



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10166.902079/2017-22
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3302-009.804 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 22 de outubro de 2020
Recorrente EMPRESA DE TECNOLOGIA E INFORMAÇÕES DA PREVIDÊNCIA SOCIAL - DATAPREV
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/12/2011 a 31/12/2011

PER/DCOMP. DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA. LIQUIDEZ E CERTEZA.

Os valores recolhidos a maior ou indevidamente somente são passíveis de (restituição/compensação caso os indébitos reúnam as características de liquidez e certeza. Em se tratando de pedido de compensação, o contribuinte possui o ônus de prova do seu direito aos créditos pleiteados.

PER/DCOMP. DIREITO CREDITÓRIO. QUALIDADE DA PROVA.

A finalidade da prova é a formação da convicção do julgador quanto à existência dos fatos. É relevante que os fatos estejam provados a fim de que o julgador possa estar convencido da sua ocorrência.

PER/DCOMP. DIREITO CREDITÓRIO. VERDADE MATERIAL.

O Princípio da Verdade Material não supre a necessidade de comprovação das alegações, nem inverte o ônus da prova, apenas viabiliza a liberdade do julgador em analisar outros meios que comprove os fatos, no caso sob análise não há esses “outros meios”, pois não há provas bastantes.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso, nos termos do voto do relator.

(assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenberg Filho - Presidente

(assinado digitalmente)

Jorge Lima Abud - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Vinicius Guimaraes, Walker Araujo, Jorge Lima Abud, Jose Renato Pereira de Deus, Corintha Oliveira Machado, Raphael Madeira Abad, Denise Madalena Green, Gilson Macedo Rosenberg Filho (Presidente).

Relatório

Grupo de Tributo: COFINS	Data de Arrecadação: 25/01/2012
Valor Original do Crédito Inicial	687.313,54
Crédito Original na Data da Transmissão	687.313,54
Selic Acumulada	11,13%
Crédito Atualizado	763.811,54
Total dos débitos desta DCOMP	763.811,54
Total do Crédito Original Utilizado nesta DCOMP	687.313,54
Saldo do Crédito Original	0,00

Aproveita-se o Relatório do Acórdão de Manifestação de Inconformidade.

A interessada acima qualificada apresentou em 14/06/2013 o PERDCOMP nº 09771.13541.140613.1.3.04-0438, em lide, fls. 117 a 121, por meio do qual foi compensado COFINS - Código de Receita 5856 - com débito de sua responsabilidade. O crédito informado, no valor de R\$ 687.313,55, seria decorrente do Pagamento Indevido ou a Maior do DARF no valor de R\$ 2.717.633,80, período de apuração 31/12/2011, efetuado em 25/01/2012, fl. 168.

A contribuinte apresentou em 13/02/2012 - DCTF Original - Mês de dezembro de 2011, onde consta débito apurado da COFINS no valor original de R\$ 2.717.633,80, com a Soma dos Créditos Vinculados no mesmo valor, assim discriminado: (Pagamento: R\$2.717.633,80), fls. 170 e 180.

A contribuinte apresentou em 09/04/2013 - DCTF Retificadora/Ativa - Mês de dezembro, onde consta débito apurado da COFINS no valor original de R\$ 2.717.633,80, com a Soma dos Créditos Vinculados no mesmo valor, assim discriminado: (Pagamento: R\$ 2.717.633,80), fls. 183 e 193.

Por meio do Despacho Decisório nº 122286064 de 02/05/2017, ciência em 11/05/2017, constante nos autos, fls. 122 a 130, não foi homologada a Declaração de Compensação citada acima.

3. Irresignada, a contribuinte encaminhou em 07/06/2017 manifestação de inconformidade, fls. 18 a 25, na qual, alega basicamente que:

3.1. (...)

3. DOS FATOS

Trata-se de Pedido de Rcstituição/Compensação (Per/Deomp) nº 09771.13541.140613.1.3.04-0438, não homologado pela autoridade fiscal, que gerou o processo de crédito nº 10166-902.079/2017-22.

