



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10380.903345/2009-90
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3003-000.649 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Turma Extraordinária
Sessão de 17 de outubro de 2019
Recorrente NACIONAL GÁS BUTANO DISTRIBUIDORA LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/12/2004 a 31/12/2004

DCTF. ERRO. COMPROVAÇÃO. NECESSIDADE.

A alegação de erro na DCTF, a fim de reduzir valores originalmente declarados, sem a apresentação de documentação suficiente e necessária para embasá-la, não tem o condão de afastar despacho decisório.

DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA.

Instaurado o contencioso administrativo, em razão da não homologação de compensação de débitos com crédito de suposto pagamento indevido ou a maior, é do contribuinte o ônus de comprovar nos autos, tempestivamente, a certeza e liquidez do crédito pretendido compensar. Não há como reconhecer crédito cuja certeza e liquidez não restou comprovada no curso do processo administrativo.

Não há que se falar em violação ao princípio da verdade material ou cerceamento de defesa quando o tribunal administrativo, ancorado na correta premissa de que sobre o sujeito passivo recai o ônus da prova e na constatação de insuficiência de provas do direito alegado, conclui pelo indeferimento da compensação declarada.

PEDIDO DE DILIGÊNCIA OU PERÍCIA. DESNECESSIDADE. INDEFERIMENTO.

Descabe a realização de diligência ou perícia relativamente à matéria cuja prova deveria ter sido apresentada já em manifestação de inconformidade. Procedimentos de diligência e perícia não se afiguram como remédio processual destinado a suprir injustificada omissão probatória daquele sobre o qual recai o ônus da prova.

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 Antonio Borges - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Vinícius Guimarães - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Marcos Antonio Borges (presidente da turma), Márcio Robson Costa, Vinícius Guimarães. Ausente o Conselheiro Müller Nonato Cavalcanti Silva.

Relatório

O presente processo versa sobre declaração de compensação, transmitida por meio de PER/DCOMP, na qual o interessado indica crédito de pagamento indevido ou a maior de COFINS, período de apuração 12/2004, para compensação de débitos próprios.

Em análise do PER/DCOMP, foi emitido despacho decisório, o qual não homologou a compensação declarada, pois o crédito indicado já havia sido utilizado integralmente para a extinção de débito constituído.

Em manifestação de inconformidade, o sujeito passivo aduziu, em síntese, que houve erro no valor de **COFINS**, período de apuração **12/2004**, informado em DCTF. Sustentou, ainda, que a DCTF retificadora, o DACTON e a DIPJ, juntadas com a impugnação – e transmitidas após o despacho decisório - demonstram o valor correto do débito de COFINS. Pugnou, ainda, pela prevalência da verdade material, com o consequente reconhecimento de seu direito creditório.

A 3ª Turma da DRJ em Fortaleza negou provimento à manifestação de inconformidade, por entender que a manifestante não logrou comprovar a certeza e liquidez do direito creditório alegado, tendo consignado que “*não foi realizado o esforço probatório necessário para demonstrar a veracidade das informações consignadas na nova DCTF; não foi apresentado nenhum livro contábil ou fiscal que demonstrasse a procedência do novo montante informado da Contribuição, cujo pagamento teria se dado em valor maior do que o devido*”, “*tudo o que fez a Manifestante foi transmitir, na mesma data, DCTF, DIPJ e DACTON retificadores, reduzindo o valor da Cofins originalmente declarado*”.

Inconformado, o sujeito passivo interpôs recurso voluntário, no qual reafirma a alegação de erro tecida na manifestação de inconformidade e sustenta, síntese, que a confissão de dívida representada pela DCTF não é irretratável e que é ilegal e inconstitucional a cobrança de tributo decorrente de erro em DCTF. Tece considerações sobre seu direito de compensação e postula por perícia técnica e juntada posterior de documentos, invocando os princípios da ampla defesa, contraditório e verdade material. Com o recurso, apresenta comprovante de arrecadação, planilha de apuração da COFINS, período 12/2004, balancete do referido período e planilha com correção monetária do crédito pleiteado.

Voto

Conselheiro Vinícius Guimarães, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os demais pressupostos e requisitos de admissibilidade para julgamento por esta Turma.

O presente litígio se resume à questão de saber se a recorrente conseguiu demonstrar e comprovar suas alegações, em especial, o correto valor da COFINS, período de apuração 12/2004.

