



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10880.689089/2009-81
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3302-011.478 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 24 de agosto de 2021
Recorrente AKZO NOBEL LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Data do fato gerador: 20/02/2008

PER/DCOMP. NULIDADE DA DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. IMPROCEDÊNCIA.

Não há que se cogitar em nulidade da decisão administrativa: (i) quando o ato preenche os requisitos legais, apresentado clara fundamentação normativa, motivação e caracterização dos fatos; (ii) quando inexiste qualquer indício de violação às determinações contidas no art. 59 do Decreto 70.235/1972; (iii) quando, no curso do processo administrativo, há plenas condições do exercício do contraditório e do direito de defesa, com a compreensão plena, por parte do sujeito passivo, dos fundamentos fáticos e normativos da autuação.

PEDIDOS DE RESTITUIÇÃO, COMPENSAÇÃO OU RESSARCIMENTO. EXISTÊNCIA DO DIREITO CREDITÓRIO. COMPROVAÇÃO. ÔNUS DA PROVA DA RECORRENTE..

Incumbe ao sujeito passivo a demonstração, acompanhada de provas hábeis, da composição e existência do crédito que alega possuir junto à Fazenda Nacional para que sejam aferidas sua liquidez e certeza pela autoridade administrativa, na forma do que dispõe o artigo 170 do CTN. Não se desincumbindo a recorrente, mediante provas robustas, do ônus de comprovar o direito creditório alegado, descabe o provimento do recurso voluntário.

RETIFICAÇÃO DE DCTF. PROVAS DO ERRO COMETIDO.

A retificação da DCTF em momento anterior ou mesmo posterior à emissão do Despacho Decisório não impede a homologação da DCOMP e o reconhecimento do direito creditório, todavia, mostra-se essencial que tal retificação esteja suportada por provas documentais hábeis e idôneas, capazes de demonstrar o erro cometido no preenchimento da Declaração original (§1º do art. 147 do CTN).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar arguida. No mérito, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso, nos termos do voto do relator.

(documento assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenberg Filho - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Denise Madalena Green - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Jorge Lima Abud, Walker Araujo, Larissa Nunes Girard, Jose Renato Pereira de Deus, Paulo Regis Venter (suplente convocado(a)), Raphael Madeira Abad, Denise Madalena Green, Gilson Macedo Rosenberg Filho (Presidente), a fim de ser realizada a presente Sessão Ordinária. Ausente(s) o conselheiro(a) Vinicius Guimaraes, substituído(a) pelo(a) conselheiro(a) Paulo Regis Venter.

Relatório

Por bem descrever os fatos ocorridos, adoto o relatório da decisão recorrida, que transcrevo, a seguir:

DA DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO

Trata o presente processo de Declaração de Compensação - DCOMP n.º 34911.24033.210508.1.3.04-2162, transmitida em 21/05/2008, que indicava como crédito o pagamento indevido ou a maior de COFINS - código 5856, ocorrido em 20/02/2008, no montante de R\$ 909.403,35 (crédito original na data de transmissão), referente ao período de apuração 31/01/2008, com débitos próprio de PIS_fev/2008, código 6912, COFINS_fev/2008 e COFINS_mar/2008 - código 5856, sendo o valor total do DARF (Documento de Arrecadação de Receitas Federais) igual a R\$ 1.685.667,39.

DO DESPACHO DECISÓRIO

2. A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Administração Tributária (DERAT) em São Paulo emitiu, em 23/10/2009, o Despacho Decisório (DD) eletrônico com n.º de rastreamento 849897917, assinado pelo titular da unidade de jurisdição da interessada, a compensação não foi homologada, sendo apresentada a seguinte fundamentação:

"Limite do crédito analisado, correspondente ao valor do crédito original na data da transmissão informado no PER/DCOMP: R\$ 909.403,35

A partir das características do DARF discriminado acima identificado, foram localizados um ou mais pagamentos, abaixo relacionados, mas integralmente utilizados para quitação dos débitos do contribuinte, não restando crédito disponível para compensação dos débitos informados no PER/DCOMP".