A análise do despacho decisório leva a lucubrar que a autoridade fiscal não se atentou que a DCTF e DACON retificadoras corrigiram as originais para informar o crédito de

COFINS apurado e que foi, posteriormente, compensado com débitos de PASEP não cumulativo.

Cumpra esclarecer que a referida diferença - crédito a maior - é resultante da implantação do Protheus 10 - que é um sistema integrado de gestão empresarial, posto que a alteração do sistema acarretou no atraso dos fechamentos contábeis mensais, fato que obrigou a contabilidade da Dataprev - para não perder o prazo para recolhimento dos impostos - a realizar a apuração dos impostos por estimativa.

Implementado o novo sistema integrado de gestão empresarial - Protheus 10 - e normalizada a contabilização, o departamento contábil da Dataprev apurou os valores reais e calculou o montante, para o código 5856, de R\$ 2.029.968,64 (dois milhões, vinte e nove mil, novecentos e sessenta e oito reais e sessenta e quatro centavos), resultando na diferença recolhida a maior de R\$ 687.665,16 (seiscentos e oitenta e sete mil, seiscentos e sessenta e cinco reais e dezesseis centavos); diferença devidamente registrada na conta de impostos a recuperar e atualizada mensalmente pela taxa Selic.

(...)

Importante salientar novamente que tanto a DCTF, quanto o DACT, foram devidamente retificados e transmitidos para a RFB antes da elaboração e transmissão da PER/DCOMP em questão.

3.2. DO DIREITO APLICÁVEL AO CASO

(...)

Verifica-se na DCTF original, transmitida em 13/02/2012, que o valor arbitrado foi de R\$ 2.717.633,80 (dois milhões, setecentos e dezessete mil, seiscentos e trinta e três reais e oitenta centavos), já na DCTF retificadora, transmitida em 09/04/2013, na mesma página 08, o valor real apurado pela contabilidade foi de R\$ 2.029.968,64 (dois milhões, vinte e nove mil, novecentos e sessenta e oito reais e sessenta e quatro centavos).

A diferença verificada entre o valor originalmente arbitrado e o real apurado é de R\$ 687.665,16 (seiscentos e oitenta e sete mil, trezentos e treze reais e cinquenta e quatro centavos), que, atualizado até maio/2013, com a taxa Selic acumulada de 11,13% (Selic até 05/2013+1%)', perfaz o montante de R\$ 763.811,54 (setecentos e sessenta e três mil, oitocentos e onze reais e cinquenta e quatro centavos), que é exatamente o montante compensado a título de PASEP não cumulativo na PER/DCOMP nº 09771.13541.140613.1.3.04-0438.

Em resumo, fato inconteste que houve pagamento a maior de tributo e os valores originalmente informados foram devidamente retificados tanto na DCTF quanto na DACT, demonstrando o atendimento de todas as normas que regem a matéria e a lisura do procedimento de compensação realizado pela Dataprev em meados de 2013.

Importante lembrar que, caso a RFB não acate os argumentos da Dataprev e mantenha a não homologação da compensação efetuada em 2013, tal decisão acarretará em enriquecimento sem causa da União, posto que restou plenamente comprovado que a Dataprev recolheu, em 25/01/2012, valor a maior sob o código 5856, conforme comprovante de arrecadação em anexo, e pretendeu realizar seu direito de compensar com outros tributos administrados pela RFB.

3.3. DA NECESSÁRIA DILIGÊNCIA NO CASO DE INDEFERIMENTO

Na forma do inciso IV, do art. 16, do Decreto nº 70.235/1972, requer-se, desde já, para o caso de indeferimento do pedido de reconsideração para homologação da compensação, a necessária diligência contábil, apta a, de forma desapassionada, poder

constatar a correção dos valores reais apurados após a implementação do sistema integrado Protheus 10 e da lisura do procedimento realizado pela Dataprev quando da confecção da DCTF e DACTF retificadoras, bem como da PER/DCOMP em discussão.

