



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10880.914977/2009-48  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 3302-009.289 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 27 de agosto de 2020  
**Recorrente** VOLKSWAGEN CORRETORA DE SEGUROS LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Data do fato gerador: 31/01/2009

PERD/COMP. DIREITO DE CRÉDITO. PAGAMENTO INDEVIDO OU MAIOR QUE O DEVIDO. DCTF RETIFICADORA APÓS DESPACHO DECISÓRIO. PROVA INSUFICIENTE.

A retificação da DCTF após despacho decisório que nega a homologação da compensação não é suficiente, por si só, para comprovar a certeza e liquidez do crédito tributário que se pretende compensar. É indispensável a comprovação da ocorrência de erro na DCTF original, comprovado mediante registros contábil e fiscal, acompanhados de documentação hábil.

À luz do artigo 373, I, do CPC (Lei nº 13.105, de 2015), de aplicação subsidiária no processo administrativo tributário federal, compete ao autor do pedido de crédito o ônus da prova do fato constitutivo do seu direito de crédito alegado, mediante apresentação de elementos de prova hábeis e idôneos da existência do crédito contra a Fazenda Nacional para que seja aferida a liquidez e certeza.

Não atendidas as condições estabelecidas na legislação tributária, e não comprovado atributos essenciais do crédito, como a liquidez e certeza, a compensação pretendida não será homologada pela Administração Pública, com a consequente cobrança do débito confessado em Declaração de Compensação.

PEDIDO DE DILIGÊNCIA. INVIABILIDADE. NÃO APRESENTAÇÃO DE DOCUMENTOS ESSENCIAIS AO LONGO DO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. PRECLUSÃO.

Quando a parte não aproveita as diversas oportunidades ao longo PAF, no sentido de carrear a instrução probatória de forma completa e eficaz, apta a cancelar seu pleito, não se torna cabível o pedido de diligência. Esta providência é excepcional e deve ser entendida como *ultima ratio*.

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.

(documento assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenberg Filho - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Denise Madalena Green - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Vinicius Guimarães, Walker Araujo, Jorge Lima Abud, Jose Renato Pereira de Deus, Corintha Oliveira Machado, Raphael Madeira Abad, Denise Madalena Green e Gilson Macedo Rosenberg Filho (Presidente).

## Relatório

A contribuinte solicitou, por meio do PER/DCOMP n.º 13238.08721.180609.1.3.04-0044 (fls.02/03), a compensação de crédito decorrente de valor pago a maior a título de Cofins relativa ao período de apuração de janeiro/2009 no valor de R\$ 77.333,48 que corresponderia à diferença entre o valor do DARF pago em 19/06/2009.

A matéria foi objeto de decisão proferida por intermédio do Despacho Decisório eletrônico (fl.06), no qual a Delegacia de origem, após constatar a improcedência do crédito original informado no PER/DCOMP, não reconheceu o valor do crédito pretendido e decidiu NÃO HOMOLOGAR a compensação declarada, sob o fundamento de que, embora localizado o pagamento que deu origem ao suposto crédito original de pagamento indevido ou a maior, o mesmo estava à época do encontro de contas integralmente utilizado para quitação de débitos do contribuinte não restando crédito disponível para a compensação.

Regulamente cientificada da não homologação, a contribuinte apresentou manifestação de inconformidade em 03/12/2009 às fls. 9/12 alegando, em síntese:

- a) que realizou o pagamento em 20/02/2009, do valor de R\$ 158.346,00, para quitar débito de Cofins referente a 31/01/2009;
- b) a decisão de não homologação decorre de erro cometido na apuração e no preenchimento da DCTF do mês de janeiro de 2009;
- c) tal erro, entretanto, foi devidamente corrigido na DCTF retificadora apresentada em 10/11/2009 (após o Despacho Decisório que não homologou a compensação); e
- d) dessa forma fica comprovada a existência do crédito por ela aproveitado, razão pela qual pede que seja homologada a compensação declarada.

A lide foi decidida pela 11ª Turma da DRJ em Ribeirão Preto/SP nos termos do Acórdão n.º 14-55.911, de 22/11/2014 (fls.39/42), que, por unanimidade de votos, julgou improcedente a manifestação de inconformidade nos termos da ementa que segue:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Data do fato gerador: 31/01/2009

RETIFICAÇÃO DA DCTF. REDUÇÃO DO VALOR DO DÉBITO. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO DO ERRO.

