



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo n° 10882.901660/2012-27
Recurso Voluntário
Acórdão n° **3003-000.656 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Turma Extraordinária**
Sessão de 17 de outubro de 2019
Recorrente ACOBAN AÇO E FERRO LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/10/2009 a 31/10/2009

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 restaram comprovadas 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.

A DCTF é instrumento formal de confissão de dívida, e sua retificação, posteriormente a procedimento fiscal, exige comprovação material.

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), Vinícius Guimarães, Márcio Robson da Costa. 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 PIS, período de apuração 10/2009, informado em outro PER/DCOMP, para compensação de débito próprio.

Em análise do PER/DCOMP, foi emitido despacho decisório eletrônico, 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 juntou cópias da DCTF e DACON com retificação do débito de **PIS**, período de apuração **10/2009**, aduzindo que as informações foram corrigidas.

A 4ª Turma da DRJ em Brasília negou provimento à manifestação de inconformidade, por entender que a manifestante não logrou comprovar a certeza e liquidez do direito creditório alegado.

Inconformada, a recorrente interpôs recurso voluntário, trazendo vasta documentação para comprovar seu direito:

3) Registro de Entrada, Registro de Saldas e Registro de Apuração do ICMS referente o mês de outubro/2009 e os Termos de Abertura e Encerramento, para tal anexamos comprovantes.

4) Razão Analítico da Conta 21304 — PIS a recolher do ano de 2009, registrados conforme folha 00139 nos lançamentos n.º 3378 e 4330, para tal anexamos os lançamentos contábeis da conta PIS e os Termos de Abertura e Encerramento do Livro Razão ano 2009, devidamente registrados e autenticados em Cartório.

5) Diário Geral de Contabilidade folha 00119 - lançamento em 25/11/2009 mencionando pagamento a maior do PIS da apuração de 10/2009 no valor de R\$ 1.683,02 e os Termos de Abertura e Encerramento do Livro Razão ano 2009, devidamente registrados e autenticados em Cartório.

6) Planilha demonstrando os créditos e débitos do PIS conforme Notas Fiscais de compras e vendas do mês de outubro/2009

É o relatório.

Voto

Conselheiro Vinícius Guimarães, Relator.

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

A discussão que remanesce nos autos é sobre a comprovação de que o débito de PIS é realmente menor do que aquele regularmente constituído pela DCTF original. Nesse contexto, a apresentação de documentos aptos a comprovar qual o valor de tributo devido revela-se fundamental: a análise do direito creditório depende, necessariamente, do confronto entre o valor efetivamente recolhido e o tributo devido.

No caso concreto, o sujeito passivo transmitiu PER/DCOMP, tendo indicado a existência de crédito decorrente de pagamento indevido ou a maior de PIS, período de apuração 10/2009, para compensação com débitos próprios.

Em verificação fiscal da declaração de compensação, apurou-se que não existia crédito disponível para se realizar a compensação pretendida, uma vez que o pagamento indicado no PER/DCOMP já havia sido integralmente utilizado para quitação de débito de contribuição declarada. Foi, então, emitido Despacho Decisório cuja decisão não homologou a compensação declarada.

Cientificado da decisão, o sujeito passivo apresentou manifestação de inconformidade, na qual sustentou, em síntese, que houve erro na informação, em DCTF, do valor devido a título de PIS, juntando, então, DARF do suposto recolhimento indevido e parte de DCTF retificadora com o valor corrigido do débito de PIS, transmitida, vale dizer, depois da ciência do despacho decisório.

Ao apreciar a manifestação de inconformidade, o colegiado *a quo* decidiu pela manutenção do despacho decisório, sustentando, em síntese, que não restou demonstrado, por documentos hábeis e idôneos, o recolhimento a maior.

Importa assinalar, antes de tudo, que 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 fundamental para a própria concreção da compensação.

