



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



**Processo nº** 11020.921268/2009-10  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** **3003-001.140 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Turma Extraordinária**  
**Sessão de** 18 de junho de 2020  
**Recorrente** CAMBARA S/A-PRODUTOS FLORESTAIS  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/12/2002 a 31/12/2002

DECRETOS 2.445/1988 E 2.448/1988. LEI 9.718/1998. DISPOSITIVO  
REVOGADO PELA MEDIDA PROVISÓRIA 1991-18/2000.

O inciso II do §2º do art. 3º da Lei 9.718/1998, revogado pela Medida  
Provisória 1991-18/2000, durante seu período de vigência não teve eficácia no  
mundo jurídico.

COMPENSAÇÃO. AUSÊNCIA DE CRÉDITO. INSUFICIÊNCIA DE  
PROVAS.

Para compensação administrativa incumbe ao contribuinte demonstrar a  
liquidez e certeza do direito creditório. Não havendo suficiência de provas não  
se poderá reconhecer o crédito alegado.

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 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 e Müller Nonato Cavalcanti Silva.

Fl. 2 do Acórdão n.º 3003-001.140 - 3ª Sejul/3ª Turma Extraordinária  
Processo n.º 11020.921268/2009-10

## Relatório

Por bem descrever os fatos, adoto o relatório elaborado pela instância *a quo*:

Por meio de *Despacho Decisório* emitido eletronicamente a contribuinte antes identificada teve homologada parcialmente compensação declarada por meio de DCOMP, em virtude de que o crédito reconhecido revelou-se insuficiente para quitar a totalidade dos débitos informados naquela declaração. Do mesmo *Despacho* constou *Intimação* para pagamento dos débitos indevidamente compensados.

Cientificada da decisão administrativa, a contribuinte apresentou, através de procurador, manifestação de inconformidade onde, em síntese, contesta o *Despacho*, alegando ser cabível a manifestação que apresenta, bem como que deveria ser suspensa a exigibilidade dos *supostos* débitos apontados pelo Fisco, eis que manifestada defesa de sua parte. Assevera que ao fazer levantamento de importâncias pagas a título de PIS e COFINS, conforme disposição da Lei n.º 9.718, de 1998, constatou valores pagos a maior, conforme seu entendimento (utilizou-se de base de cálculo errônea). Em suma, recolheu ao Erário valores superiores aos efetivamente devidos, possuindo o direito de proceder à compensação do montante indevidamente pago. Contesta o conceito de receita bruta e a tributação sobre a totalidade das receitas, instituído pela Lei referida, afirmando que houve tributação indevida sobre valores repassados a terceiros, que deveriam ter sido excluídos da base tributável, tendo por fundamento o disposto no art. 3º, § 2, inciso III, da Lei n.º 9.718, de 1998, o que teria gerado indébitos compensáveis. Fala sobre o princípio da estrita legalidade em matéria tributária e do período de vigência do dispositivo comentado. Deduz que não havia necessidade de norma regulamentadora para que aquele artigo entrasse em vigor. Refere, ainda, a outros tributos que não comporiam a base de cálculo das contribuições, bem como discorre acerca de prescrição decenal. Cita legislação e traz doutrina e jurisprudência para fundamentar suas alegações.

Finaliza requerendo seja recebida sua manifestação de inconformidade, se prestando ela para comprovar o direito que tem a empresa de efetuar a compensação que declarou, sem ter que efetuar o pagamento de multa isolada, devendo ser excluído ou declarado nulo o lançamento de ofício objeto da compensação tributária tida como não declarada.

A 2ª Turma da DRJ de Porto Alegre julgou improcedente a manifestação de inconformidade por ausência de fundamentos jurídicos que justificassem equívoco na apuração da base de cálculo da contribuição Cofins no período de apuração informado, bem como ausência de provas da certeza e liquidez exigidas no art. 170 do CTN.

Inconformada, a Recorrente socorre-se a este Conselho por meio do presente Recurso Voluntário alegando, em síntese, que recolheu a contribuição ao PIS/COFINS pelas regras dos Decretos 2.445/1988 e 2.449/1988 até Resolução do Senado 49/1995 que lhe suspendeu a eficácia. Nestes fundamentos alega ser detentora de direito creditório, vez que os aludidos decretos foram revogados. Traz como documentos apenas a declaração Dcomp e despacho decisório. Ao fim pugna pelo provimento do Recurso.

São os fatos.

Fl. 3 do Acórdão n.º 3003-001.140 - 3ª Sejul/3ª Turma Extraordinária  
Processo n.º 11020.921268/2009-10

## 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 alegação de recolhimento a maior

A insurgência da Recorrente repousa na alegação de que o recolhimento das contribuições ao PIS/COFINS no período de apuração informado foram apuradas de forma equivocada, vez que sujeita ao regramento dos Decretos 2.445/1988 e 2.449/1988 quando deveria ter sido feita pela Lei 9.718/1998.

Insta salientar que a Lei 9.718/1998 trouxe profundas alterações à forma de apuração das contribuições PIS/COFINS. No que toca ao inciso II do §2º do art. 3º do enunciado legal em questão, no qual se fundamenta a pretensão da Recorrente, é de se destacar que a regra pendia de regulamentação – que nunca foi feita – até a revogação do dispositivo pela Medida Provisória 1991-18/2000.

Trata-se de enunciação legal que embora vigente nunca teve eficácia no mundo jurídico. Sobre esta questão já se pronunciou o Superior Tribunal de Justiça:

*RECURSO ESPECIAL. ADMINISTRATIVO E TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. LEI Nº 9.718/98, ARTIGO 3º, § 2º, INCISO III. NORMA DEPENDENTE DE REGULAMENTAÇÃO. REVOGAÇÃO PELA MEDIDA PROVISÓRIA Nº 1991-18/2000. AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO AO ARTIGO 97, IV, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. DESPROVIMENTO.*

*1. Se o comando legal inserto no artigo 3º, § 2º, III, da Lei nº 9718/98 previa que a exclusão de crédito tributário ali prevista dependia de normas regulamentares a serem expedidas pelo Executivo, é certo que, embora vigente, não teve eficácia no mundo jurídico, já que não editado o decreto regulamentador, a citada norma foi expressamente revogada com a edição de MP 1991-18/2000. Não comete violação ao artigo 97, IV, do Código Tributário Nacional o decisório que em decorrência deste fato, não reconhece o direito de o recorrente proceder à compensação dos valores que entende ter pago a mais a título de contribuição para o PIS e a COFINS.*

*2. 'In casu', o legislador não pretendeu a aplicação imediata e genérica da lei, sem que lhe fossem dados outros contornos como pretende a recorrente, caso contrário, não teria limitado seu poder de abrangência.*

*3. Recurso Especial desprovido. (REsp nº 445.452-RS)*

Entendo que não existem bases jurídicas para sustentar as alegações da Recorrente e seu pleito é inócuo, razão pela qual passo a analisar a demonstração fática do direito creditório.

## 2 Da certeza e liquidez do direito creditório

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.

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, de modo que incontestes o acerto da instância *a quo*.

Tenho por entendimento que se o contribuinte consegue identificar em seus registros recolhimento indevido/a maior, não há dúvidas que poderia ou pode comprová-lo documentalmente nos autos em acordo com as exigências legais. Contudo, mesmo com as oportunidades dadas à Recorrente no contencioso administrativo e até mesmo os documentos trazidos em Recurso Voluntário, não demonstrou a *certeza e liquidez* exigidas tanto pelo CTN quanto pela Lei 9.430/1996.

Pelo exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário para negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Müller Nonato Cavalcanti Silva