A retificação da declaração por iniciativa do próprio declarante, quando vise a reduzir tributo, só é admissível mediante comprovação do erro em que se funde (art. 147, § 1º, do CTN).

**DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA.**

Incumbe ao sujeito passivo a demonstração, acompanhada das provas hábeis, da composição e a existência do crédito que alega possuir junto à Fazenda Nacional para que sejam aferidas sua liquidez e certeza pela autoridade administrativa.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

**Direito Creditório Não Reconhecido**

Inconformada, a recorrente interpôs recurso voluntário (fls.46/89), reafirmando as alegações trazidas na manifestação de inconformidade, juntando novos documentos e requerendo, em síntese apertada:

(i) o provimento do recurso a fim de reconhecer o direito ao crédito decorrente do pagamento indevido da COFINS do mês de janeiro de 2009, com base nos documentos apresentados; e subsidiariamente;

(ii) caso assim não entenda, há que ser anulado o acórdão recorrido, para que seja realizada diligência - em estrita observância ao princípio da administração pública pela busca da verdade material -, destinada à comprovação da legitimidade do direito creditório, quando deverá ser proferida nova decisão de mérito acerca do presente processo.

**Voto**

Conselheiro Denise Madalena Green, Relator.

***I – Da admissibilidade:***

A Recorrente foi intimada da decisão de piso em 21/09/2015 (fl. 44) e protocolou Recurso Voluntário em 20/10/2015 (fl. 45) dentro do prazo de 30 (trinta) dias previsto no artigo 33, do Decreto 70.235/72<sup>1</sup>.

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

Em não havendo preliminares, passa-se de plano ao mérito do litígio.

***II – Mérito:***

A Recorrente pretende compensar, segundo a mesma, o pagamento feito a maior de COFINS do período de apuração janeiro de 2009. Teria pago R\$ 158.346,00 através de DARF, quando o débito apurado foi de R\$ 83.685,37.

Como se sabe, o documento intitulado Declaração de Compensação (DCOMP) se presta, assim, a formalizar o encontro de contas entre o contribuinte e a Fazenda Pública, sendo uma das modalidades de extinção do crédito tributário, prevista no art. 156, II, do CTN, pressupõe a existência de créditos e débitos tributários em nome do sujeito passivo.

O regime jurídico da compensação tem fundamento no art. 170 do CTN, dispondo que a lei pode, nas condições e sob as garantias que estipular, ou cuja estipulação em cada caso

---

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

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.

Nesse contexto, por iniciativa do contribuinte, a quem cabe, portanto, a responsabilidade pelas informações sobre os créditos e os débitos, cabendo à autoridade tributária a sua necessária verificação e validação.

A RFB, baseando-se em dados constantes de seus sistemas informatizados, alimentados por informações prestadas pela própria contribuinte, por meio de declarações fiscais próprias, constatou que o pagamento informado foi integralmente utilizado para quitar débito do contribuinte, referente a tributo informado em DCTF, logo, o tributo considerado devido, isso porque a declaração de compensação, nos termos dos §§ 6º e 7º do art. 74 da Lei nº 9.430/96,<sup>2</sup> é instrumento de confissão de dívida e constituição definitiva do crédito tributário.

Em outras palavras, a fundamentação da não homologação da compensação pleiteada reside no cotejo entre as próprias declarações apresentadas pela contribuinte e os documentos apontados como origem do direito creditório. Apesar da contribuinte informar ter retificado a DCTF posteriormente, a análise eletrônica do PERDCOMP se deu com base nas declarações ativas quando da apresentação do mesmo.

A discussão que chega a este Colegiado diz respeito à matéria de prova.

Com o intuito de provar o pagamento a maior declarado, a Recorrente juntou na Manifestação de Inconformidade, a DCTF original (fls. 28/30) e a DCTF retificadora (fls.32/35), conseqüentemente, a decisão de primeira instância julgou improcedente o pleito, ratificando o Despacho Decisório de não-homologação, por entender que *a interessada não trouxe aos autos qualquer elemento capaz de comprovar suas alegações.*

Apreciando a impugnação, a decisão recorrida assim se pronunciou:

(...) não tendo o interessado trazido elementos hábeis a desconstituir a confissão do débito que fez na DCTF, inexistente razão para se reconhecer o pleiteado direito creditório relativo a pagamento pretensamente maior do que o devido, referente ao período de apuração.