Em outras palavras, considerando que houve pagamento a maior, eis que o sujeito passivo em tela lançou na DCTF, a título de Cofins não cumulativa — Código 5856, valores arbitrados (face ao já comentado problema operacional), e, a posteriori, apurou crédito tributário real a menor, tudo devidamente registrado nas declarações retificadoras. caso a autoridade fiscal rejeite tais argumentos, somente a diligência contábil in loco poderá constatar a veracidade dos registros contábeis informados.

Questiona-se, caso seja necessária a diligência fiscal, se o

procedimento adotado pela Dataprev à época foi o correto e, caso contrário, quando a autoridade fiscal verificar a correção dos valores lançados nas declarações em tela, como não poderia ser diferente, qual o procedimento que deveria ter sido adotado para que a declaração de compensação restasse homologada.

No ponto, na forma do art. 16, do Decreto nº 70.235/1972, apresentamos neste imprescindível tópico os seguintes quesitos (i) a exatidão das compensações efetivadas, com saldo real hábil, não só para mostrar que o cruzamento feito pela autoridade fiscal não se mostra apto, como também; (ii) para se comprovar a idoneidade da retificadora previa manejada, e se constatar que houve sim compensação com base nos valores totais constante escrituração contábil hábil para tanto, na forma da lei.

DA CONCLUSÃO E DO PEDIDO

Diante De todo o exposto, restou plenamente comprovada a procedência e legalidade dos procedimentos adotados pela Dataprev para compensar os valores pagos à maior, tudo conforme os ditames constitucionais, legais e infralegais que regem a matéria, motivo pelo qual requer:

seja o Despacho Decisório reconsiderado para reconhecer a compensação efetuada; ou, caso conclua pela impossibilidade de homologação,

seja o Despacho Decisório reconsiderado para alterar seu conteúdo e informar, se o caso, o equívoco deste contribuinte na demonstração de seu direito de crédito e apontar qual o procedimento a ser adotado para sua correção;

sejam definidas as necessárias diligências, forte no princípio da verdade real, como forma apta e legal da cabal comprovação contábil do recolhimento a maior, por todo o acima exposto;

ao final, seja homologada por completo a compensação do crédito tributário vindicado, como medida de Justiça e em atendimento ao ordenamento jurídico pátrio.

Em 30 de janeiro de 2019, através do **Acórdão nº 11-61.729**, a 3ª Turma da Delegacia Regional de Julgamento no Recife/PE, por unanimidade de votos, julgou por unanimidade de votos a improcedência da Manifestação de Inconformidade.

A empresa foi intimada do Acórdão, via Aviso de Recebimento, em 22 de março de 2019, às e-folhas 213.

A empresa ingressou com Recurso Voluntário, em 16 de abril de 2015 e-folhas 215, de e-folhas 219 à 225.

Foi alegado:

- Do direito e da legislação aplicável;
- Das provas: necessárias diligências.

DA CONCLUSÃO E DO PEDIDO

Diante de todo o exposto, a Recorrente requer a Vossas Excelências o acolhimento dos argumentos ora ofertados para que se proceda à reforma do Acórdão recorrido em reconhecimento da regularidade da compensação e, caso entendam que os documentos apresentados não são suficientes para, neste momento, decidir pela homologação da DCOMP ou sua retificação de ofício, que o presente julgamento seja convertido em diligência e os autos baixados à DRF para que se proceda a perícia contábil apta a constatar a regularidade dos créditos compensados e promover a homologação da DCOMP, por ser medida de Justiça que atende ao ordenamento pátrio.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Jorge Lima Abud

Da admissibilidade.

Por conter matéria desta E. Turma da 3ª Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais e presentes os requisitos de admissibilidade, conheço do Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte.

A empresa foi intimada do Acórdão, via Aviso de Recebimento, em 22 de março de 2019, às e-folhas 213.

A empresa ingressou com Recurso Voluntário, em 16 de abril de 2015 e-folhas 215.