3. Devidamente cientificada do despacho decisório acima, em 05/11/2009 a contribuinte apresentou tempestivamente a manifestação de inconformidade, acompanhada dos seguintes documentos, contrato social, cópia do documento de identificação do contador, do despacho decisório, PER/DCOMP, DCTF original e retificadora, Dacon retificador, comprovantes de arrecadação, atas de reunião dos sócios, onde expõe em síntese pelo seguinte:

3.1.diz que conforme consta da DCTF em anexo, de jan/2008, a manifestante apurou saldo credor (pagamento a maior) no valor de R\$ 909.403,35.

3.2. que o valor correto pode ser facilmente detectado pela Receita Federal já que foi corretamente apurado e declarado na escrita contábil da manifestante, e especialmente a DCTF que apresentou ao referido órgão.

3.3. e diante do exposto, requer pela reforma do DD para reconhecer e decretar o direito que tem em ser compensada no valor de R\$ 909.403,35, com a adição dos acréscimos legais.

É o relatório.

A lide foi decidida pela 11ª Turma da DRJ em São Paulo/SP, nos termos do Acórdão nº 16-33.801, de 19/09/2011 (fls.106/110), que, por unanimidade de votos, concluiu pela improcedência da Manifestação de Inconformidade apresentada, nos termos da Ementa abaixo:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Data do fato gerador: 22/02/2008

MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE. APRESENTAÇÃO DE PROVAS. DCTF. INDÉBITO TRIBUTÁRIO. DÉBITO DECLARADO.

Aplicam-se as regras processuais previstas no Decreto nº 70.235, de 1972, à manifestação de inconformidade, a qual deve mencionar os motivos de fato e de direito em que se fundamentam os pontos de discordância, as razões e as provas que possuir.

A simples apresentação de DCTF retificadora, desacompanhada de documentos que a embasem, não pode ser aceita para cancelar o despacho decisório realizado com base na DCTF originária.

Não se admite a existência de indébito tributário quando o valor recolhido encontrar-se totalmente utilizado para pagamento de tributo informado em declaração que constitui confissão de dívida e não houver provas quanto a eventual erro material contido na declaração.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Irresignada, a interessada apresentou Recurso Voluntário (fls.113/175), no qual defende a nulidade da decisão recorrida, por descumprimento à Teoria dos Atos Administrativos, nos seguintes termos:

(i) não há qualquer disposição legal expressa que imponha ao contribuinte a apresentação de sua escrituração contábil/fiscal, cita art. 170 do CTN, arts. 73 e 74 da Lei nº 9430/96 (art. 73 e 74) e arts. 34 a 39 da IN SRF 900/08;

(ii) havendo dúvida com relação à existência do crédito, deveria a DRJ ter convertido o julgamento em diligência a fim de intimar a recorrente para apresentar tais documentos, em razão desta não conversão, faltou motivação do ato administrativo; e,

(iii) defende a possibilidade de posterior juntada de documentos, pugna pelo afastamento da regra contida no parágrafo 4º do artigo 16 do Decreto 70.235/72, em face do Princípio da Verdade Material, norteador do Processo Contencioso Administrativo.

Ao final requer:

III - DO PEDIDO

35. Ante o exposto, é imprescindível a conclusão no sentido de nulidade da r. decisão que se recusou à análise fática exposta, no que se refere à existência do crédito pleiteado, sob a argumentação de insuficiência de provas, quando estas não são exigidas pela Lei, determinando-se a baixa dos autos e a prolação de novo julgamento, se necessário determinando as diligências cabíveis; ou, a procedência total do presente

Recurso Voluntário, reformando-se a decisão recorrida, posto que os documentos apresentados pela Recorrente são os exigidos pela legislação e devem ser considerados aptos à demonstração da existência do crédito para fins de compensação.

Anexa ao seu recurso: Anexo I — Documentos Societários e Procuração; Anexo II — Cópia da Intimação no 9611/2011; Anexo III - Memória de Cálculo COFINS, período de apuração janeiro/2008; Anexo IV — Cópia do Recibo de Entrega da DICON (retificada e retificadora), referente a janeiro/2008; Anexo V — Cópia da DCTF retificada e retificadora, referente a janeiro/2008, Anexo VI — Cópia do Livro Diário Auxiliar nº 61, referente ao período 01/01/2008 - 31/12/2008.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Denise Madalena Green, Relator.

