



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10882.906624/2012-50
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3003-000.382 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Turma Extraordinária
Sessão de 17 de julho de 2019
Recorrente CABOS LAPP BRASIL LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/09/2011 a 30/09/2011

DCTF. ERRO. COMPROVAÇÃO. ÔNUS DO CONTRIBUINTE.

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.

PEDIDO DE DILIGÊNCIA. DESNECESSIDADE. INDEFERIMENTO.

Descabe a realização de diligência relativamente à matéria cuja prova deveria ter sido apresentada já em manifestação de inconformidade. Procedimento de diligência não se afigura 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), Vinícius Guimarães, Müller Nonato Cavalcanti Silva, Márcio Robson da Costa.

Fl. 2 do Acórdão n.º 3003-000.382 - 3ª Sejul/3ª Turma Extraordinária
Processo nº 10882.906624/2012-50

Relatório

O presente processo versa sobre declaração de compensação, transmitida por meio de PER/DCOMP, na qual o interessado indicou crédito de COFINS, período de apuração 09/2011, data de arrecadação em 24/10/2011, a fim de extinguir débito de COFINS, período de apuração de dezembro de 2011.

Em análise da PER/DCOMP, foi emitido despacho decisório não homologando a compensação declarada, pois o crédito pretendido já havia sido utilizado integralmente para a extinção de débitos constituídos.

Em manifestação de inconformidade, o sujeito passivo contestou o despacho decisório, alegando, em síntese, que houve erro no valor de COFINS, período de apuração 09/2011, informado em DCTF. Foi informado, na DCTF original, o valor de R\$ 167.436,98, e, na DCTF retificadora, o valor de R\$ 112.463,42: dessa diferença na apuração da COFINS resultaria o crédito utilizado na compensação declarada.

A 2ª Turma da DRJ em Juiz de Fora negou provimento à manifestação de inconformidade, nos termos da ementa transcrita:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2011

COMPENSAÇÃO. NECESSIDADE DE DCTF ANTERIOR À TRANSMISSÃO DA DCOMP.

A compensação pressupõe a existência de direito creditório líquido e certo, direito esse evidenciado na DCTF anterior ou, no máximo, contemporânea à Dcomp.

DÉBITO INFORMADO EM DCTF. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO DO ERRO.

A simples retificação de DCTF para alterar valores originalmente declarados, desacompanhada de documentação hábil e idônea, não pode ser admitida para modificar Despacho Decisório.

COMPENSAÇÃO. DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA.

Constatada a inexistência do direito creditório por meio de informações prestadas pelo interessado à época da transmissão da Declaração de Compensação, cabe a este o ônus de comprovar que o crédito pretendido já existia naquela ocasião.

Inconformada, a recorrente interpôs recurso voluntário, no qual reafirma os argumentos trazidos na manifestação de inconformidade e aduz que a DCTF retificadora, de mesma natureza da DCTF original, seria suficiente para provar o crédito pleiteado. Invoca, ainda, o princípio da verdade material para que este colegiado aprecie os documentos apresentados com seu recurso, a saber, páginas do livro Razão das contas **Cofins a recuperar e Cofins a recolher**. Pugna, caso necessário, pela realização de diligência.

Fl. 3 do Acórdão n.º 3003-000.382 - 3ª Seju/3ª Turma Extraordinária
Processo n.º 10882.906624/2012-50

Voto

Conselheiro Vinícius Guimarães, Relator.

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

No caso concreto, o sujeito passivo transmitiu o PER/DCOMP descrito no relatório acima, tendo indicado a existência de crédito decorrente de pagamento indevido ou a maior de **COFINS**, período de apuração de **setembro de 2011**. Em verificação fiscal do PER/DCOMP, apurou-se que o crédito indicado já havia sido utilizado integralmente para quitação de débitos do sujeito passivo. Foi, então, emitido Despacho Decisório cuja decisão não homologou a compensação declarada.

Cientificado da decisão, o contribuinte apresentou manifestação de inconformidade, na qual sustentou erro no valor da COFINS, período de apuração de setembro de 2011, informado em DCTF original, aduzindo que o valor correto seria aquele informado na DCTF retificadora.

