



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



**Processo nº** 11080.928658/2009-06  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 3003-000.549 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Turma Extraordinária  
**Sessão de** 19 de setembro de 2019  
**Recorrente** GUAIBA QUIMICA INDUSTRIA E COMERCIO LTDA.  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/05/2006 a 31/05/2006

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, Marcio Robson da Costa, Müller Nonato Cavalcanti Silva.

## Relatório

O presente processo versa sobre declaração de compensação, transmitida por meio de PER/DCOMP, no qual o interessado indica crédito de pagamento indevido ou a maior de COFINS, para compensação de débito próprio.

Em análise do PER/DCOMP, foi emitido despacho decisório, 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 contestou o despacho decisório, alegando, em síntese, que teria declarado, de forma errônea, o débito de COFINS atinente ao período de apuração **05/2006**. Com a retificação da DCTF, com apuração a menor da COFINS, adviria o direito creditório indicado na declaração de compensação. Com a manifestação de inconformidade, juntou cópias das DCTFs, DACON, PER/DCOMP e documento de arrecadação DARF.

A 2ª Turma da DRJ em Porto Alegre negou provimento à manifestação de inconformidade, assinalando, em síntese, que a impugnante não logrou comprovar o direito creditório alegado. Nesse contexto, o colegiado de primeira instância entendeu que o sujeito passivo não comprovou a base de cálculo e efetivo valor devido a título de COFINS, objeto da DCTF retificadora, a qual foi transmitida após a prolação do despacho decisório.

Inconformada, a recorrente interpôs recurso voluntário, no qual reafirma os argumentos trazidos na manifestação de inconformidade e esclarece que o valor informado na DCTF original e *“posteriormente retificado deu-se por erro na base de cálculo dos créditos de COFINS **sobre as aquisições no mercado interno de bens destinados a revenda**, a qual (base de cálculo) foi ajustada posteriormente em sua contabilidade, ensejando no aumento do seu crédito, e, conseqüentemente, a diminuição do recolhimento do tributo pago anteriormente”*. Com o recurso, juntou cópias das páginas do livro Razão, Registro de Apuração do ICMS e demonstrativo auxiliar de apuração do tributo. Postula pela realização de diligência para sanar eventuais dúvidas quanto aos créditos apurados pela recorrente.

É o relatório.

Fl. 3 do Acórdão n.º 3003-000.549 - 3ª Sejul/3ª Turma Extraordinária  
Processo nº 11080.928658/2009-06

## Voto

Conselheiro Vinícius Guimarães, Relator.

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

No caso concreto, o sujeito passivo transmitiu PER/DCOMP, tendo indicado a existência de crédito decorrente de pagamento indevido ou a maior de COFINS, período de apuração de **maio de 2006**.

Em verificação fiscal do PER/DCOMP, 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 da contribuição declarada. Foi, então, emitido Despacho Decisório (fl. 4)<sup>1</sup> cuja decisão não homologou a compensação declarada.

Cientificado da decisão, o contribuinte apresentou manifestação de inconformidade, na qual sustentou que houve erro no valor devido de COFINS informado na DCTF original e que a DCTF retificadora teria trazido o valor correto.

Ao apreciar a manifestação de inconformidade, o colegiado *a quo* decidiu pela manutenção do despacho decisório, sustentando, em síntese, que a manifestante não havia apresentado documentos hábeis para comprovar o novo valor de débito de COFINS informado na DCTF retificadora.

Os fundamentos da decisão recorrida são precisos.

Analisando os autos, observa-se que a recorrente não apresentou, na fase de impugnação (manifestação de inconformidade), escrituração contábil-fiscal nem documentos que a suportem aptos a demonstrar a certeza e liquidez do crédito alegado. Com efeito, pela análise dos documentos então apresentados, não há como afirmar a disponibilidade do crédito pleiteado.

Como se sabe, 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 como pressuposto fundamental para a concreção da compensação.