I – Da admissibilidade:

A Recorrente foi intimada da decisão de piso em 13/12/2011 (fl.112) e protocolou Recurso Voluntário em 11/01/2012 (fl.113) dentro do prazo de 30 (trinta) dias previsto no artigo 33, do Decreto 70.235/72¹.

Desta forma, considerando que o recurso preenche os requisitos de admissibilidade, dele tomo conhecimento.

II – Da alegada nulidade da decisão recorrida:

Em preliminar, a recorrente defende a nulidade do Acórdão DRJ, afirma “*que o Processo Contencioso Administrativo é regido pelo já citado Principio da Verdade Material, em caso de dúvida para a correta apreciação do pleito, deveria a i. Relatora ter convertido o julgamento em diligência. Em razão desta não conversão, faltou a motivação do ato administrativo em ora combatido*”.

Sem razão a recorrente.

Inicialmente, não se vislumbra na nulidade suscitada pela recorrente nenhuma das hipóteses previstas no artigo 59, do Decreto nº 70.235/72:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam consequência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta. (Incluído pela Lei nº 8.748, de 1993)

¹ Art. 33. Da decisão caberá recurso voluntário, total ou parcial, com efeito suspensivo, dentro dos trinta dias seguintes à ciência da decisão.

Compulsando ao autos, observa-se que a decisão recorrida exprime de forma clara, os fundamentos fáticos e jurídicos que levaram à não homologação da compensação então analisada. Com efeito, observa-se que motivo do indeferimento da manifestação de inconformidade se deu sob o fundamento de que o direito creditório informado não foi devidamente comprovado, limitando-se a juntar aos autos cópia da DACON e DCTF retificados. Aduz a decisão que, como se trata de pedido de compensação, o ônus da prova é da requerente, que deveria ter apresentado, juntamente com a impugnação documentos e livros contábeis que confirmasse o direito creditório pretendido.

Portanto, não há nos autos qualquer vício de nulidade na decisão administrativa, pois, como visto acima, a decisão recorrida traz motivação clara, inteligível e suficiente para a não homologação da compensação declarada pelo sujeito passivo, enunciando os fundamentos fáticos e normativos que a embasam, de maneira que não apresenta qualquer violação à legalidade, verdade material ou qualquer outro princípio da Administração Pública.

De outro norte, o órgão julgador pode, eventualmente, determinar, a seu critério, diligências/perícias para esclarecimentos de questões e fatos que julgar relevantes. Contudo, a realização de diligência ou perícia não serve para suprir prova que deveria ter sido apresentada já em manifestação de inconformidade: perícia ou diligência não se afiguram como remédio processual destinado a suprir injustificada omissão probatória daquele sobre o qual recai o ônus da prova.

Além do mais, não consta da manifestação de inconformidade proposta pela interessada, o pedido de realização de diligência, bem como não foi solicitado, a juntada de documentos adicionais, sobre nenhuma justificativa de não poder juntar naquela oportunidade, por qualquer motivo.

Nesta esteira, não vejo como acolher as pretensões da recorrente, posto inexistir qualquer vício na decisão recorrida.

Rejeita-se, assim, preliminar de nulidade.

III – Do mérito:

Antes da análise do tema propriamente dito, necessário trazer algumas informações normativas a respeito do instituto da compensação tributária instituída pela Lei nº 9.430/96 (com alterações efetuadas pelas Leis nos 10.637/02 e 10.833/03), especificamente no art. 74, no qual estabelece 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 PER/DCOMP, no qual extinguem-se os débitos fiscais nele indicados desde o momento de sua apresentação, sob condição resolutória de sua posterior homologação.

Ou seja, o contribuinte formaliza a declaração de compensação, transmitindo o PER/DCOMP com as informações relativas à origem do crédito pretendido e aos débitos a serem compensados. A partir de então é procedida a verificação da consistência e da coerência da compensação declarada tendo por base as informações fiscais prestadas pelo próprio do contribuinte e disponíveis no banco de dados dos sistemas informatizados da Receita Federal do Brasil.