Nesse contexto, lembre-se que recai sobre o interessado 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;

É inerente, portanto, à análise das declarações de compensação, a verificação da existência de provas suficientes e necessárias para a comprovação do direito creditório pleiteado. Em especial, nos casos em que o direito creditório pleiteado decorre do reconhecimento de equívoco na informação, em DCTF, do valor do tributo objeto de pagamento indevido, o mínimo que se reclama é que aquele que alega erro demonstre, com a apresentação da escrituração contábil-fiscal e seus documentos de suporte, qual a apuração correta.

Assim, no caso dos autos, já em sua manifestação perante o órgão *a quo*, a recorrente deveria ter reunido 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 n.º 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 n.º 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 n.º 9.532, de 1997)

a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; (Incluído pela Lei n.º 9.532, de 1997)

b) refira-se a fato ou a direito superveniente; (Incluído pela Lei n.º 9.532, de 1997)

c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos. (Incluído pela Lei n.º 9.532, de 1997)

Compulsando os autos, observa-se que a recorrente não apresentou, na fase de manifestação de inconformidade, escrituração contábil-fiscal nem documentos que a suportem aptos a demonstrar a certeza e liquidez do crédito alegado, em especial, para demonstrar que o valor apurado do PIS, outubro de 2009, é aquele informado na DCTF retificadora, ao invés daquele valor regularmente constituído pela DCTF original.

Diante da ausência de comprovação do crédito pleiteado, revela-se correta a decisão recorrida ao indeferir a declaração de compensação.

No intento de afastar o despacho decisório, a recorrente deveria ter demonstrado – pelos registros contábeis com documentos de suporte, que o débito informado em DCTF foi apurado erroneamente, indicando as razões do erro: a mera apresentação de DCTF retificadora, transmitida após o despacho decisório, não é suficiente para a comprovação da certeza e liquidez do crédito pleiteado. De semelhante modo, DACON ou DIPJ não servem à comprovação do valor do tributo devido.

Apesar da ausência de provas na impugnação – com a conseqüente preclusão probatória -, analisei os autos em busca de eventuais documentos apresentados após a manifestação de inconformidade, tendo constatado que a recorrente juntou, em sede recursal, cópias do Registro de Saídas (fls. 61 a 78), Registro de Entradas (fls. 79 a 84), Registro de Apuração do ICMS (fls. 85 a 88), Livro Diário (fls. 89 a 91) e Razão Analítico (fls. 92 a 94), demonstrativos de apuração (fls. 95/96), além de cópias de DCTF e DACON.

Tais documentos não são, todavia, suficientes para comprovar:

- (i) a apuração do débito de COFINS informado na DCTF retificadora;
- (ii) a devida escrituração da compensação declarada.

Explico.

A documentação apresentada, além de não estar acompanhada dos documentos que suportam os lançamentos contábeis, não demonstra analiticamente a apuração do PIS, identificando todas as contas contábeis que compuseram o cálculo do tributo devido. Em especial, não consta qualquer registro contábil - com o devido suporte documental - para comprovar os valores relativos a créditos de PIS apropriados nos demonstrativos às fls. 95/96.

Nos referidos demonstrativos, observa-se que o sujeito passivo apurou créditos de PIS nos meses de setembro e outubro de 2009, tendo deduzido, na apuração do PIS de 10/2009, parte dos referidos créditos.

Ocorre que, além de não tecer qualquer esclarecimento sobre a razão do erro na apuração original, a recorrente não traz qualquer registro contábil dos referidos créditos nem documentos para demonstrar sua natureza, sobretudo para elucidar se as deduções realizadas são realmente passíveis de creditamento no regime da não cumulatividade.

Observe-se que os registros do Razão da conta PIS a recolher não demonstram a dedução de créditos de PIS do mês de setembro e outubro de 2009. Ao que parece, a recorrente contabilizou, naquela conta do passivo, apenas o valor líquido (débito menos crédito) do tributo a recolher. Nesse ponto, há que se lembrar que é obrigatória a contabilização dos créditos da não cumulatividade (em conta do ativo), de modo que, na conta de PIS a recolher deveriam existir lançamentos a débito atinentes à baixa dos supostos créditos em referência.