Considerando então que a análise eletrônica dos valores declarados pelo contribuinte para fins de emissão do Despacho Decisório demonstra que os alegados pagamentos indevidos ou a maior foram utilizados para quitar débitos declarados em DCTF, não restando qualquer crédito para ser restituído ou compensado e que a interessada não trouxe aos autos qualquer elemento capaz de comprovar suas alegações, cabendo destacar, no caso, a regra jurídica de que a prova compete àquele que alega o fato, VOTO pela improcedência da manifestação de inconformidade.

Nada obstante os termos da decisão recorrida, o sujeito passivo formalizou recurso voluntário, acrescentando o seguinte:

Conforme demonstram a inclusa cópia do Livro Razão, contas n.ºs 8199900680 e 7179900303 (DCOC.'S 02 E 03), e dos relatórios de apuração da base de cálculo do PIS e da COFINS do mês de janeiro de 2009 (DOC'S 04 E 05), a Recorrente equivocou-se

---

<sup>2</sup> § 6º A declaração de compensação constitui confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência dos débitos indevidamente compensados.

§ 7º Não homologada a compensação, a autoridade administrativa deverá cientificar o sujeito passivo e intimá-lo a efetuar, no prazo de 30 (trinta) dias, contado da ciência do ato que não a homologou, o pagamento dos débitos indevidamente compensados.

com relação à receita, a ser considerada, referente a essa duas contas, o que levou ao recolhimento indevido da COFINS do mês de janeiro de 2009.

No que tange à conta nº 8199900680, a Recorrente, na primeira apuração da base de cálculo da COFINS, considerou uma receita no valor de R\$ 1.047,28 (DOC.04), sendo que o valor correto era de R\$ 97,28 (DOC.'S 02 E 05).

Quanto à conta nº 7179900303, a Recorrente, na primeira apuração da base de cálculo da COFINS, considerou uma receita no valor de R\$2.509,87 (DOC.04), sendo que o valor correto era de R\$642.606,13 (DOC.'S 03 E 05).

Por consequência, conforme já mencionado, foi recolhido o montante de R\$158.346,00, quando o valor devido, a título de COFINS correspondente ao mês de janeiro de 2009, era de R\$ 83.685,37, restando-lhe, portanto, um crédito de R\$ 74.660,63, que foi aproveitado na presente compensação.

Com efeito, é cediço neste colegiado, que as retificações de DCTF e/ou DAFON, para alterar valores originalmente declarados, quando posteriores à edição do despacho decisório, somente são admitidas desde que ilustrada com livros e documentação contábil e fiscal revestidos de formalidades legais, em homenagem ao princípio norteador da busca pela verdade material (art. 147, § 1º do CTN). Para tanto, porém, é indispensável que as alegações venham documentalmente ilustradas, capaz de assegurar a liquidez e certeza do pretendido crédito.

Oportuno registrar que tratando-se de despacho decisório eletrônico que não homologa o PER/DCOMP, no qual não é dada ao Contribuinte a possibilidade de estabelecer uma dialeticidade razoavelmente adequada, flexibiliza-se a regra do Artigo 16 do Decreto 70.235/72, para tanto é necessário que o interessado traga em sua manifestação de Inconformidade, argumentos objetivos acerca do motivo pelo qual entende que possui direito ao crédito, bem como documentos que embasam os referidos argumentos e que tenham o condão de estabelecer ao julgador, um indício acerca da probabilidade da veracidade dos argumentos trazidos ainda em sede de Manifestação de Inconformidade, além daqueles unilateralmente produzidos pelo próprio contribuinte, como DARF, PERD/COMP e DCTF pois não servem como prova dos crédito.

*In casu*, a Recorrente trás em sede de recurso extratos das contas nºs 8199900680 e 7179900303 (fls.74/85) e relatório da base de cálculo do PIS e COFINS do período (fls.87/89), sem indicação precisa consubstanciada através de documentos contábeis e fiscais revestidos das formalidades legais para confrontar tais documentos, a fim de comprovar o crédito, inclusive também compreender eventuais cálculos de valores originalmente declarados e eventualmente retificados.

É de se assinalar que tanto os extratos de contas, como o relatório da base de cálculo da COFINS juntados pela Recorrente, carecem de formalidades básicas para sua eficácia perante terceiros.

No caso do demonstrativo de apuração da COFINS, observa-se que não possui nome e assinatura do contabilista responsável, sua categoria profissional e registro no CRC. Por sua vez, os extratos de contas consistem de meros registros sem formalidades básicas ostentadas pelos livros contábeis Diário e Razão. Nesse contexto, observe-se, por exemplo, que os extratos encontram-se despídos de termos de abertura e encerramento devidamente revestidos das formalidades que lhe são próprias, identificação e assinatura do contabilista responsável, número sequencial de páginas. Além disso, referidos extratos trazem resultados consolidados de algumas contas utilizadas na apuração da COFINS, sem explicitar os lançamentos individualizados que compuseram a movimentação de cada conta.