Inicialmente ocorre uma verificação eletrônica das informações prestadas e dos dados constantes do sistema informatizado. Inexistindo divergência entre as informações prestadas pelo contribuinte no pedido eletrônico com aquelas constantes dos sistemas da RFB,

homologa-se a compensação. Entretanto, detectada qualquer inconsistência ou divergência entre valores e informações do contribuinte prestadas na DCOMP com os dados que constam do sistema informatizado da RFB, não se homologa a compensação realizada, oportunizando ao interessado o contraditório e ampla defesa em processo administrativo fiscal específico.

A partir deste momento o celeridade procedimento do batimento eletrônico de dados é deixado de lado para dar vez à análise documental, nos autos do processo administrativo fiscal, no qual o contribuinte, em termos de direito creditório, possui o ônus de realizar a comprovação da sua certeza e liquidez.

Como sobejamente demonstrado no voto condutor do acórdão recorrido, o motivo do indeferimento do pretendido direito creditório reside no fato de a autoridade competente da DRF/São Paulo constatar, após exame nos sistemas informatizados da RFB, que *“a partir das características do DARF discriminado acima identificado, foram localizados um ou mais pagamentos, abaixo relacionados, mas integralmente utilizadas para quitação dos débitos do contribuinte, não restando crédito disponível para compensação dos débitos informados no PER/DCOMP.”*.

Ao insurgir-se contra essa decisão, a requerente alega que conforme consta da DCTF em anexo, jan/2008, apurou saldo credor (pagamento a maior) no valor de R\$ 909.403,35. Tal valor indevido foi informado neste PER/DCOMP, como crédito original para compensar os débitos de PIS_fev/2008, código 6912, COFINS_fev/2008 e COFINS_mar/2008 - código 5856. Afirma que em 21/05/2008, através da DCOMP nº 34911.24033.210508.1.3.04-2162, informou a existência de crédito decorrente de Pagamento Indevido ou a Maior de COFINS no valor original de R\$ 909.403,35. Na mesma data, procedeu a retificação do DCON e em 02/09/2009 da DCTF, alterando o débito originalmente informado para menor.

Ao apreciar a manifestação de inconformidade, o colegiado *a quo* decidiu pela manutenção do despacho decisório, pelo fato da contribuinte não ter comprovado *“o quantum recolhido indevidamente, mediante a apresentação de documentação hábil e idônea, consistente na escrituração contábil/fiscal do contribuinte, a comprovar a efetiva natureza da operação, a ocorrência do fato gerador do tributo, a base de cálculo e a alíquota aplicável, para o fim de se conferir a existência e o valor do indébito tributário”*.

Entendo correta a decisão de piso. Explico.

O regime jurídico da compensação tem fundamento no art. 170 do Código Tributário Nacional (CTN) dispondo que 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 §2º 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.

§ 1º A compensação de que trata o caput será efetuada mediante a entrega, pelo sujeito passivo, de declaração na qual constarão informações relativas aos créditos utilizados e aos respectivos débitos compensados. (Redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002)

§ 2º **A compensação declarada à Secretaria da Receita Federal extingue o crédito tributário, sob condição resolutória de sua ulterior homologação.** (Incluído pela Lei nº 10.637, de 2002). (grifou-se)

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 estabelecido no artigo 170.

Impende destacar, que nos processos que versam a respeito de compensação, a comprovação do direito creditório recai sobre aquele a quem aproveita o reconhecimento do fato, que deve apresentar elementos probatórios aptos a comprovar as suas alegações é o que dispõe o artigo 36 da Lei 9.784/99², no mesmo sentido prevê o art. 373 do CPC³. Não sendo produzido nos autos provas capazes de comprovar seu pretendo direito, o indeferimento do crédito é medida que se impõe.

Assim, no caso dos autos, já em manifestação de inconformidade, 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). (grifou-se)

Apesar de não ter ocorrido nenhuma das exceções acima enunciadas, analisei os autos em busca de eventuais documentos apresentados após a manifestação de inconformidade, tendo constatado que não há provas suficientes para a comprovação do direito alegado.

² Art. 36. Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado, sem prejuízo do dever atribuído ao órgão competente para a instrução e do disposto no artigo 37 desta Lei.

³ 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.

No tocante ao valor da COFINS devida, esclareça-se, antes de tudo, que a recorrente não tece qualquer consideração sobre os motivos da apuração errônea, assim como não traz qualquer explicação analítica do material juntado, qualquer elucidação de como os diversos elementos de prova se integram para a demonstração e comprovação do direito alegado. A recorrente se restringe a afirmar, de forma genérica, que os documentos acostados aos autos provam o direito creditório pleiteado.