Além de inexistir, na conta PIS a recolher, lançamentos dos supostos créditos de PIS, não foi juntada escrituração contábil da conta do ativo que controla os créditos de PIS a recuperar, impossibilitando a verificação básica dos valores considerados nos demonstrativos elaborados pela recorrente.

Saliente-se que os demais documentos não são suficientes para atestar a correção da apuração retificadora: a página do Diário apresentada é ilegível; os livros de Entrada e Saída se prestam a informar os valores de compra e venda da recorrente, mas não servem para atestar, de forma inequívoca, a correção dos valores das rubricas que compõem as apurações às fls. 95/96. Em síntese, não há como estabelecer uma relação incontroversa e unívoca entre as entradas descritas no Registro de Entradas ou no Registro de Apuração do ICMS e as aquisições de bens e serviços que dão direito a crédito de PIS. De semelhante modo, a partir do livro Registro de Saídas, não há como formular conclusão inequívoca acerca de todas as receitas que estariam sujeitas à incidência do PIS.

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

Em especial, se o erro da declaração original se deve à desconsideração de supostos créditos a serem deduzidos na apuração do tributo devido – créditos de insumos, créditos de períodos anteriores, etc. -, natural que a comprovação do valor correto do tributo devido passe pela própria comprovação dos referidos créditos, por meio de documentação contábil-fiscal e documentos fiscais que lhe dão suporte.

No caso concreto, a recorrente deveria ter apresentado, de forma analítica, a apuração do PIS de outubro de 2009, indicando quais rubricas e quais contas contábeis (créditos, receitas, compensações, etc.) foram responsáveis pela divergência encontrada na apuração original e retificadora, juntando aos autos todos os documentos de suporte à escrituração contábil aptos a demonstrar a legitimidade da apuração retificadora – tais como, notas fiscais de insumos, conhecimentos de transporte, entre outros.

Ademais, sublinhe-se, mais uma vez, que eventuais créditos de PIS não cumulativo devem ser escriturados em conta do ativo (PIS a recuperar, por exemplo), devendo ser debitados, por ocasião de sua utilização, na conta do passivo PIS a recolher, e creditados na conta do ativo (PIS a recuperar). Além de não ter sido apresentado o Razão da conta PIS a recuperar, não há, como já assinalado, lançamentos dos supostos créditos na conta PIS a recolher, prejudicando a verificação da exatidão da apuração da recorrente.

Assinale-se, também, que a documentação apresentada **não comprova a escrituração contábil da própria compensação litigiosa**. O registro da baixa da compensação se mostra fundamental para a comprovação da certeza e liquidez do crédito, assim como para o controle de sua disponibilidade – evitando-se o aproveitamento do crédito em duplicidade. Além disso, o registro contábil concretiza a compensação e atesta se ela se deu nos termos delineados na declaração de compensação.

No presente caso, a recorrente poderia ter apresentado o Razão da conta PIS a compensar, a fim de comprovar a necessária escrituração da **compensação declarada** - lançamento a crédito na conta de PIS a compensar e lançamento a débito na conta do passivo relativa ao tributo compensado - IRPJ a recolher, período 11/2009.

Em síntese, pode-se asseverar que a documentação apresentada pela recorrente não se presta à comprovação suficiente e cabal da apuração do PIS devido no mês de **outubro de 2009**. Não consta dos autos qualquer elucidação analítica, com explicitação de cada conta contábil considerada na apuração original e retificadora do PIS, com os registros contábeis de cada conta envolvida e documentos de suporte. Sem tais elementos, não se mostra possível aferir a correção do valor de PIS expresso na DCTF retificadora.

Por fim, há que se ressaltar, mais uma vez, que toda a prova documental deveria ter sido apresentada com a manifestação de inconformidade, como bem estabelece a legislação que regula o processo administrativo fiscal.

Existem regras, 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 pode se dar às custas do afastamento ou esvaziamento 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.

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

(documento assinado digitalmente)

Vinícius Guimarães