O Recurso Voluntário é tempestivo.

Da Controvérsia.

- Do direito e da legislação aplicável;
- Das provas: necessárias diligências.

Passa-se à análise.

A Recorrente apresentou em 14/06/2013 o PERDCOMP nº 09771.13541.140613.1.3.04-0438, em lide, fls. 117 a 121, por meio do qual foi compensado COFINS - Código de Receita 5856 - com débito de sua responsabilidade. O crédito informado,

no valor de R\$ 687.313,55, seria decorrente do Pagamento Indevido ou a Maior do DARF no valor de R\$ 2.717.633,80, período de apuração 31/12/2011, efetuado em 25/01/2012, fl. 168.

A contribuinte apresentou em 13/02/2012 - DCTF Original - Mês de dezembro de 2011, onde consta débito apurado da COFINS no valor original de R\$ 2.717.633,80, com a Soma dos Créditos Vinculados no mesmo valor, assim discriminado: (Pagamento: R\$2.717.633,80), fls. 170 e 180.

A contribuinte apresentou em 09/04/2013 - DCTF Retificadora/Ativa - Mês de dezembro, onde consta débito apurado da COFINS no valor original de R\$ 2.717.633,80, com a Soma dos Créditos Vinculados no mesmo valor, assim discriminado: (Pagamento: R\$ 2.717.633,80), fls. 183 e 193.

Por meio do Despacho Decisório nº 122286064 de 02/05/2017, ciência em 11/05/2017, constante nos autos, fls. 122 a 130, não foi homologada a Declaração de Compensação citada acima.

Na fundamentação do referido despacho, consta que:

A partir do DARF informado para os PER/DCOMP objeto dessa análise, foram localizados um ou mais pagamentos, com a seguinte utilização:

QTDE. PAGTOS	VALOR TOTAL	ALOCAÇÃO DÉBITO	UTILIZ. PROCESSO	UTILIZ. PER/DCOMP	PARC. ESPECIAL	UTILIZAÇÃO TOTAL	SALDO DISPONÍVEL
1	2.717.633,80	2.717.633,80	0,00	0,00	0,00	2.717.633,80	0,00

Diante do exposto, NÃO HOMOLOGO a compensação declarada no PER/DCOMP acima identificado.

O Acórdão de Manifestação de Inconformidade julgou por unanimidade de votos a improcedência da Manifestação de Inconformidade.

O Recurso Voluntário alega que:

Verifica-se na DCTF original, transmitida em 13/02/2012, que o valor arbitrado foi de R\$ 2.717.633,80 (dois milhões, setecentos e dezessete mil, seiscentos e trinta e três reais e oitenta centavos), já na DCTF retificadora, transmitida em 09/04/2013, na mesma página 08, o valor real apurado pela contabilidade foi de R\$ 2.029.968,64 (dois milhões, vinte e nove mil, novecentos e sessenta e oito reais e sessenta e quatro centavos).

A diferença verificada entre o valor originalmente arbitrado e o real apurado é de R\$ 687.313,54 (seiscentos e oitenta e sete mil, trezentos e treze reais e cinquenta e quatro centavos), que, atualizado até maio/2013, com a taxa Selic acumulada de 11,13% (Selic até 05/2013+1%)', perfaz o montante de R\$ 763.811,54 (setecentos e sessenta e três mil, oitocentos e onze reais e cinquenta e quatro centavos), que é exatamente o montante compensado a título de PASEP não cumulativo na PER/DCOMP nº 09771.13541.140613.1.3.04-0438.

Em resumo, fato inconteste que houve pagamento a maior de tributo e os valores originalmente informados foram devidamente retificados tanto na DCTF quanto na DACON, demonstrando o atendimento de todas as normas que regem a matéria e a lisura do procedimento de compensação realizado pela Dataprev em meados de 2013.