Sublinhe-se, assim, que não está em discussão a possibilidade (ou não) de retificação da DCTF ou suposta definitividade ou irretratabilidade daquela declaração: em nenhum momento o aresto vergastado assume, como fundamento da decisão, suposta irretratabilidade da DCTF ou impossibilidade de sua retificação, pelo contrário, a decisão do colegiado de primeira instância é clara ao asseverar a possibilidade de reconhecimento do direito creditório desde que comprovado nos autos, por documentos hábeis e idôneos, o erro cometido na DCTF original.

O acórdão recorrido nega provimento à impugnação porque, segundo o entendimento do colegiado, “*não foi realizado o esforço probatório necessário para demonstrar a veracidade das informações consignadas na nova DCTF; não foi apresentado nenhum livro contábil ou fiscal que demonstrasse a procedência do novo montante informado da Contribuição, cujo pagamento teria se dado em valor maior do que o devido*”, “*tudo o que fez a Manifestante foi transmitir, na mesma data, DCTF, DIPJ e DACON retificadores, reduzindo o valor da Cofins originalmente declarado*”.

Cabe, pois, examinar a comprovação do erro na declaração original da COFINS, período 12/2004.

Analisando os autos, observa-se que o sujeito passivo não apresentou, na fase de impugnação (manifestação de inconformidade), escrituração contábil-fiscal nem documentos que a suportem aptos a demonstrar a certeza e liquidez do crédito alegado, restringindo-se a juntar DCTF retificadora, DIPJ e DACON, sem trazer qualquer explicação sobre as razões que ensejaram o suposto erro na apuração anterior.

Como se sabe, a compensação tributária pressupõe a existência de crédito líquido e certo em nome do sujeito passivo, a teor do art. 170 do Código Tributário Nacional. Pode-se dizer, em outros termos, que o direito à compensação existe na medida exata da certeza e liquidez do crédito, de maneira que sua comprovação se revela essencial.

Nesse contexto, recai sobre o sujeito passivo o ônus de demonstrar a certeza e liquidez do crédito pleiteado, como dispõe o Código de Processo Civil, em seu art. 373:

Art. 373. O ônus da prova incumbe:

I - ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito;

Assim, já em sua impugnação perante o colegiado *a quo*, a recorrente deveria ter reunido todos os documentos suficientes e necessários para a demonstração da certeza e liquidez do crédito pretendido, sob pena de preclusão do direito de produção de provas documentais em outro momento processual, em face do que dispõe o §4º do art. 16 do Decreto nº. 70.235/72:

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; (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)(...)

§ 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)*

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)

Apesar de não ter ocorrido nenhuma das exceções acima enunciadas – nem mesmo a recorrente se ocupou em demonstrar que tenha se verificado qualquer uma das hipóteses de juntada posterior de provas –, analisei os documentos apresentados após a manifestação de inconformidade, chegando à conclusão de que não há provas suficientes para a comprovação do direito alegado pela recorrente. Explico.

Compulsando os autos, observa-se que foram juntados, por ocasião do recurso voluntário, balancete com contas de resultado (fls. 88/89), planilha de cálculo da COFINS (fl. 86) e planilha de correção monetária do crédito alegado (fl. 87).

Inicialmente, é de se assinalar que tanto as planilhas de cálculos como o balancete carecem de formalidades básicas para sua eficácia perante terceiros. No caso das planilhas de cálculos e do balancete, observa-se que não possuem nome e assinatura do contabilista responsável, sua categoria profissional e registro no CRC. Ademais, sublinhe-se que o balancete traz a movimentação sintetizada (consolidada) das contas de resultado, sem a explicitação dos lançamentos individualizados que compuseram a movimentação de cada conta, impossibilitando a análise dos valores que integraram cada rubrica.

Lembre-se, por oportuno, 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, **além do lastro documental**, 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, as planilhas e o balancete apresentados se revelam despidos de formalidades essenciais para sua mínima eficácia perante terceiros. Em especial, a ineficácia probatória de tais documentos reside na inexistência, nos autos, de documentos que suportem as informações neles trazidas.

No caso presente, a recorrente deveria ter apresentado os livros Diário e/ou Razão - com termos de abertura e encerramento devidamente autenticados -, suportados por documentação hábil que os lastreiem. Lembre-se, nesse contexto, que 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”* (RIR/99, art. 923).

Saliente-se, também, que a substancial divergência entre as apurações original e retificadora não é sequer explicada pela recorrente, muito menos justificada nos elementos trazidos aos autos.