Compulsando os autos, observa-se que foram juntadas, por ocasião do recurso voluntário os seguintes documentos: Memória de Cálculo COFINS, período de apuração janeiro/2008 (fls. 160/162); cópia do Recibo de Entrega da DACTON (retificada e retificadora), referente a janeiro/2008 (fls.164/165); cópia da DCTF original e retificada em 02/09/2009 (fls.167/170), cópia do Livro Diário Auxiliar nº 61, referente ao período 01/01/2008 - 31/12/2008 (fls.172/175).

A partir da análise da escrituração apresentada - cópia do Diário Auxiliar nº 61 referente ao período de 01/01/2008 a 31/12/2008 (fls. 172/175), verifica-se, que não há elementos suficientes para demonstrar a certeza e a liquidez do crédito alegado pela recorrente. Ademais, tal documento está desprovido de formalidade essenciais para a garantia de eficácia probatória mínima perante terceiros, como, por exemplo, nome e assinatura do contabilista responsável, sua categoria profissional e registro no CRC (art.1.181 do Código Civil e Resolução CFC nº 1.330, de 18 de março de 2011, a Norma Técnica ITG 2000 – Escrituração Contábil).

No caso concreto, a recorrente deixou de apresentar os registros contábeis atinentes ao suposto **pagamento indevido** (como, por exemplo, registro contábil a débito na conta de Cofins a compensar e, a crédito na conta de resultado da Cofins).

No caso concreto, pelos elementos dos autos, não restou justificada a considerável diferença entre os valores de COFINS apurado na contabilidade e aqueles valores declarados na DCTF original e retificadora. A recorrente deveria ter trazido documentação suficiente para comprovar a apuração da COFINS no período de janeiro de 2008, esclarecendo as divergências entre as declarações prestadas e a escrituração apresentada.

Além de não apresentar escrituração contábil-fiscal – acompanhada de toda a documentação que a lastreie - para comprovar o alegado erro na informação do COFINS devida, saliente-se, como dito acima, a recorrente não tece qualquer consideração sobre os motivos da apuração errônea, assim como não traz qualquer elucidação ou comparativo analítico que possam evidenciar em que consistiu a substancial divergência entre as apurações original e retificadora.

Sublinhe-se que, em casos em que o direito creditório pleiteado decorre do reconhecimento de equívoco na informação do valor do tributo constituído em DCTF, o mínimo que se espera é que aquele que alega erro demonstre, com a apresentação da escrituração contábil-fiscal e seus documentos de suporte, qual a apuração correta.

Ademais, somente a retificação das declarações não se presta a comprovar a existência de direito creditório e sua disponibilidade, referente o pagamento indevido ou a maior, da COFINS, no valor de R\$ 909.403,35, pago na data de 20/02/2008, havendo a necessidade de apresentação de provas idôneas e documentos que embasaram os lançamentos, para fins demonstração da existência e disponibilidade do crédito pleiteado, esta é a regra estabelecida

pelo §1º do art. 147 do Código Tributário Nacional⁴. Vale dizer, é necessário que o contribuinte demonstre por meio de provas o suposto equívoco no preenchimento das declarações originais.

Nesse sentido, destaco os artigos 923 a 925, do Decreto nº 3.000/99, transcrito a seguir:

Seção VIII

Da Prova

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).

Ônus da Prova

Art. 924. Cabe à autoridade administrativa a prova da inveracidade dos fatos registrados com observância do disposto no artigo anterior (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 9º, § 2º).

Inversão do Ônus da Prova

Art. 925. **O disposto no artigo anterior não se aplica aos casos em que a lei, por disposição especial, atribua ao contribuinte o ônus da prova de fatos registrados na sua escrituração** (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 9º, § 3º). (grifou-se)

Tal previsão já existia desde a edição do Decreto-lei nº 1.598/1977:

Art 9º (...)

§ 1º. 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.