Requer a conversão do julgamento em diligência para a necessária perícia contábil, apta a constatar e responder os seguintes quesitos:

1. a exatidão das compensações efetivadas, com saldo real hábil, não só para mostrar que o cruzamento feito pela autoridade fiscal não se mostra apto, como também;
2. para se comprovar a idoneidade da retificadora previa manejada, e se constatar que houve sim compensação com base nos valores totais constante escrituração contábil hábil para tanto, na forma da lei.

Junto à Manifestação de Inconformidade são juntados os seguintes documentos, a partir das e-folhas 39:

- Perdcomp;
- DCTF;
- DACTON;
- Comprovante de Arrecadação;
- Demonstrativo de PIS e COFINS;
- Despacho Decisório Eletrônico.

No Recurso Voluntário são juntados os seguintes documentos, a partir das e-folhas 239:

- DCTF.

- A demonstração da certeza e liquidez do crédito tributário

A comprovação da existência de direito creditório líquido e certo é inerente à certificação da legítima e correta compensação, conforme se depreende do art. 170 da Lei nº 5.172, de 26 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional – CTN):

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.

O CTN remete à lei ordinária e, nos casos em que ela atribuir à autoridade administrativa, a função de estabelecer condições para que as compensações possam vir a ser realizadas.

Neste sentido, a 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;

(Grifo e negrito nossos)

De clareza cristalina a regra para compensação de créditos tributários por apresentação de Declaração de Compensação (DCOMP): demonstração da certeza e liquidez.

Nesta toada, 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.

- A retificação da DCTF/DACON

A retificação da DCTF/DACON para a apresentação do PER/DCOMP representa requisito meramente formal que não pode se sobrepor à verdade material, uma vez comprovada, por outros meios, a liquidez e certeza do crédito pleiteado.

Ressalte-se, no entanto, que a retificação da DCTF, por si só, não se presta para solidificar a liquidez e certeza do crédito pleiteado pelo contribuinte, sendo indispensável a apresentação de prova, tais como demonstrativos contábeis e fiscais, para aferição do crédito.

Neste ponto, vale trazer à baila as conclusões do Parecer Normativo Cosit nº 2, de 28 de agosto de 2015, segundo o qual:

Assunto. NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO.

RETIFICAÇÃO DA DCTF DEPOIS DA TRANSMISSÃO DO PER/DCOMP E CIÊNCIA DO DESPACHO DECISÓRIO. POSSIBILIDADE.

IMPREScindIBILIDADE DA RETIFICAÇÃO DA DCTF PARA COMPROVAÇÃO DO PAGAMENTO INDEVIDO OU A MAIOR.

As informações declaradas em DCTF - original ou retificadora - que confirmam disponibilidade de direito creditório utilizado em PER/DCOMP, podem tornar o crédito apto a ser objeto de PER/DCOMP desde que não sejam diferentes das informações prestadas à RFB em outras declarações, tais como DIPJ e Dacon, por força do disposto no § 6º do art. 9º da IN RFB nº 1.110, de 2010, sem prejuízo, no caso concreto, da competência da autoridade fiscal para analisar outras questões ou documentos com o fim de decidir sobre o indébito tributário.

Não há impedimento para que a DCTF seja retificada depois de apresentado o PER/DCOMP que utiliza como crédito pagamento inteiramente alocado na DCTF original, ainda que a retificação se dê depois do indeferimento do pedido ou da não homologação da compensação, respeitadas as restrições impostas, pela INRFB nº 1.110, de 2010. (grifou-se) '

Neste sentido, já se pronunciou a Câmara Superior de Recursos Fiscais deste E. CARF, no julgamento do processo 10909.900175/2008-12, manifestando o entendimento no acórdão nº 9303-005.520 (sessão de 15/08/2017), no sentido de que, mesmo no caso de uma a retificação posterior ao Despacho Decisório, não haveria impedimentos para o deferimento do pedido quando acompanhada de provas documentais comprovando a erro cometido no preenchimento da declaração original, comparecendo nos autos com qualquer prova documental hábil a demonstrar o erro que cometera no preenchimento da DCTF (escrita contábil e fiscal):

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Período de apuração: 01/02/2004 a 29/02/2004

DCTF RETIFICADORA APRESENTADA APÓS CIÊNCIA DO
DESPACHO DECISÓRIO. EFEITOS.