Ao apreciar a manifestação de inconformidade, o colegiado *a quo* decidiu pela manutenção do despacho decisório, tendo sustentado, em síntese, que a manifestante não logrou comprovar, por meio de documentação hábil, o alegado direito creditório. Eis alguns excertos do voto condutor do aresto recorrido:

Destaca-se assim, a especial importância que, na dinâmica da compensação, assume a DCTF como instrumento de apuração de direito líquido e certo do contribuinte perante a Fazenda Nacional e como momento prévio à utilização desse direito de crédito.

Com relação ao débito confessado espontaneamente pela contribuinte em DCTF, vigora a presunção de liquidez e certeza (o débito existe, no exato valor indicado), de modo que, para desconstituí-lo, a contribuinte deveria apresentar provas contundentes de que a verdade material é outra, o que não ocorre no presente caso.

Registra-se que, diferentemente da DCTF, a DIPJ e o Dacon são meramente informativos, não se constituindo em confissão de dívida.

No caso em análise, a empresa transmitiu a Dcomp n.º 11680.55589.240112.1.3.04-5820, declarando como crédito pagamento efetuado 24/10/2011 no código 5856, que, segundo ela, seria indevido ou a maior.

Porém, na DCTF original, referente ao período de apuração em questão, que deu suporte fático à Dcomp em análise, não existe o crédito pleiteado, tendo em vista que o débito declarado é igual ao valor pago, e por isso, o pagamento efetuado foi corretamente alocado a esse débito, não existindo, de fato, saldo disponível a ser usado em compensação na data da transmissão da Dcomp ora analisada.

Assim, cabe à manifestante a prova de que cometeu erro de preenchimento na DCTF original apresentada antes da Dcomp e que o valor efetivamente devido é o alegado por ela e/ou aquele declarado na DCTF retificadora (entregue após a transmissão da Dcomp).

Em situações tais como a analisada, o crédito pretendido poderia ser comprovado por meio da escrituração contábil e fiscal, bem como pelos documentos que a respalde. Outrossim, de acordo com o § 11 do art. 74 da Lei n.º 9.430/96, aplica-se ao presente processo o rito estabelecido no Decreto n.º 70.235/72. Esse Decreto, com força de Lei, determina em seu art. 16 que a impugnação (manifestação de inconformidade) “mencionará os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir”.

(...)

Considerando o exposto e ainda que a manifestação de inconformidade não traz demonstração, comprovada por documentação hábil, da apuração do crédito declarado na Dcomp, para que se possa certificar a sua correção, voto pela improcedência da manifestação de inconformidade, pelo não reconhecimento do direito creditório e pela não homologação das compensações pleiteadas.

Como se vê, o aresto recorrido entendeu que não foram reunidas, pela manifestante, provas aptas para infirmar o débito regularmente constituído pela apresentação da DCTF original.

Analisando os autos, observa-se que a recorrente não apresentou, na fase de impugnação (manifestação de inconformidade), documentos para demonstrar o direito creditório alegado, ou seja, não há como afirmar que o débito de COFINS, cujo pagamento a maior teria gerado o suposto crédito invocado pela recorrente, realmente é menor do que aquele constituído na DCTF original.

Apesar da DCTF retificadora produzir, em regra, o mesmo efeito da DCTF original, há que se ressaltar que, nos procedimentos de verificação e homologação de declaração de compensação, a autoridade administrativa pode exigir a comprovação das informações declaradas, aferindo a liquidez e certeza do crédito pleiteado.

Ademais, a apresentação de PER/DCOMP sem a retificação prévia de DCTF gera o ônus, ao sujeito passivo, de demonstrar, por documentos hábeis e idôneos, o crédito pleiteado. Neste caso, a simples retificação de DCTF para alterar valores originalmente declarados, desacompanhada de documentação hábil e idônea, pode ser refutada pela autoridade administrativa.

É fundamental lembrar que a compensação tributária - 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 em nome do sujeito passivo.

Segundo 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.

