



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10880.990151/2012-81
Recurso Voluntário
Acórdão nº **3003-001.599 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Turma Extraordinária**
Sessão de 09 de fevereiro de 2021
Recorrente COSTA MAGGIORE EMPREENDIMENTOS IMOBILIARIOS LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/03/2010 a 31/03/2010

PRINCÍPIO DA VERDADE MATERIAL. As alegações de verdade material devem ser acompanhadas dos respectivos elementos de prova. O ônus de prova é de quem alega. A busca da verdade material não se presta a suprir a inércia do contribuinte que tenha deixado de apresentar, no momento processual apropriado, as provas necessárias à comprovação do crédito alegado. A busca pela verdade material não representa remédio processual destinado a suprir injustificada omissão probatória daquele sobre o qual recai o ônus da prova, nem pode se dar às custas de regras jurídicas que servem, em última instância, à concretização de princípios importantes do sistema jurídico”.

ÔNUS DA PROVA DO CRÉDITO RECAI SOBRE O CONTRIBUINTE. Como se pacificou a jurisprudência neste Tribunal Administrativo, o ônus da prova é devido àquele que pleiteia seu direito. Portanto, para fato constitutivo do direito de crédito o contribuinte deve demonstrar de forma robusta ser detentor do crédito.

CONVERSÃO DO JULGAMENTO EM DILIGÊNCIA. NÃO CABIMENTO
A conversão do julgamento em diligência no contencioso administrativo referente à compensação, tem lugar nos casos em que o órgão julgador possui dúvida sobre o direito creditório com base na documentação juntada. Tratando-se de ausência de prova essencial para a confirmação do crédito, é caso de se negar provimento ao recurso e não o de converter o julgamento em diligência. Interpretação sistemática do disposto nos arts. 16, IV e 18 do Decreto nº 70.235, de 1972.

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 Antônio Borges - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Ariene d'Arc Diniz e Amaral - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Marcos Antônio Borges (presidente), Muller Nonato Cavalcanti Silva, Ariene d'Arc Diniz e Amaral (relatora).

Relatório

Adoto o relatório da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento, que narra bem os fatos:

“1. A interessada acima qualificada apresentou Declaração de Compensação no PER/DCOMP n.º 24569.36200.091211.1.7.04-4208 em 09/12/2011 (fls.02/06), pleiteando a compensação de débitos referentes a impostos e contribuições administrados pela RFB, com créditos da contribuição para a COFINS (código de receita 2172) no valor original utilizado de R\$ 4.880,23, do período de apuração de março/2010, decorridos de suposto pagamento a maior ou indevido (DARF total de R\$ 37.730,75) efetuado em 23/04/2010.

2. Foi emitido Despacho Decisório Eletrônico (fl. 07), no qual a compensação declarada não foi homologada, sob o fundamento de que a partir das características do DARF por meio do qual teria ocorrido o pagamento a maior ou indevido, o pagamento foi integralmente utilizado para a quitação de débitos da contribuinte, não restando saldo disponível para compensação.

3. Cientificada da decisão em 17/12/2012 (fl. 08), a contribuinte apresentou Manifestação de Inconformidade em 10/01/2013 (fls. 12/20) alegando, em síntese, que:

- *o recolhimento a maior apurado pela Manifestante e compensado mediante a apresentação da DCOMP não homologada, originou-se da alteração do sistema de informática ("SAP") utilizado para o cálculo e recolhimento de tributos, sendo que após o devido pagamento do tributo, por DARF (Anexo 5) - e após a referida alteração de seu sistema - foi constatado pela Manifestante recolhimento a maior, o que pode ser verificado na memória de cálculo anexa (Anexo 4).*
- a decisão decorreu de um equívoco da Manifestante, que deixou de proceder à retificação de suas declarações (DCTF e DIPJ) (Anexos 6 e 7), para fazer constar de tais documentos os valores realmente apurados e devidos (menores que aqueles constantes dos recolhimentos em DARF).
- com o intuito de sanar o erro formal, a Manifestante providenciou a retificação de tais declarações, conforme documentos acostados (Anexos 8 e

9), não remanescendo qualquer impeditivo formal para a homologação da compensação pleiteada.

- Os vícios formais não podem interferir nos aspectos materiais, havendo provas que demonstram a existência do crédito.

- Cita decisões do CARF para corroborar seus entendimentos.

- Na hipótese de os Julgadores entenderem que os fundamentos expostos e os documentos acostados ao presente PAF não são suficientes para comprovar os argumentos, a Manifestante pleiteia que o julgamento seja convertido em diligência, para a comprovação do direito com apoio em documentos mantidos na escrituração da Manifestante, com respaldo no disposto no art. 16, inciso IV, do Decreto n.º 70.235/72.

- *Para tanto requer às Autoridades Fiscais que, após a conciliação com os registros fiscais, respondam aos seguintes quesitos:*

a) Qual o valor de COFINS (2172) devido no mês de março de 2010?; e

b) O valor do débito declarado na declaração retificadora está correto?