A retificação da DCTF após a ciência do Despacho Decisório que indeferiu o pedido de restituição não é suficiente para a comprovação do crédito, sendo indispensável a comprovação do erro em que se funde.

Recurso Especial do Contribuinte negado.

- Do Ônus da Prova.

Coloque-se, inicialmente, que no que se refere à repartição do ônus da prova nas questões litigiosas, a legislação processual administrativo-tributária inclui disposições que, em regra, reproduzem aquele que é, por assim dizer, o princípio fundamental do direito probatório, qual seja o de que quem acusa e/ou alega deve provar.

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.

Pertinente destacar a lição do professor Hugo de Brito Machado, a respeito da divisão do ônus da prova:

No processo tributário fiscal para apuração e exigência do crédito tributário, ou procedimento administrativo de lançamento tributário, autor é o Fisco. A ele, portanto, incumbe o ônus de provar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária que serve de suporte à exigência do crédito que está a constituir. Na linguagem do Código de Processo Civil, ao autor incumbe o ônus do fato constitutivo de seu direito (Código de Processo Civil, art.333, I). Se o contribuinte, ao impugnar a exigência, em vez de negar o fato gerador do tributo, alega ser imune, ou isento, ou haver sido, no todo ou em parte, desconstituída a situação de fato geradora da obrigação tributária, ou ainda, já haver pago o tributo, é seu ônus de provar o que alegou. A imunidade, como isenção, impedem o nascimento da obrigação tributária. São, na linguagem do Código de Processo Civil, fatos impeditivos do direito do Fisco. A desconstituição, parcial ou total, do fato gerador do tributo, é fato modificativo ou extintivo, e o pagamento é fato extintivo do direito do Fisco. Deve ser comprovado, portanto, pelo contribuinte, que assume no processo administrativo de determinação e exigência do tributo posição equivalente a do réu no processo civil”. (original não destacado)¹

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.

- Das Provas.

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 documentos aptos e idôneos para demonstrar as alegações enunciadas nos autos.

¹ Mandado de Segurança em Matéria Tributária, 3. ed., São Paulo: Dialética, 1998, p.252.

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.

Como já salientado, nos casos de utilização de direito creditório pela interessada, desconto, restituição, compensação ou ressarcimento de créditos, é atribuição da interessada a demonstração da efetiva existência deste.

Assim, em qualquer dos tipos de repetição é exigida a apresentação dos documentos comprobatórios da existência do direito creditório como pré-requisito ao conhecimento do direito pretendido pelo contribuinte; ausentes os documentos que atestem, de forma inequívoca, a origem e a natureza do crédito, o pedido/declaração fica inarredavelmente prejudicado.

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, inclusive com a apresentação de documentos comprobatórios do referido direito.

Neste sentido já se manifestou esse colegiado por meio do acórdão de n. 3003-000.463 de relatoria do Conselheiro Vinícius Guimarães:

Importa lembrar que os livros contábeis trazem informações que interessam a vários usuários, alguns internos à empresa, como os dirigentes, associados e sócios, e outros externos, como os órgãos públicos administrativos, judiciários e fiscalizadores, fornecedores, entre outros. A validade jurídica desse conjunto de informações incorporado na escrituração contábil requer o devido registro público, no órgão competente, conferindo-lhe a autenticidade e validade como meio de prova aos diversos interessados, entre os quais a Administração Tributária.

