



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO**

**Processo nº** 13609.901954/2011-03  
**Recurso nº** Voluntário  
**Acórdão nº** **3002-000.301 – Turma Extraordinária / 2ª Turma**  
**Sessão de** 12 de julho de 2018  
**Matéria** DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. PAGAMENTO INDEVIDO OU A MAIOR - COFINS  
**Recorrente** CENTRO BRASILEIRO DE EDUCAÇÃO E CULTURA LTDA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS**

Data do fato gerador: 23/07/2003

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

É do contribuinte o ônus de comprovar a certeza e a liquidez do crédito pleiteado através de documentos contábeis e fiscais revestidos das formalidades legais.

Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário.

*(assinado digitalmente)*

Larissa Nunes Girard - Presidente.

*(assinado digitalmente)*

Carlos Alberto da Silva Esteves - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Larissa Nunes Girard (Presidente), Maria Eduarda Alencar Câmara Simões, Alan Tavora Nem e Carlos Alberto da Silva Esteves.

## Relatório

O processo administrativo ora em análise trata do PER/DCOMP 08544.30445.130706.1.3.04-2580, transmitido em 13/07/2006, cujo crédito teria origem em recolhimento indevido da COFINS.

A compensação declarada não foi homologada, conforme Despacho Decisório (fl. 31), pelos seguintes motivos: *"No curso da análise do direito creditório, foram detectadas inconsistências, objeto de termo de intimação, não saneadas pelo sujeito passivo. Dessa forma, de acordo com as informações prestadas no documento acima identificado, não foi confirmada a existência do crédito informado, pois o DARF especificado, discriminado no PER/DCOMP, não foi localizado nos sistemas da Receita Federal."*

Após ser intimada dessa decisão em 17/06/2011, a ora recorrente apresentou tempestivamente Manifestação de Inconformidade (fl. 02), na qual informou que a data correta da arrecadação era 23/07/2003, conforme cópia anexada do DARF autenticado.

Em sequência, a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Belo Horizonte (DRJ/BHE) julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade, por decisão que possui a seguinte ementa:

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

*Data do fato gerador: 31/04/2003*

*PAGAMENTO INDEVIDO OU A MAIOR. CRÉDITO NÃO  
COMPROVADO.*

*Na falta de comprovação do pagamento indevido ou a maior,  
não há que se falar de crédito passível de compensação.*

*Manifestação de Inconformidade Improcedente*

*Direito Creditório Não Reconhecido*

Intimada dessa decisão, a contribuinte apresentou Recurso Voluntário (fl. 51/52), no qual requereu a reforma do Acórdão recorrido, informando novamente sobre a data correta da arrecadação e alegando que o antigo Conselho de Contribuintes manifestou, por várias vezes, o entendimento a favor da retificação de erros de fato no preenchimento de declarações e formulários entregues à Receita Federal do Brasil e, para comprovar o seu argumento, anexa 7 Acórdãos proferidos pelo Conselho de Contribuintes.

É o relatório, em síntese.

## Voto

Conselheiro Carlos Alberto da Silva Esteves - Relator

O direito creditório envolvido no presente processo encontra-se dentro do limite de alçada das Turmas Extraordinárias, conforme disposto no art. 23-B do RICARF.

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os requisitos formais de admissibilidade e, portanto, dele tomo conhecimento.

De plano, rechaço o argumento sobre a possibilidade da retificação de erros de fato no preenchimento de declarações como razão para a reforma do Acórdão recorrido, tendo em vista que, embora este tenha manifestado o entendimento que tal retificação somente seria possível antes do Despacho Decisório, a motivação para a improcedência da Manifestação de Inconformidade foi a falta de comprovação da liquidez e certeza do crédito, conforme se verifica no seguinte excerto do voto condutor do Acórdão recorrido:

*"Porém, ainda que se admitisse a retificação da DComp após a ciência do Despacho Decisório, melhor sorte não teria o manifestante, conforme se passa a explicitar.*

.....

*Feitas estas considerações e diante da fragilidade dos argumentos apresentados na manifestação de inconformidade, que se restringiram à indicação da correta data de arrecadação do Darf objeto da DComp, cabe assinalar que também a documentação anexada aos autos pelo manifestante, essencialmente constituída de cópia do estatuto social e contrato social, por si só, não é suficiente para comprovar a existência de pagamento indevido ou a maior de Cofins.*

*Ou seja, sob qualquer ótica que se faça a análise da manifestação de inconformidade apresentada, não há como reconhecer o direito creditório postulado, lembrando que é condição indispensável para a homologação da compensação pretendida que o crédito do sujeito passivo contra a Fazenda Pública seja líquido e certo (art. 170 do CTN). Essa condição, no presente caso, não se verifica."*

Assim, entendo que a questão fundamental a ser decidida no presente julgamento se refere ao direito probatório em processos administrativos fiscais.

