 não homologou a compensação declarada no PER/DCOMP objeto do presente processo por se encontrar, o DARF informado na Declaração como origem do crédito, vinculado a outros débitos do contribuinte relativos ao PA encerrado em 30/06/2001.

A decisão de primeira instância julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade, sob os fundamentos de que, inexistindo o direito creditório informado no PER/DCOMP, é de se considerar não-homologada a compensação declarada, sustentando-se ainda que seria defeso ao julgador da esfera administrativa apreciar inconformismos relativos à validade ou constitucionalidade da Lei tributária. Sustentou-se, no voto condutor da decisão recorrida, que (fls. 030 e ss. – destaque no original):

“Com efeito, por conta do caráter vinculado da atividade administrativa, considerações sobre a inconstitucionalidade de dispositivos legais não se encontram sob a discricionariedade da autoridade administrativa, uma vez definida objetivamente pela lei, não dando, portanto, margem a conjecturas atinentes a juízos de valor. Nesse

---

<sup>2</sup> Art. 23-B As turmas extraordinárias são competentes para apreciar recursos voluntários relativos a exigência de crédito tributário ou de reconhecimento de direito creditório, até o valor em litígio de 60 (sessenta) salários mínimos, assim considerado

o valor constante do sistema de controle do crédito tributário, bem como os processos que tratem: (Redação dada pela Portaria MF nº 329, de 2017)

I - de exclusão e inclusão do Simples e do Simples Nacional, desvinculados de exigência de crédito tributário; (Redação dada pela Portaria MF nº 329, de 2017)

II - de isenção de IPI e IOF em favor de taxistas e deficientes físicos, desvinculados de exigência de crédito tributário; e (Redação dada pela Portaria MF nº 329, de 2017)

III - exclusivamente de isenção de IRPF por moléstia grave, qualquer que seja o valor. (Redação dada pela Portaria MF nº 329, de 2017)

(...)

contexto, qualquer pedido ou alegação que ultrapasse a análise de conformidade do ato administrativo de lançamento com as normas legais vigentes, como a contraposição a princípios constitucionais, somente podem ser reconhecidos pela via competente, no caso o Poder Judiciário.

É verdade que, sob certas condições, o julgador administrativo deve afastar a aplicação de norma constitucional. Estas condições, no entanto, são as que se encontram expressas no Decreto nº 2.346, de 10 de outubro de 1997, que dispõe:

(...)

Ou seja, apesar de não ser esse o entendimento da contribuinte, claro está que a atribuição dos julgadores está limitada a afastar a aplicação apenas de leis declaradas inconstitucionais pelo Supremo Tribunal Federal (STF), de forma inequívoca e definitiva, atendendo ainda a determinação do Secretário da Receita Federal. É de se ressaltar contudo que, no caso em análise, apesar da existência de entendimentos do STF, expressos em julgamentos proferidos, não foram comprovadas as condições descritas no citado decreto para a sua aplicação. Afinal, as decisões mencionadas foram proferidas apenas em relação a casos específicos envolvendo, também, partes específicas (que não a contribuinte).

Inicialmente cabe destacar, como salientado pela recorrente, que o Supremo Tribunal Federal (STF), no RE nº 585.235/MG proferido em regime de repercussão geral, tratou da base de cálculo das Contribuições estabelecida pela Lei nº 9.718/98, em decisão que considerou constitucional o caput do art. 3º do ato legal e declarou a inconstitucionalidade de seu § 1º, estabelecendo que apenas o faturamento mensal da sociedade empresária, representado pela receita bruta advinda das atividades típicas da pessoa jurídica, integram a base de cálculo da Contribuição para PIS/PASEP e COFINS. A matéria já é de amplo conhecimento deste Conselho.

Não obstante, saiba a recorrente que a existência da decisão judicial somente veda que o órgão arrecadador tome por receita bruta a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica e considere irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas, como preceituava o § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718/98.

Ou seja, a princípio, o julgado não enseja que a autoridade administrativa competente para reconhecer o crédito tome como verdadeiras as informações prestadas pelo contribuinte em DCOMP, determinando o reconhecimento do crédito, nem impõe que esta se abstenha de promover todas as verificações realizadas com vistas a seu reconhecimento, tais como exame da escrita do contribuinte, do conteúdo das declarações apresentadas e demais verificações necessárias à constatação da sua certeza e liquidez.