Resta incontestado, os livros contábeis e demais documentos fiscais, que demonstrem a efetiva composição da base de cálculo, sobre a qual foi efetuado o pagamento da contribuição em questão, são indispensáveis para que se comprove o alegado recolhimento indevido ou a maior. No entanto, como nada foi apresentado, sequer se pode avaliar se houve efetivo pagamento a maior no presente caso.

É assente o entendimento de que a retificação de DCTF para redução do débito somente pode ocorrer mediante comprovação do erro incorrido na DCTF original, demonstrado pelo contribuinte, com base em escrituração contábil/fiscal e documentos de suporte, nos pedidos de restituição e compensação, *verbis*:

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

Data do fato gerador: 14/12/2001

PEDIDO DE RESTITUIÇÃO. ÔNUS DA PROVA.

O Código de Processo Civil, de aplicação subsidiária ao processo administrativo tributário, determina, em seu art. 373, inciso I, que o ônus da prova incumbe ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito.

REDUÇÃO DO DÉBITO DECLARADO. DOCUMENTOS COMPROBATÓRIOS.

A retificação de DCTF para redução do débito somente pode ocorrer mediante comprovação do erro incorrido na DCTF original, demonstrado pelo contribuinte, com base em escrituração contábil/fiscal e documentos de suporte, como notas fiscais. Esta é

⁴ § 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.

a regra estabelecida pelo art. 147, § 1º, do Código Tributário Nacional (CTN). (Acórdão nº 3401-008.000 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, Processo nº 10880.678849/2009-25, Rel Conselheiro Lázaro Antônio Souza Soares, Sessão de 25 de agosto de 2020).

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

Data do fato gerador: 25/11/2009

RETIFICAÇÃO DE DCTF. PROVAS DO ERRO COMETIDO.

A retificação da DCTF em momento anterior ou mesmo posterior à emissão do Despacho Decisório não impede a homologação da DCOMP e o reconhecimento do direito creditório, todavia, mostra-se essencial que tal retificação esteja suportada por provas documentais hábeis e idôneas, capazes de demonstrar o erro cometido no preenchimento da Declaração original.

ÔNUS DA PROVA. LIQUIDEZ E CERTEZA DO CRÉDITO.

A comprovação da certeza e liquidez do crédito, ou seja, da sua existência e valor, é ônus que se atribui ao contribuinte que pleiteia o reconhecimento daquele direito.

PRINCÍPIO DA VERDADE MATERIAL. PROVA TARDIAMENTE APRESENTADA. APRECIAÇÃO.

À luz do princípio da verdade material, pode-se apreciar prova tardiamente apresentada, desde que esta guarde vínculo com as razões de defesa e seja capaz de comprovar a liquidez e a certeza do crédito vindicado.

ESCRITURAÇÃO. OBSERVÂNCIA DAS DISPOSIÇÕES LEGAIS PARA FAZER PROVA EM FAVOR DO CONTRIBUINTE.

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. (Acórdão nº 3003-001.285 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Turma Extraordinária, Processo nº 10580.910907/2012-09, Rel(a). Conselheira Lara Moura Franco Eduardo, Sessão de 16 de setembro de 2020)

Acerca do princípio da verdade material, é certo que o julgador administrativo deve voltar-se em busca do que realmente ocorreu na situação colocada nos autos, descabendo, entretanto, substituir a recorrente na sua obrigação de produção de provas do fato que alega. Para que as investigações possam eventualmente prosseguir, cabe ao contribuinte fornecer, ao menos, robustos elementos indiciários, relativamente ao que se afirma.

Naturalmente, o órgão julgador pode, eventualmente, determinar, a seu critério, diligências/perícias para esclarecimentos de questões e fatos que julgar relevantes. Isso não significa, entretanto, que a verdade material deverá levar a uma desregrada busca, pelos órgãos julgadores, por elementos de provas que deveriam ser trazidos pela parte interessada.

Nesse prisma, deve-se observar que existem regras processuais claras, no âmbito do contencioso administrativo, que regulam 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 deve abrir caminho para o afastamento de regras 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.

Portanto, não havendo demonstração do crédito favorável à contribuinte, tal qual informado em sua PER/DCOMP, não há que se falar em homologação da compensação do débito declarado.

IV – Da conclusão:

Diante do exposto, voto por rejeitar a preliminar de nulidade e, no mérito, por negar provimento ao Recurso Voluntário.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Denise Madalena Green