O art. 173 do Código de Processo Civil (CPC) estabelece que o ônus da prova incumbe ao autor, quanto ao fato constitutivo do seu direito, e ao autor, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor. Ou seja, em regra, incumbe à parte fornecer os elementos de prova das alegações que fizer, visando prover o julgador com os meios necessários para o seu convencimento, quanto à veracidade do fato deduzido como base da sua pretensão.

Seguindo essa mesma linha, o art. 36 da Lei nº 9.784, de 1999, que regula os processos administrativos federais, dispõe que cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado.

Quanto ao processo administrativo fiscal, o art. 16 do Decreto 70.235/72 assim estabelece:

*Art. 16. A impugnação mencionará:*

*I - omissis*

.....  
*III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir; (Inciso com redação dada pela Lei nº 8.748, de 9/12/1993)*

*§ 1º omissis*

.....  
*§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que:*

*a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;*

*b) refira - se a fato ou a direito superveniente;*

*c) destine - se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos. (Parágrafo acrescido pela Lei nº 9.532, de 10/12/1997)*

.....  
Como se percebe dos dispositivos transcritos, o dever de provar incumbe a quem alega. Assim, creio que o ônus da prova atua de forma diversa em processos decorrentes de lançamento tributário e processos decorrentes de pedido de restituição, ressarcimento e compensação. Nestes, cabe ao contribuinte provar a liquidez e a certeza do seu crédito, naqueles, cabe ao fisco provar a ocorrência do fato gerador.

Por certo, não se pode olvidar do Princípio da Verdade Material, que norteia o processo administrativo, devendo o julgador buscar o esclarecimento dos fatos, adotando as providências necessárias no sentido de firmar sua convicção quanto a verdade real. Contudo, a atuação do julgador somente pode ocorrer de forma subsidiária à atividade probatória, que deve ser desempenhada pelas partes.

Assim, não pode o julgador usurpar a competência da autoridade fiscal e intentar produzir provas, que validem um lançamento fiscal fracamente instruído, assim como, lhe é vedado desincumbir, pela sua atuação ativa no processo, o sujeito passivo de trazer aos autos o conjunto probatório mínimo necessário para comprovar o seu direito creditório.

Dessa forma, a busca pela verdade material não pode ser entendida como ilimitada. Em realidade, nenhum Princípio é soberano e outros também regem o processo

administrativo, tais como: os Princípios da Celeridade, Imparcialidade, Eficiência, Moralidade, Legalidade, Segurança Jurídica, dentre outros. Por conseguinte, será lastreado nas circunstâncias fáticas do caso concreto, que o julgador deverá ponderar e sopesar a influência de cada um dos diversos Princípios, visando a maior justiça em seu julgamento.

Ainda sobre o mesmo tema, deve-se tecer alguns comentários sobre o valor probatório do material eventualmente apresentado. Não basta a juntada de documentos, estes devem possuir valor probatório, mínimo que seja, considerando-se as vicissitudes do caso concreto posto em análise. Assim, determinado documento pode guardar conteúdo probatório das alegações em um processo e, em outro, não se configurar prova.

Seguramente, em regra, as declarações fiscais transmitidas pelo contribuinte, assim como, seus registros contábeis, fazem prova em seu favor. Contudo, esses elementos, para possuírem algum valor probatório, devem ter sido elaborados segundo os ditames legais e em época apropriada.

Vejamos, por exemplo, a DCTF retificadora. Como vem se manifestando, reiteradamente, este Conselho, a apresentação da DCTF retificadora antes da transmissão do pedido de compensação, em casos de pagamento indevido ou a maior, ou mesmo antes da ciência do Despacho Decisório, não é condição para a homologação da compensação pleiteada, pois o direito creditório não surge com a declaração, mas com o efetivo pagamento indevido ou a maior. Entretanto, a mera apresentação da DCTF retificadora não tem o condão de, por si só, comprová-lo.

No presente caso em análise, a ora recorrente restringiu-se apenas a informar a data correta da arrecadação e a juntar cópia do DARF em sua Manifestação de Inconformidade. Ademais, de maneira incompreensível, a recorrente volta a não apresentar nenhuma prova da existência do crédito em sede de Voluntário.

Dessarte, forçoso é admitir que a recorrente não se desincumbiu do ônus de provar o seu suposto direito creditório, seja por seus erros anteriores ao Despacho Decisório, seja pela ausência da apresentação de provas robustas da sua liquidez e certeza, tanto na instância *a quo*, como nesta Corte.

Assim sendo, por todo o exposto, voto no sentido de negar provimento ao Recurso Voluntário e não reconhecer o direito creditório.

*(assinado digitalmente)*

Carlos Alberto da Silva Esteves