Contrastando a apuração do DACON original à fl. 51 com a planilha de cálculo à fl. 86, observa-se que a divergência entre as duas apurações se concentra fundamentalmente no valor deduzido a título de bens baixados como perdas: enquanto no DACON original não há qualquer exclusão daqueles valores, no demonstrativo à fl. 86 há a exclusão. Uma razão para justificar a apuração original poderia ser: na base de cálculo da COFINS, as receitas decorrentes de bens baixados como perdas já haviam sido desconsideradas. Por outro lado, na apuração retificadora, a base da COFINS ali calculada incluiu as receitas atinentes aos bens baixados como perdas, de maneira que sua exclusão posterior, por ocasião do cálculo do tributo devido, seria legítima.

Neste caso, estamos aqui diante de impasse, uma vez que o balancete apresentado não serve como lastro para a comprovação da apuração demonstrada na planilha de cálculo à fl. 86. Deveriam ter sido trazidos os registros contábeis, com os lançamentos apropriados e documentos hábeis que os comprovem, aptos a atestar que, de fato, apuração retificadora traz o cálculo correto da COFINS de dezembro de 2004.

O balancete apresentado, com dados consolidados das contas, sem a devida exposição analítica dos registros contábeis, despido de formalidades essenciais e de documentos hábeis para sustentar seu conteúdo, não se presta à comprovação suficiente e cabal do erro na apuração original da COFINS devida no mês de **dezembro de 2004**.

Sublinhe-se, ademais, que os elementos dos autos não demonstram a necessária escrituração das operações atinentes (i) ao pagamento indevido e (ii) à própria compensação litigiosa. O registro dessas operações se mostra fundamental para a própria aferição e controle da certeza, liquidez e disponibilidade do direito creditório pleiteado.

Em tal contexto, a recorrente poderia ter apresentado o Razão da conta COFINS a compensar, a fim de comprovar o lançamento do suposto pagamento indevido - lançamento a crédito na conta de despesas atinente à COFINS e lançamento a débito na conta do ativo COFINS a compensar - e da compensação declarada - lançamento a crédito na conta de COFINS a compensar e lançamento a débito na conta do passivo relativa à COFINS compensada (COFINS a recolher).seja

Em casos como o presente, em que o direito creditório alegado decorre de reconhecimento de erro na apuração do tributo devido, o mínimo que se exige, em termos probatórios, é que haja explicação minuciosa da natureza e origem da apuração incorreta e, naturalmente, demonstração e comprovação da apuração correta, por meio da escrituração contábil-fiscal (livros Diário e/ou Razão) e documentos hábeis que lhe dão suporte.

Recorde-se, também, que em casos de declaração de compensação, o sujeito passivo figura como titular da pretensão e, como tal, possui o ônus da prova quanto ao fato constitutivo de seu direito.

Nesse contexto, não há que se falar em violação aos princípios da verdade material, contraditório e ampla defesa, quando o órgão julgador, ancorado na correta premissa de que sobre o sujeito passivo recai o ônus da prova e na convicção de que não foram juntadas provas suficientes, conclui pelo indeferimento da compensação declarada.

Naturalmente, os órgãos julgadores podem, eventualmente, determinar, a seu critério, diligências/perícias para esclarecimentos de questões e fatos que julgar relevantes. Isso não significa, entretanto, que os órgãos julgadores deverão partir para uma desregrada e inoportuna busca por elementos de provas que deveriam ser trazidos pelo sujeito passivo no momento da impugnação.

Com efeito, existem regras claras que regulam a instrução e a preclusão probatória, não cabendo ao julgador afastar regras postas em face de aplicação indevida, no caso concreto, de eventuais princípios. A aplicação de princípios, como aqueles do formalismo moderado, da verdade material, razoabilidade, entre outros, não pode se dar às custas do afastamento de regras postas que servem, em última instância, para a concretização de outros princípios jurídicos valiosos – como, por exemplo, a razoável duração do processo e a segurança jurídica.

Observe-se, por fim, que não há que se falar em cerceamento de defesa quando são franqueadas, ao sujeito passivo, diversas oportunidades para apresentar os documentos aptos a comprovar suas alegações. No caso concreto, mesmo tendo o tribunal *a quo* expressamente consignado que o sujeito passivo havia deixado de apresentar os livros contábeis e fiscais para demonstrar suas alegações, a recorrente se eximiu, em sede recursal, de apresentar escrituração contábil-fiscal com documentos comprobatórios dos lançamentos nela registrados.

Entendo, portanto, que o pedido de perícia ou diligência é descabido, devendo ser rechaçado de plano. Diligência ou perícia não servem para suprir prova documental que o próprio sujeito passivo deveria ter trazido aos autos em ocasião oportuna.

Diante do exposto, voto por NEGAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Vinícius Guimarães