Nesse contexto, recai sobre o sujeito passivo 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;*

Assim, no caso dos autos, já em sua impugnação perante o colegiado *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:

---

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

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)

Apesar disso, analisei os autos em busca de eventuais documentos apresentados após a manifestação de inconformidade e constato que não há provas suficientes para a comprovação do direito alegado. Explico.

Compulsando os autos, observa-se que a recorrente apresentou, junto ao recurso voluntário, cópias de páginas do livro Registro de Apuração do ICMS e do livro Razão, assim como demonstrativo auxiliar de apuração da COFINS, todos atinentes ao período de **maio de 2006**.

Tais documentos não são, todavia, suficientes para demonstrar:

- (i) a apuração do débito de COFINS informado na DCTF retificadora, tornando-a apta a infirmar o débito regularmente constituído na DCTF original;
- (ii) a escrituração contábil do pagamento indevido e da compensação declarada.

No tocante ao valor da COFINS devida, a recorrente sustenta que o erro teria decorrido da falta de consideração, na apuração da DCTF original, dos créditos de **adquisições no mercado interno de bens destinados a revenda**.

Não obstante, analisando o demonstrativo auxiliar de apuração da COFINS, apresentado pela recorrente, observa-se que a diferença entre a apuração original e a apuração retificadora não decorre apenas da apropriação de supostos créditos de bens para revenda, mas, ainda, de outros créditos, entre os quais, destacam-se aqueles provenientes de despesas de armazenagem e frete nas operações de venda e da aquisição de bens utilizados como insumos

Nesse contexto, analisando os documentos apresentados, verifica-se que não há elementos probatórios suficientes para demonstrar os valores expressos no demonstrativo auxiliar. Em especial, não há comprovação dos créditos decorrentes de (i) bens para revenda, (ii) despesas de armazenagem e fretes nas operações de venda e (iii) bens utilizados como insumos. Explico.

Com relação aos **bens para revenda**, a recorrente deixou de apresentar os registros contábeis e as correspondentes notas fiscais das aquisições que geraram o suposto direito creditório. Ademais, não há, nos autos, os registros contábeis dos lançamentos de apropriação e baixa dos créditos de COFINS atinentes às referidas aquisições (COFINS a recuperar) - neste caso, deveria ter sido apresentado, no mínimo, o Razão da conta Cofins a Recuperar (e suas contrapartidas) com os documentos fiscais das aquisições correspondentes.

No tocante às despesas de armazenagem e fretes nas operações de venda, saliente-se, antes de tudo, que supostos créditos não foram objeto da contestação da recorrente em sede de recurso voluntário – tampouco em manifestação de inconformidade –, de maneira que a discussão de tal matéria se mostra preclusa. Como já assinalado, a recorrente alegou, em sede recursal, que a diferença entre a apuração original e a retificadora se deu porque, nesta última declaração, foram considerados **os créditos de aquisição de bens para revenda**, não tendo sido ventilada qualquer alegação atinente às despesas de armazenagem e frete.

Além da preclusão, esclareça-se, ainda, que os documentos juntados não são suficientes para justificar os supostos créditos decorrentes de despesas de armazenagem e frete nas operações de venda. Isso porque, além de não ter sido apresentada a escrituração contábil pertinente às despesas com armazenagem e frete, **não há qualquer documento fiscal** (notas fiscais ou conhecimentos de transporte, por exemplo) para comprovar a natureza das operações a título de frete e armazenagem – sobretudo para saber se aquelas operações se enquadrariam nas hipóteses de creditamento da COFINS.

O mesmo se verifica quanto aos créditos decorrentes das aquisições de **bens utilizados como insumos**. Além de não ter abordado tal matéria nas contestações formuladas, observa-se que a recorrente deixou de apresentar os registros contábeis das contas que representariam os gastos com bens utilizados como insumos. Também não foram apresentados os documentos fiscais de suporte à escrituração contábil-fiscal, como, por exemplo, notas fiscais de aquisição, a fim de comprovar a natureza dos bens adquiridos.