É de se lembrar, 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 n.º 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, o demonstrativo de apuração da COFINS e os extratos de contas estão desprovidos de formalidades 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.

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 em janeiro de 2009, saliente-se que 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, ademais, que os elementos dos autos não servem para demonstrar se houve escrituração das operações atinentes (i) ao pagamento indevido e (ii) à própria compensação litigiosa. A escrituração dessas operações se mostra fundamental para a própria aferição e controle da certeza, liquidez e disponibilidade do direito creditório pleiteado.

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 esclareça, primeiramente, em que consistiu o erro e, depois, demonstre, com escrituração contábil (livros Diário e Razão) e seus documentos de suporte, qual a apuração correta.

Em especial, se o erro da declaração original se deve à desconsideração de eventuais créditos ou à inclusão indevida de certas receitas na apuração do tributo devido, é evidente que a comprovação do valor correto passa pela própria comprovação, por documentos hábeis e idôneos, da legitimidade de apropriação dos créditos e exclusão das receitas invocadas.

Como antes assinalado, a compensação tributária pressupõe a necessidade de comprovação da certeza e liquidez do crédito alegado, recaindo sobre o sujeito passivo o ônus de produzir provas suficientes e necessárias para a demonstração do direito invocado.

Oportuno registrar que tratando-se de despacho decisório eletrônico que não homologa o PER/DCOMP, no qual não é dada ao Contribuinte a possibilidade de estabelecer

uma dialeticidade razoavelmente adequada, flexibiliza-se a regra do Artigo 16 do Decreto 70.235/72, para tanto é necessário que o interessado traga em sua manifestação de Inconformidade, argumentos objetivos acerca do motivo pelo qual entende que possui direito ao crédito, bem como documentos que embasam os referidos argumentos e que tenham o condão de estabelecer ao julgador, um indício acerca da probabilidade da veracidade dos argumentos trazidos ainda em sede de Manifestação de Inconformidade, além daqueles unilateralmente produzidos pelo próprio contribuinte, como DARF, PERD/COMP, DACON e DCTF pois não servem como prova dos crédito.

De outro norte, é cediço neste colegiado, que as retificações de DCTF e/ou DACON, para alterar valores originalmente declarados, quando posteriores à edição do despacho decisório, somente são admitidas desde que ilustrada com livros e documentação contábil e fiscal, em homenagem ao princípio norteador da busca pela verdade material (art. 147, §1º do CTN). Para tanto, porém, é indispensável que as alegações venham documentalmente ilustradas, capaz de assegurar a liquidez e certeza do pretendido crédito.

Não foi o que ocorreu no presente caso, em que a Recorrente, somente nesta fase recursal, contextualizou a origem do indébito, porém mais uma vez esquivou-se de juntar a documentação comprobatória que embasaria o seu direito.

Impende destacar, por oportuno, 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. Veja-se o que dispõe o artigo 36 da Lei 9.784 de 29.01.1099:

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.

Em igual sentido são os termos do artigo 373 do CPC, senão vejamos:

Art. 373. O ônus da prova incumbe:

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

II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

De igual forma é o entendimento da 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), em decisão consubstanciada no acórdão de nº 9303-005.226, nos seguintes termos:

"...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."

Além do mais, apesar da prevalência do princípio da Verdade Material no âmbito do processo administrativo, como destacado pela Recorrente, suas alegações deveriam estar acompanhadas dos elementos que pudéssemos considerar como indícios de prova dos créditos alegados e necessários para que o julgador possa aferir a pertinência dos argumentos apresentados, o que não se verifica no caso em tela.

Aliás, 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.

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, de forma que afastou o pedido de conversão do julgamento em diligência.

No caso em exame, tanto na manifestação de inconformidade como no recurso voluntário, a contribuinte não trouxe aos autos prova suficiente capaz de comprovar a origem do crédito pleiteado, portanto, entendo que deve ser mantido o indeferimento integral do valor crédito pleiteado e a não homologação da compensação vinculada ao referido crédito.

### ***III - Da conclusão:***

Ante o exposto, voto para conhecer do recurso voluntário e, no mérito, negar-lhe provimento, mantendo íntegra a decisão recorrida.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Denise Madalena Green