Nesse sentido, o Conselho Federal de Contabilidade, deliberando sobre as normas técnicas a serem observadas pelos respectivos profissionais no exercício da profissão, aprovou, mediante a Resolução CFC nº 1.330, de 18 de março de 2011, a Norma Técnica ITG 2000 - Escrituração Contábil. Entre outras disposições, a referida resolução estabelece que os livros contábeis obrigatórios, entre os quais o Livro Diário e o Livro Razão, devem revestir-se de formalidades extrínsecas - tais como: a) serem encadernados; b) terem suas folhas numeradas sequencialmente; c) conterem termo de abertura e de encerramento assinados pelo titular ou representante legal da entidade e pelo profissional da contabilidade regularmente habilitado no Conselho Regional de Contabilidade - e também devem ser registrados em órgão competente - autenticação no Registro Público de Empresas Mercantis, ex vi do art. 1.181 do Código Civil.

No caso concreto, além de não terem sido apresentados os livros Diário e/ou Razão - com termos de abertura e encerramento devidamente autenticados -, livros hábeis como meio de prova perante a Administração Tributária, o balancete apresentado se revela despido, como visto, de formalidade essencial para sua mínima eficácia perante destinatários externos à própria empresa.

Em outras palavras, em sede de verificação e julgamento das compensações declaradas, importa às autoridades fiscais e, também, aos tribunais administrativos aferir por documentação idônea a existência do crédito alegado.

- Do reconhecimento do direito creditório pleiteado condicionado à apresentação de documentos comprobatórios.

A intimação fiscal para esclarecimentos, nas hipóteses de restituição/compensação, trata, em verdade, de faculdade atribuída à autoridade administrativa competente para decidir sobre o crédito utilizado, dado que, conforme já fartamente esclarecido, a prova do indébito tributário resta a cargo do sujeito passivo. Nesse sentido dispõe, expressamente, a legislação de regência vigente a partir da implementação da restituição/compensação por meio de declaração:

Instrução Normativa SRF nº210, de 30 de setembro de 2002:

“Art. 4º A autoridade competente para decidir sobre a restituição poderá determinar a realização de diligência fiscal nos estabelecimentos do sujeito passivo, a fim de que seja verificada, mediante exame de sua escrituração contábil e fiscal, a exatidão das informações prestadas.”

Instrução Normativa SRF nº 460, de 18 de outubro de 2004:

“Art. 4º A autoridade da SRF competente para decidir sobre a restituição poderá condicionar o reconhecimento do direito creditório à apresentação de documentos comprobatórios do referido direito, bem como determinar a realização de diligência fiscal nos estabelecimentos do sujeito passivo a fim de que seja verificada, mediante exame de sua escrituração contábil e fiscal, a exatidão das informações prestadas.”

Instrução Normativa SRF Nº 600, de 28 de dezembro de 2005:

“Art. 4º A autoridade da SRF competente para decidir sobre a restituição poderá condicionar o reconhecimento do direito creditório à apresentação de documentos comprobatórios do referido direito, bem como determinar a realização de diligência fiscal nos estabelecimentos do sujeito passivo a fim de que seja verificada, mediante exame de sua escrituração contábil e fiscal, a exatidão das informações prestadas.”

Instrução Normativa RFB nº900, de 30 de dezembro de 2008:

“Art. 65. A autoridade da RFB competente para decidir sobre a restituição, o ressarcimento, o reembolso e a compensação poderá condicionar o reconhecimento do direito creditório à apresentação de documentos comprobatórios do referido direito, inclusive arquivos magnéticos, bem como determinar a realização de diligência fiscal nos estabelecimentos do sujeito passivo a fim de que seja verificada, mediante exame de sua escrituração contábil e fiscal, a exatidão das informações prestadas.”

Instrução Normativa RFB nº 1.300, de 20 de novembro de 2012:

“Art. 76. A autoridade da RFB competente para decidir sobre a restituição, o ressarcimento, o reembolso e a compensação poderá condicionar o reconhecimento do direito creditório à apresentação de documentos comprobatórios do referido direito, inclusive arquivos magnéticos, bem como determinar a realização de diligência fiscal nos estabelecimentos do sujeito passivo a fim de que seja verificada, mediante exame de sua escrituração contábil e fiscal, a exatidão das informações prestadas.”