Na verdade, analisando as páginas do Razão, constata-se que a recorrente limitou-se a apresentar os registros das seguintes contas de resultado: Mercadorias (vendas), Produtos (saídas), Serviços, Juros Recebidos, Cancelamento e Devoluções, Leasing, Aluguéis e Energia Elétrica. Além de não servirem para demonstrar, de forma suficiente, o valor controverso da COFINS, tais registros contábeis não foram acompanhados de quaisquer documentos fiscais.

É de se registrar, ainda, que as páginas do livro Registro de Apuração do ICMS não são suficientes para comprovar o valor do débito de COFINS nem para justificar supostos créditos daquela contribuição. Trata-se de livro que visa a apuração do ICMS. Observe-se, ainda, que **os registros daquele livro estão desacompanhados dos documentos que lhe dão suporte**

Ademais, uma rápida análise das entradas no livro do ICMS revela valores discrepantes com as informações coligidas no demonstrativo auxiliar da COFINS: se tomarmos, por exemplo, os valores de entrada relativos às compras para comercialização (CFOPs 1102 e 2102) e aquisição de serviços de transporte por estabelecimento comercial (CFOPs 1353 e 2353), constatamos números divergentes daqueles valores das aquisições de bens para revenda e fretes em sua aquisição descritos no demonstrativo auxiliar.

Na verdade, não há como estabelecer uma relação incontroversa e simétrica entre as entradas descritas no Registro de Apuração do ICMS e as aquisições de bens e serviços que dão direito a crédito de COFINS. Pelo Registro de Apuração do ICMS, não há como formular conclusão inequívoca acerca das aquisições que seriam passíveis de creditamento da COFINS não-cumulativa.

Pode-se asseverar, em síntese, que a demonstração de eventuais créditos de PIS/COFINS impõe a apresentação da escrituração contábil-fiscal com os documentos que lhe dão suporte – como, por exemplo, no caso concreto, notas fiscais de entrada dos bens para revenda ou os documentos fiscais dos serviços de armazenagem e frete. Somente esses elementos podem esclarecer se determinadas aquisições de bens ou serviços são passíveis de creditamento no âmbito das contribuições não cumulativas.

Observe-se, ademais, que os documentos juntados não servem para confirmar que as contas utilizadas no demonstrativo auxiliar, integrante do recurso voluntário, são todas as contas que deveriam ser consideradas para a apuração da COFINS de **maio de 2006**. Nesse caso, para ser comprovado o valor de apuração da COFINS, poderia ter sido apresentado o Razão da conta **Cofins a recolher** (ou da conta de despesa atinente à COFINS) ou os registros apropriados do livro Diário.

A documentação apresentada também não serve 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.

Neste caso, a recorrente poderia ter apresentado o Razão da conta Cofins a compensar, a fim de comprovar o lançamento do suposto pagamento indevido - lançamento a crédito na conta de despesas atinente à COFINS e lançamento a débito na conta do ativo Cofins a compensar - e da compensação declarada - lançamento a crédito na conta de Cofins a compensar e lançamento a débito na conta do passivo relativa ao tributo compensado.

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.

Em especial, se o erro da declaração original se deve à desconsideração de supostos créditos a serem deduzidos na apuração da COFINS devida no período – no caso concreto, bens para revenda -, natural que a comprovação do valor correto do tributo devido passe pela própria comprovação daqueles supostos créditos, por meio de documentação contábil-fiscal e documentos fiscais que lhe dão suporte.

Por fim, no tocante ao pedido de diligência, entendo que não há justificativa nem necessidade para tal procedimento. Toda a prova documental deveria ter sido apresentada com a manifestação de inconformidade. Sendo assim, não há que se falar em diligência como remédio processual para suprir injustificada omissão na apresentação de provas documentais por quem alega possuir direito, sobretudo quando repetidas oportunidades são dadas para a comprovação do direito alegado.

Há que se lembrar, por oportuno, que 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.

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. Nesse contexto, a aplicação de princípios, como aqueles do formalismo moderado ou da verdade material, 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.

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

(documento assinado digitalmente)

Vinícius Guimarães