Nesse contexto, o direito à compensação existe na medida exata da certeza e liquidez do crédito em favor do sujeito passivo. Pode-se dizer, assim, que a comprovação da certeza e liquidez do crédito tributário revela-se pressuposto fundamental para a efetivação da compensação.

Em casos como o presente, a demonstração da certeza e liquidez do direito creditório invocado exige que as alegações e declarações da recorrente sejam embasadas em escrituração contábil-fiscal e documentação hábil e idônea que a sustente. Nesses casos, recai sobre o sujeito passivo o ônus de demonstrar a certeza e liquidez do crédito utilizado na compensação. Nesse sentido, o Código de Processo Civil, em seu art. 373, dispõe:

Art. 373. O ônus da prova incumbe:

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

Assim, no caso dos autos, 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, 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)

Não obstante, em homenagem ao princípio da verdade material e considerando que, no despacho decisório eletrônico, a recorrente não foi informada sobre quais documentos probatórios deveria apresentar, analisei os autos em busca de eventuais documentos apresentados após a impugnação - como forma de contrapor as razões da decisão recorrida, dando ensejo, assim, à exceção prevista no art. 16, §4º, "c", Decreto nº. 70.237/72.

Compulsando os autos, observa-se que a recorrente apresentou, junto ao recurso voluntário, páginas do Razão (fls. 141 a 268)¹ das contas **Cofins a recuperar** e **Cofins a recolher**, mas deixou de apresentar os registros do Razão da conta **Cofins a compensar**. Observa-se, ainda, que a recorrente não apresentou qualquer explicação analítica a fim de demonstrar o suposto equívoco na apuração da COFINS: os registros contábeis foram meramente juntados sem qualquer demonstração, pela recorrente, de como aqueles elementos se integram com suas alegações e como poderiam servir para sustentá-las. Não há, também, qualquer plano de contas que serviria para explicar a natureza e o funcionamento das contas apresentadas.

Uma análise mais detida dos registros contábeis do Razão das contas **Cofins a recuperar** e **Cofins a recolher** revela que o débito de **COFINS**, atinente ao período de **setembro de 2011**, diverge substancialmente daqueles informados nas DCTFs original e retificadora, conforme explicações a seguir:

1. Na conta Cofins a recolher(fl. 219): verifica-se que o saldo da conta, ao final do mês de setembro de 2011, apresenta considerável divergência com relação aos débitos declarados nas DCTFs original e retificadora:

DATA	DESCRICO	NUMERO	VALOR	TOTAL
30/09/2011	COMPENSAÇÃO COFINS S/ALUGUEL SETEMBRO 20	012011093088888055	R\$ 1.976,00	
30/09/2011	COMPENSAÇÃO DE COFINS NO MES	012011093088888055	R\$ 75.762,65	
01/10/2011	Entrega de mercadoria - C0861	012011100188888063		R\$ 54.973,56
03/10/2011	Notas Fiscais de Sajda - C1349	012011100388888054		R\$ 16,80
				R\$ 79.850,68 C
				R\$ 134.824,24 C

Como se vê, em 30/09/2011, o saldo final da conta é de R\$ 79.850,68, tendo havido, naquela mesma data, "compensações" no valor de R\$ 75.762,65 e de R\$ 1.976,00.

O lançamento de R\$ 75.762,65 tem como contrapartida o lançamento a crédito na conta do ativo Cofins a Recuperar (fl. 173):

DATA	DESCRICO	NUMERO	VALOR	TOTAL
30/09/2011	TRANSFERENCIA ENTRE CONTAS REGULARIZACAO	012011093088888055	R\$ 309,25	
30/09/2011	Entrega de mercadoria - C2847	012011093088888055	R\$ 75.762,65	R\$ 28.789,35 C
01/10/2011	Entrada de mercadoria pedidos de compra	012011100188888054	R\$ 218,75	R\$ 28.570,60 C

Observa-se, do lançamento acima, que o crédito proveniente da citada compensação seria decorrente de **Entrega de mercadoria - C2847**. Pode-se constatar, ao olhar para o saldo da conta de Cofins a recuperar (a conta está com saldo credor após a operação), **que não havia, naquela data, crédito suficiente para a citada compensação** - a conta (do ativo) termina com saldo credor de R\$ 28.789,35.