- Requer que seja deferida a presente Manifestação de Inconformidade, pelos argumentos de mérito, para o fim de que seja reformado o Despacho impugnado e, conseqüentemente, homologada a compensação declarada.

- Caso o Despacho Decisório seja mantido, deve ser afastada a exigência de multa e juros de mora.

- Protesta provar o alegado por todos os meios de prova admitidos em direito.

4. Os documentos apresentados com a manifestação de inconformidade foram juntados às fls. 21/89.

5. Posteriormente, em 01/07/2013, a manifestante requereu a juntada dos documentos acostados às fls. 90/131.

6. É o relatório.”

A DRJ negou a manifestação de inconformidade sob o fundamento de que a contribuinte não teria apresentado nenhuma documentação para suportar a alegação de existência do crédito.

“18. Assim, pela documentação originalmente declarada pela interessada, a DCTF referente ao mês de março/2010 informava o valor devido de COFINS de R\$ 37.730,75, recolhido integralmente pela empresa por meio do DARF no mesmo valor (fls. 53/60). O mesmo valor devido de COFINS constava no DACON apresentado (fls. 64/71).

19. Em 26/12/2012, após a ciência do Despacho Decisório, a contribuinte retificou a DCTF referente ao período de apuração de março/2010 (fls.

73/80), na qual não consta valor devido de COFINS. Na mesma data, retificou também o DACTON (fls. 82/89). Assim, pretende compensar parte do valor supostamente indevido ou recolhido a maior na DCOMP ora analisada.

20. Ocorre, que a retificadora apresentada, que reduz o valor devido da COFINS para zero, não é suficiente para demonstrar a existência do crédito pleiteado, visto ser indispensável que a origem do crédito seja comprovada por documentação hábil que dê suporte à declaração.

(...)

24. A defesa apresentou apenas um quadro, que seria o resumo do valor devido (fl. 131), e cópias do balanço patrimonial, aparentemente referente a março/2010 (fls. 119/129) que, no entanto, não são suficientes para comprovar a existência do crédito alegado.

25. A defesa não acostou aos autos, juntamente com a manifestação de inconformidade, documentos, livros fiscais e contábeis, que demonstrassem a composição do valor a recolher e como foi deduzido, objetivando respaldar a retificação efetuada.

26. Desta forma, torna-se inconsistente a afirmação de que a contribuinte possui crédito disponível para compensação do débito informado na DCOMP, tendo em vista que o crédito pleiteado somente fica assegurado, quando respaldado por documentação hábil e idônea.”

Intimada da decisão a contribuinte apresentou recurso voluntário no qual reitera a transmissão da DCTF retificadora bem como a suficiência da documentação apresentada para a sustentação do crédito pleiteado.

É o relatório.

Voto

Conselheira Ariene d’Arc Diniz e Amaral, Relatora.

O presente recurso contém matéria de competência desta E. Turma da 3ª Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

Sobre a tempestividade do recurso, verifica-se que o prazo para interposição da peça recursal é de 30 (trinta) dias a contar da intimação é tempestivo.

A controvérsia dos autos cinge-se a comprovação da existência do indébito, manifestando-se a autoridade julgadora de primeira instância no sentido de que o Recorrente não logrou comprovar o alegado

Verifica-se que a contribuinte acostou junto a manifestação de inconformidade cópia do DARF e do comprovante de pagamento, cópias das DCTF original e retificadora. Apresentou ainda balancete do período e memória de cálculo

Com a devida vênia entendo que a documentação apresentada por si só não é capaz de comprovar a existência do indébito, havendo necessidade de verificação a partir da documentação contábil, no caso a escrituração contábil que não foi apresentada pela contribuinte. Ainda que tenha havido comprovação da transmissão e recepção da DCTF retificadora, para a análise do crédito em comento, o contribuinte deixou de apresentar livros Diário e Razão, a partir dos quais, seriam possível a confirmação do crédito apurado, não sendo suficiente tampouco o balancete do período.

1 Princípio da verdade material

O princípio da verdade material é máxime do processo administrativo fiscal e deve prevalecer sempre que o contribuinte conseguir fundamentar direito alegado em documentação hábil, escrituração contábil e fiscal, amparada pelos respectivos documentos que lhe dão suporte. O princípio, entretanto, não serve para substituir a ação necessária do contribuinte. Neste sentido é larga jurisprudência deste CARF, a exemplo do acórdão abaixo:

“Acórdão n.º 3003-000.647

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL Período de apuração: 01/10/2004 a 31/10/2004 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. DCTF. ERRO. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO. 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. DCTF. CONFISSÃO DE DÍVIDA. RETIFICAÇÃO. A DCTF é instrumento formal de confissão de dívida, e sua retificação, posteriormente a procedimento fiscal, exige comprovação material. VERDADE MATERIAL. ÔNUS DA PROVA. As alegações de verdade material devem ser acompanhadas dos respectivos elementos de prova. O ônus de prova é de quem alega. A busca da verdade material não se presta a suprir a inércia do contribuinte que tenha deixado de apresentar, no momento processual apropriado, as provas necessárias à comprovação do crédito alegado. A busca pela verdade material não representa remédio processual destinado a suprir injustificada omissão probatória daquele sobre o qual recai o ônus da prova, nem pode se dar às custas de regras jurídicas que servem, em última instância, à concretização de princípios importantes do sistema jurídico”.