Assim, em pedidos de restituição/compensação com créditos decorrentes de ação judicial, não basta, a princípio, alegar somente o resultado do julgado na esfera judicial. É necessário, como bem assevera a decisão de piso, trazer elementos que comprovem a certeza e a liquidez do crédito vindicado, a partir da demonstração da realização do pagamento e da apuração da base de cálculo da Contribuição no período considerado, de modo a comprovar a compensação indevida da contribuição dentro dos limites da declaração de inconstitucionalidade, o que não ocorreu no caso em análise.

Fica claro nos autos que a não homologação da DCOMP pela autoridade administrativa competente se pautou pelo fundamento de que o DARF informado como origem do crédito estaria vinculado a outros débitos do contribuinte em relação ao período informado.

O regime jurídico da compensação tributária, em vigor a partir da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, que introduziram alterações no art. 74 da Lei nº

9.430/1996, prevê que, a partir da iniciativa do contribuinte mediante a apresentação da Declaração de Compensação, este informa ao Fisco que efetuou o encontro de contas entre seus débitos e créditos, formalizado no PERD/COMP, mediante o qual extinguem-se os débitos fiscais nele indicados desde o momento de sua apresentação, sob condição resolutória de sua posterior homologação.

Com base nessa sistemática, o contribuinte formaliza a declaração de compensação, transmitindo o documento eletrônico com as informações relativas à origem do crédito pretendido e os dados dos débitos a serem compensados. A partir do cruzamento das informações fiscais do contribuinte, disponíveis na base de dados dos sistemas utilizados pela Receita Federal do Brasil, verifica-se a consistência e a coerência da compensação declarada. Detectada qualquer inconsistência ou divergência entre valores e informações do contribuinte, não se homologa a compensação realizada, oportunizando ao interessado o contraditório e ampla defesa em processo administrativo fiscal específico.

Também se deve observar o que expressamente estabelece o CTN, no § 1º do art. 147 (grifei):

*Art. 147. O lançamento é efetuado com base na declaração do sujeito passivo ou de terceiro, quando um ou outro, na forma da legislação tributária, presta à autoridade administrativa informações sobre matéria de fato, indispensáveis à sua efetivação.*

*§ 1º A retificação da declaração por iniciativa do próprio declarante, quando vise a reduzir ou a excluir tributo, só é admissível mediante comprovação do erro em que se funde, e antes de notificado o lançamento”.*

Instaurado o processo administrativo fiscal pela apresentação de Manifestação de Inconformidade à não homologação decorrente da mencionada verificação eletrônica, tem início a nova etapa de análise do direito creditório, que passa a se operar pela verificação de documentos hábeis e idôneos da escrita fiscal do contribuinte que comprovem a existência do crédito utilizado por ele, com observância das regras e princípios aplicáveis ao processo administrativo fiscal.

Ou seja, com a verificação eletrônica, antes de instaurado o contencioso administrativo, são consideradas somente as informações e dados constantes dos sistemas utilizados pela Receita Federal do Brasil. Inexistindo divergência entre as informações prestadas pelo contribuinte no pedido eletrônico com aquelas constantes dos sistemas da RFB, homologa-se a compensação.

Contudo, uma vez constatada inconsistência ou divergência, não se homologa a compensação declarada e inicia-se a etapa de verificação documental, nos autos de processo administrativo fiscal, onde recais sobre o contribuinte o ônus de comprovar a existência de certeza e liquidez do crédito que pretende utilizar.

Como modalidade de extinção do crédito tributário, prevista no art. 156, II, do CTN, a compensação pressupõe a existência de crédito líquido e certo oponível à Fazenda Pública, sem o qual não há como se efetivar o encontro de contas pretendido pelo contribuinte. Nesses termos, o direito à compensação existe na medida exata da certeza e liquidez do crédito em favor do contribuinte. Não restando comprovadas a certeza e liquidez do crédito do contribuinte, não há como operacionalizar a compensação.

Desde a instauração do litígio, tem a recorrente se limitado a arguir a constitucionalidade declarada como origem de seu direito, sem contudo juntar nenhum

documento capaz de indicar liquidez e certeza do direito ao crédito, apontando o alegado recolhimento indevido ou a maior.