¹ Neste voto, as referências às folhas processuais seguem a numeração do e-processo.

Quanto ao lançamento de R\$ 1.976,00, verifica-se que não está lançado, como contrapartida, na conta de Cofins a Recuperar. Poderia ser proveniente de outros créditos, mas não se pode afirmar nada sobre tal "compensação", uma vez que não foi apresentado o registro contábil do lançamento a crédito em conta do ativo - contrapartida daquele efetuado na conta Cofins a recolher.

A recorrente não apresentou qualquer explicação ou documentos para sustentar os lançamentos ora analisados, sobretudo para justificar a diferença brusca entre as suas declarações transmitidas e seus registros contábeis. Não há qualquer esclarecimento nem documento que sirvam para explicar e demonstrar a natureza das referidas compensações, as quais acabam por reduzir substancialmente o valor de COFINS a recolher no final do mês.

De fato, há considerável divergência entre o valor da Cofins a recolher, apurado nos registros acima (R\$ 79.850,68), e aqueles valores declarados na DCTF original (R\$ 167.436,98) e na DCTF retificadora (R\$ 112.463,42). Se, todavia, desconsiderarmos as "compensações" acima referidas, o valor da COFINS a recolher seria de R\$ 157.589,33, próximo do valor declarado na DCTF original.

Nenhuma explicação e documentação de suporte foram apresentadas para justificar a divergência entre os valores de Cofins a recolher e aqueles informados nas DCTFs.

Em síntese, a recorrente furtou-se ao ônus de comprovar a apuração da COFINS, no período de 09/2011, deixando de demonstrar em que consiste a diferença de apuração entre DCTF original e retificadora - nenhum demonstrativo de apuração da COFINS foi apresentado -, como tal diferença se comprovaria a partir da escrituração contábil-fiscal (nenhum vínculo foi feito entre a escrituração juntada e o que se pretendia provar) e quais os documentos que sustentam cada lançamento (sobretudo daqueles atinentes às "compensações" acima referidas, as quais reduzem substancialmente o débito de COFINS apurado e que, por refletir diretamente no valor do crédito alegado, deveriam ser comprovadas).

2. A análise da conta Cofins a recuperar revela que não há qualquer registro do suposto pagamento indevido. De fato, examinando a referida conta, pode-se visualizar, dos lançamentos contábeis no mês de outubro de 2011, que não há escrituração de suposto pagamento indevido (R\$ 54.973,56), realizado em 24/10/2011 (conforme DARF e PER/DCOMP constantes do processo). Isso fica claro nos registros abaixo reproduzidos (fl. 175):

Entidade:		CABOS LAPP BRASIL LTDA		CNPJ: 05.233.912/0001-27		Número de Ordem do Livro: 13	
Período da Escrituração:		01/01/2011 a 31/12/2011		Período Selecionado:		01 de Janeiro de 2011 a 31 de Dezembro de 2011	
Conta Selecionada:		112186 - COFINS a recuperar					
Data	Histórico	Nº do Lançamento	Débito	Crédito	Saldo do Dia	D/C	
				Saldo inicial --> 0,00			
21/10/2011	Entrada de mercadoria pedidos de compra	012011102188888060	R\$ 1.514,65				
21/10/2011	Entrada de mercadoria pedidos de compra	012011102188888060	R\$ 1.980,50		R\$ 19.480,60		D
26/10/2011	Entrada de mercadoria pedidos de compra	012011102688888061	R\$ 365,76				
26/10/2011	Entrada de mercadoria pedidos de compra	012011102688888061	R\$ 636,18				
26/10/2011	Entrada de mercadoria pedidos de compra	012011102688888061	R\$ 628,95		R\$ 21.111,49		D
27/10/2011	Entrada de mercadoria pedidos de compra	012011102788888061	R\$ 854,83				
27/10/2011	Entrada de mercadoria pedidos de compra	012011102788888061	R\$ 2.652,27				
27/10/2011	Entrada de mercadoria pedidos de compra	012011102788888061	R\$ 2.606,56				

É verdade que, em caso de pagamento indevido, deve haver, na conta do ativo que registra os valores de tributo **a compensar**, lançamento a débito do valor recolhido indevidamente, e, na conta de despesa atinente ao tributo (considerando que tenha havido lançamento anterior a débito), deve haver, como contrapartida, o lançamento a crédito do valor recolhido indevidamente.