2 Comprovação do crédito a compensar

Tratando-se de compensação tributária, modalidade de extinção do crédito tributário, aceita sob determinadas condições, tem-se em síntese que (i) pressupõe a existência de créditos e débitos do contribuinte; (ii) a compensação deve ser realizada com créditos líquidos e certos; (iii) o ônus da prova incumbe ao contribuinte; conforme o entendimento deste tribunal administrativo muito bem consolidado no voto do Conselheiro Müller Nonato Cavalcanti Silva, no Acórdão n.º **3003-001.000** (e outros), com o qual concordo e passo respeitosamente a adotar, nos termos regimentais, conforme trecho de voto abaixo transcrito:

“2. Sobre Compensação De Créditos Tributários

A compensação - uma das modalidades de extinção do crédito tributário, prevista no art. 156, II, do Código Tributário Nacional - pressupõe a existência de créditos e débitos tributários de titularidade do contribuinte.

Conforme o art. 170 do CTN, a lei poderá atribuir, em certas condições e sob garantias determinadas, à autoridade administrativa autorizar a compensação de débitos tributários **com créditos líquidos e certos do sujeito passivo**:

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.

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 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; - Grifado.

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 asserta o artigo 170.

Nesse contexto, o direito à compensação existe na medida exata da certeza e liquidez do crédito em favor do sujeito passivo. Assim, a comprovação da certeza e liquidez do crédito tributário mostra-se fundamental para a efetivação da compensação.

Em análise dos autos afere-se que a Recorrente não trás qualquer elemento probatório que conduza à compreensão de que exista de fato direito creditório líquido e certo apto a revelar equívoco no despacho decisório de e-fl. 7.

Há de se recordar o que aduz o art. 967 do Decreto 9.580/2018:

Art. 967. A escrituração mantida em observância às disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados **e comprovados por documentos hábeis**, de acordo com a sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais. – grifado.

Caberia à Recorrente, portanto, trazer ao conhecimento deste Conselho sua escrita contábil com as demonstrações dos lançamentos do período de apuração em debate, lastreadas por notas fiscais e/ou documentos idôneos que comprovem a liquidez e certeza do crédito alegado em PER/DCOMP. Não o fazendo, restam inócuas as alegações aventadas neste Apelo.

3. Do Ônus da Prova

Como se pacificou a jurisprudência neste Tribunal Administrativo, o ônus da prova é devido àquele que pleiteia seu direito. 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. 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."

No caso concreto, já em sua impugnação perante o órgão a quo, a Recorrente deveria ter reunido todos os documentos suficientes e necessários para a demonstração da certeza e liquidez do crédito pretendido.

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 compensação.

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

elevado ao patamar de prova são quaisquer elementos, aptos a dissuadir o julgador a tomar como verdadeira as alegações enunciadas nos autos.

Regressando aos autos, não existem elementos, provas ou indícios aptos a contrapor a atividade do Fisco ao não homologar a integralidade do crédito pleiteado. **A Recorrente não traz aos autos elementos hábeis a provar certeza e liquidez do crédito alegado, tais como notas fiscais e escrita contábil apta a apurar a base de cálculo da contribuição Cofins do período de apuração discutido.**

Tenho por entendimento que se o contribuinte consegue apurar em sua contabilidade o valor do crédito para transmissão da Dcomp e litigar administrativamente por sua homologação, não há dúvidas que poderia ou pode comprová-lo documentalmente nos autos. Contudo, mesmo com as oportunidades dadas à Recorrente no contencioso administrativo, não trouxe aos autos a *certeza e liquidez* exigidas tanto pelo CTN quanto pela Lei 9.430/1996. Vale destacar que a Recorrente não participou ativamente da instrução processual, quedando-se inerte quanto à produção de provas cujo ônus lhe incumbia, trazendo aos autos documentos sem teor probatório”.

A situação que se verifica nos autos revela que o contribuinte não se desincumbiu do ônus de comprovar documentalmente o direito alegado. Os documentos acostados são insuficientes a comprovação do existência do crédito, porquanto a escrituração contábil-fiscal seria imprescindível para confirmar a procedência da alegação.

Por último destaco o entendimento desta colenda Turma, em linha com o CARF, sobre o interpretação sistemática do disposto nos arts. 16, IV e 18 do Decreto nº 70.235/72, no sentido de que a diligência não se presta a suprir instrução processual que poderia se dar a contento. A conversão de julgamento em diligência no contencioso administrativo referente a compensação é possível quando o julgador tem dúvida sobre a existência do crédito com base na documentação juntada. Por outro lado, tratando-se de prova essencial, como os livros diário e razão, para a confirmação do crédito pleiteado, não há a possibilidade de substituir a obrigação do contribuinte de apresentar documentação por pedido de diligência.

Diante do exposto, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Ariene d’Arc Diniz e Amaral