Nem em sede de Recurso Voluntário foram juntados aos autos quaisquer documentos capazes de comprovar a existência do alegado indébito pela verificação da correta base de cálculo da Contribuição, de forma a permitir a identificação de quais receitas auferidas não seriam afetadas pela incidência da Contribuição em decorrência da inconstitucionalidade declarada, para assim afastar os fundamentos da decisão de piso e apontar a possibilidade de realização de uma diligência. Novamente sustentou seu argumento relativo à declaração de inconstitucionalidade e agregou jurisprudência das esferas judicial e administrativa.

É farta a jurisprudência deste Conselho no sentido de que, em pedidos de restituição/compensação/ressarcimento, é do contribuinte o ônus de comprovar a certeza e liquidez do crédito pretendido e ainda que a prova documental deve ser produzida até o momento processual da reclamação, precluindo o direito da parte de fazê-lo posteriormente, salvo prova da ocorrência de qualquer das hipóteses que justifiquem sua apresentação tardia. Estas decisões estão amparadas:

- i) na legislação tributária, que dispõe que a DCTF é instrumento de confissão de dívida e constituição definitiva do crédito tributário (art. 5º do Decreto-Lei nº 2.124, de 1984<sup>3</sup>) e que a compensação de débitos tributários somente pode ser efetuada mediante existência de créditos líquidos e certos do interessado perante a Fazenda Pública (art. 170 do CTN<sup>4</sup>);
- ii) na lei que trata do processo administrativo tributário federal, que estabelece que a prova documental deve ser apresentada na impugnação, a menos que fique demonstrada sua impossibilidade por motivo de força maior, refira-se a fato ou direito superveniente ou destine-se a contrapor fatos ou razões posteriores (art. 16, §4º, do Decreto nº 70.235, de 1972<sup>5</sup>);

---

<sup>3</sup> Art. 5º O Ministro da Fazenda poderá eliminar ou instituir obrigações acessórias relativas a tributos federais administrados pela Secretaria da Receita Federal.

§ 1º O documento que formalizar o cumprimento de obrigação acessória, comunicando a existência de crédito tributário, constituirá confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência do referido crédito.

§ 2º Não pago no prazo estabelecido pela legislação o crédito, corrigido monetariamente e acrescido da multa de vinte por cento e dos juros de mora devidos, poderá ser imediatamente inscrito em dívida ativa, para efeito de cobrança executiva, observado o disposto no § 2º do artigo 7º do Decreto-lei nº 2.065, de 26 de outubro de 1983.

§ 3º Sem prejuízo das penalidades aplicáveis pela inobservância da obrigação principal, o não cumprimento da obrigação acessória na forma da legislação sujeitará o infrator à multa de que tratam os §§ 2º, 3º e 4º do artigo 11 do Decreto-lei nº 1.968, de 23 de novembro de 1982, com a redação que lhe foi dada pelo Decreto-lei nº 2.065, de 26 de outubro de 1983.

<sup>4</sup> 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.

<sup>5</sup> 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.

(...)

§ 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)

iii) no art. 373 da Lei nº 13.105/2015<sup>6</sup>, aplicável subsidiariamente ao caso, que determina que o ônus da prova incumbe a quem alega fato constitutivo de direito.

No caso dos autos, como visto, o despacho decisório e a decisão de piso pautaram-se na ausência de comprovação da liquidez e certeza do crédito pleiteado. A recorrente não se desincumbiu do seu dever de trazer, no momento oportuno, os necessários elementos de prova, aptos a lastrear a alegação de recolhimento indevido ou a maior e que, no sentir deste Conselheiro, comprovassem minimamente a existência de seu direito, de sorte que não vejo motivos para reforma do Despacho Decisório ou da decisão de primeira instância.

À vista do exposto, entendo que não se caracterizam a certeza e a liquidez necessárias ao reconhecimento do crédito que ampara a declaração de compensação objeto do presente processo, de forma que, a meu sentir, deve ser negado provimento ao Recurso Voluntário.

### ***Conclusões***

Diante do exposto, VOTO no sentido de tomar conhecimento do Recurso Voluntário do contribuinte, para negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Luis Felipe de Barros Reche

---

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 nº 9.532, de 1997)

<sup>6</sup> 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.

(...)

Fl. 9 do Acórdão n.º 3001-001.235 - 3<sup>a</sup> Sejul/1<sup>a</sup> Turma Extraordinária  
Processo nº 10980.910834/2009-39