No caso dos autos, pode ser que a recorrente tenha registrado os lançamentos das compensações e do pagamento indevido, acima analisados, em conta de **Cofins a compensar**, distinta da conta **Cofins a recuperar** - esta controla apenas os créditos decorrentes da não-cumulatividade.

Nesse caso, a recorrente deveria ter apresentado o Razão da conta **Cofins a compensar**, a fim de comprovar a escrituração do suposto pagamento indevido.

3. Da análise dos autos, constata-se, ainda, que não foram apresentados registros contábeis que comprovem a compensação declarada. A escrituração da compensação se mostra fundamental para a aferição e controle da certeza, liquidez e disponibilidade do direito creditório alegado.

Neste caso, a recorrente poderia ter apresentado o Razão das contas COFINS a compensar (ou recuperar) e PIS a recolher, demonstrando, no mês de janeiro de 2012, os lançamentos atinentes à compensação declarada.

A partir da análise da escrituração apresentada, verifica-se, portanto, que não há elementos suficientes para demonstrar a certeza e a liquidez do crédito alegado pela recorrente.

No caso concreto, a recorrente deixou de apresentar os registros contábeis atinentes à **compensação declarada** (como, por exemplo, o lançamento na conta do Razão da **COFINS a Compensar - ou a recuperar**) e 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), não restando comprovadas suas alegações.

Além disso, 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 setembro de 2011, esclarecendo as divergências entre as declarações prestadas e a escrituração apresentada.

Sublinhe-se que é inerente à análise das declarações de compensação a demonstração, pelo sujeito passivo, do direito creditório pleiteado por meio da apresentação de escrituração contábil-fiscal suficiente e de documentos que a embasam. Nessa esteira, ressalte-se que, embora a DCTF retificadora apresente, em regra, a mesma natureza da DCTF original, as informações de ambas estão sujeitas ao escrutínio característico da análise de homologação.

Em casos em que o direito creditório pleiteado decorre do reconhecimento de equívoco na informação do valor de tributo constituído em DCTF, o mínimo que se espera é que aquele que alega erro demonstre qual a apuração correta, por meio da apresentação de escrituração contábil-fiscal - e documentos que a suportem - acompanhada de elucidação analítica que integre e vincule todos os elementos de prova.

No caso concreto, a recorrente transmitiu PER/DCOMP antes de ter efetuado a retificação de sua DCTF. Ou seja, no momento da compensação - transmissão da PER/DCOMP, o crédito indicado pelo sujeito passivo não estava disponível, tendo sido instaurado procedimento de verificação visando a homologação (ou não) da compensação declarada.

Nesse contexto, no qual se revela fundamental a apuração da certeza e liquidez do crédito indicado na compensação, recai sobre a recorrente o ônus de comprovar o direito creditório alegado por meio de documentos pertinentes, suficientes e necessários: escrituração contábil-fiscal, demonstrando a apuração da COFINS, juntamente com todos os demais documentos que suportam sua escrituração.

Não tendo logrado êxito em provar suas alegações, manifesta-se improcedente o pleito da recorrente.

No tocante ao pedido de diligência, há que se lembrar que a recorrente teve todas as oportunidades, no curso do contencioso administrativo, para trazer os elementos suficientes e necessários para comprovar seu direito creditório, sobretudo sua completa escrituração contábil-fiscal e os documentos que a lastreiam, não se justificando, no presente caso, a realização de diligência para suprir carência probatória - uma vez que a diligência não se afigura como remédio processual para suprir injustificada omissão probatória, especialmente de provas documentais que já poderiam ter sido juntadas aos autos.

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

(documento assinado digitalmente)

Vinícius Guimarães