Instrução Normativa RFB nº 1.717, de 17 de julho de 2017:

Art. 161. O Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil competente para decidir sobre a restituição, o ressarcimento, o reembolso e a compensação poderá condicionar o reconhecimento do direito creditório:

- à apresentação de documentos comprobatórios do referido direito, inclusive arquivos magnéticos; e
- à verificação da exatidão das informações prestadas, mediante exame da escrituração contábil e fiscal do interessado.

A prova requerida em favor da pessoa jurídica consiste nos fatos registrados na escrituração e comprovados por documentos hábeis, conforme art. 923 do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 (RIR/99):

“Art. 923. A escrituração mantida com observância das disposições legais faz, prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 9º, § 1º).” (destaques acrescidos)

Como visto da legislação transcrita, a escrituração, por si só, ou seja, quando desacompanhada dos documentos a ela pertinentes, não é suficiente para comprovar os registros ali efetuados. Veja-se a jurisprudência:

“REGISTROS CONTÁBEIS - Devem ser amparados por documentos hábeis, quais sejam, aqueles que tem os requisitos e qualidades indispensáveis para comprovar os lançamentos contábeis e produzir os efeitos jurídicos, sendo insuficiente para comprová-los simples declarações de técnico de contabilidade.” [1º CC Ac. 103-20.008, DOU de 17/08/99]

Ressalte-se que o Código Tributário Nacional - CTN, aprovado pela Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, prescreve a observância da guarda dos documentos que devem acobertar a escrituração, nos seguintes termos:

“Art. 195 - (omissis)

Parágrafo único - os livros obrigatórios de escrituração comercial e fiscal e os comprovantes dos lançamentos neles efetuados serão conservados até que ocorra a prescrição dos créditos tributários decorrentes das operações a que se refiram.”

Nesse mesmo diapasão são as disposições constantes do art. 4º do Decreto-lei nº 486, de 3 de março de 1969, tomado como base legal do artigo 264 do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 (RIR/99):

“Art. 4º. O comerciante é ainda obrigado a conservar em ordem, enquanto não prescritas eventuais ações que lhes sejam pertinentes, a escrituração, correspondência e demais papéis relativos à atividade, ou que se refiram a atos ou operações que modifiquem ou possam vir a modificar sua situação patrimonial.”

E também as disposições do art. 37 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996:

“Art. 37. Os comprovantes da escrituração da pessoa jurídica, relativos a fatos que repercutam em lançamentos contábeis de exercícios futuros, serão conservados até que se opere a decadência do direito de a Fazenda Pública constituir os créditos tributários relativos a esses exercícios.”

E não basta apenas juntar um documento ou um conjunto de documentos, ainda que volumoso. É preciso estabelecer uma relação entre os documentos e o fato que se pretende provar. Nesse sentido, vale-se das lições de Fabiana Del Padre Tomé (A prova no Direito Tributário, 2008, p. 179):

Isso não significa, contudo, que para provar algo basta simplesmente juntar um documento aos autos. É preciso estabelecer relação de implicação entre esse documento e o fato que se pretende provar. A prova decorre exatamente do vínculo entre o documento e o, fato probando. (destaques acrescidos)

Assim, provar por meio de documentos não se encerra na apresentação desses, mas exige que sejam apresentados juntamente com uma argumentação que estabeleça uma relação de implicação entre os documentos e o fato que se pretende provar. A simples juntada de documentos não produz prova, ou seja, não resulta no reconhecimento do fato que se pretende provar.

Portanto, no caso específico dos pedidos de restituição, compensação ou ressarcimento de créditos tributários, à contribuinte cumpre o ônus que a legislação lhe atribui, quando traz os elementos de prova que demonstrem a existência do crédito.

E tal demonstração, no caso das pessoas jurídicas, está, por vezes, associada a uma conciliação entre registros contábeis e documentos que respaldem tais registros.

Sendo assim, conheço do Recurso Voluntário e nego provimento ao recurso do contribuinte.

É como voto.

Jorge Lima Abud - Relator.