



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13896.904551/2009-03
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3402-008.150 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 24 de fevereiro de 2021
Recorrente CREATA BRASIL SERVICOS DE MARKETING LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Data do fato gerador: 31/05/2004

RETIFICAÇÃO DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA.
DESCABIMENTO.

Não há qualquer erro da decisão de primeira instância em considerar a data do pagamento do DARF em sua ementa para tratar do processo relacionado a pedido de compensação referente a pagamento indevido, inexistindo qualquer retificação a ser realizada.

DCTF RETIFICADORA APRESENTADA APÓS CIÊNCIA DO DESPACHO DECISÓRIO. EFEITOS.

A DCTF retificadora apresentada após a ciência da contribuinte do despacho decisório que indeferiu o pedido de compensação não é suficiente para a comprovação do crédito tributário pretendido, sendo indispensável à comprovação do erro em que se funde, nos moldes do artigo 147, §1º do Código Tributário Nacional.

PER/DCOMP. DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA. LIQUIDEZ E CERTEZA.

Os valores recolhidos a maior ou indevidamente somente são passíveis de restituição/compensação caso os débitos reúnam as características de liquidez e certeza. Em se tratando de pedido de compensação, o contribuinte possui o ônus de prova do seu direito aos créditos pleiteados.

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)

Rodrigo Mineiro Fernandes - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Maysa de Sá Pittondo Deligne - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Rodrigo Mineiro Fernandes, Pedro Sousa Bispo, Maysa de Sá Pittondo Deligne, Paulo Regis Venter (suplente convocado), Renata da Silveira Bilhim, Sílvia Rennan do Nascimento Almeida, Maria Eduarda Alencar Câmara Simões (suplente convocada) e Thais De Laurentiis Galkowicz. Ausente a Conselheira Cynthia Elena de Campos, sendo substituída pela Conselheira Maria Eduarda Alencar Câmara Simões (suplente convocada).

Relatório

Trata-se de pedido de compensação relacionado a crédito de pagamento indevido ou a maior de COFINS Não cumulativa (código de receita 5856) relativa ao período de apuração de maio de 2004.

Após a transmissão de despacho decisório eletrônico não homologando a compensação pleiteada, sob a justificativa do crédito pleiteado ter sido utilizado para quitar débito de COFINS Não cumulativa do período, o contribuinte apresentou Manifestação de Inconformidade informando que os débitos de COFINS informados na DCTF foram equivocados, sendo que sua retificação foi realizada após a emissão do despacho decisório. A DCTF retificadora foi o único documento anexado aos autos (e-fls. 17/20).

Esta defesa foi julgada improcedente pela Delegacia de Julgamento, em acórdão ementado nos seguintes termos:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS Data do fato gerador: 15/06/2004 DIREITO CREDITÓRIO. PROVA. O reconhecimento do direito creditório pleiteado requer a prova de sua existência e montante, sem o que não pode ser restituído ou utilizado em compensação. Faltando ao conjunto probatório carreado aos autos pela interessada elemento que permita a verificação da existência de pagamento indevido ou a maior frente à legislação tributária, o direito creditório não pode ser admitido. Manifestação de Inconformidade Improcedente Direito Creditório Não Reconhecido (e-fl. 41)

Intimado desta decisão em 21/05/2015 (e-fl. 47), o sujeito passivo apresentou Recurso Voluntário em 18/06/2015 (e-fls. 49 e ss.) alegando, em síntese: *(i)* a necessidade de retificação da ementa do acórdão da DRJ, por indicar a data de recolhimento do DARF e não do período de apuração; *(ii)* a validade do crédito, vez que a base de cálculo da COFINS do período seria muito inferior ao valor sobre o qual a empresa se respaldou para proceder com o recolhimento do DARF no montante de R\$ 111.525,01. Anexa aos autos registro de serviços prestados e GIA/ICMS para respaldar seu raciocínio que o valor do faturamento do período seria inferior ao que se respaldou. Afirma que o valor da soma da prestação de serviços e venda de mercadorias corresponde a um valor de COFINS devido, sem deduções, de R\$ 36.614,94. Requer a aplicação do princípio da verdade real e o requerimento de diligência para comprovar suas alegações. Pleiteia, ainda, a realização de sustentação oral.

Em seguida, os autos foram direcionados a este Conselho para julgamento.

É o relatório.

Voto

Conselheira Maysa de Sá Pittondo Deligne, Relatora.

O Recurso Voluntário é tempestivo e deve ser conhecido.

Primeiramente, sustenta a Recorrente que a r. decisão recorrida caberia ser retificada em sua ementa para indicar a data correta do período de apuração, qual seja, maio/2004. Contudo, a r. decisão indica na ementa a data em que o crédito pleiteado na compensação teria surgido, qual seja, na data do pagamento do DARF considerado como indevido pelo sujeito passivo, quitado em 15/06/2004. Além dessa questão não prejudicar de qualquer forma a defesa do sujeito, não há qualquer erro da decisão em considerar a data do DARF em sua ementa, inexistindo qualquer retificação a ser realizada.

Adentrando no mérito, observa-se que a Recorrente não trouxe nenhum elemento fático ou jurídico capaz de afastar a conclusão do despacho decisório e da r. decisão recorrida.

Com efeito, em sua defesa o contribuinte alegou que a origem do crédito decorreria de equívoco cometido na apuração do valor da COFINS devida em maio/2004. Para demonstrar a existência do crédito, a empresa apresentou somente a DCTF retificadora, que indica um valor de COFINS devido de R\$ 25.019,45. No Recurso Voluntário, sustenta que a base de cálculo da COFINS seria o faturamento, assim entendido como a soma dos valores referentes a prestação de serviços e venda de mercadorias, que alcançaria um valor de COFINS devido de R\$ 36.614,94, “*sem considerar eventuais deduções*” (e-fl. 54). Anexa o registro de serviços prestados e a consulta de GIA-ICMS que respaldaria a base de cálculo alcançada.

Primeiramente, essencial frisar que o raciocínio traçado pelo sujeito passivo quanto à base de cálculo da COFINS Não cumulativa se mostra falho. De fato, em conformidade com o art. 1º da Lei n.º 10.833/2003, a base de cálculo da COFINS não cumulativa encontra respaldo constitucional na redação já vigente do art. 195, I, ‘b’ da Constituição Federal de 1988¹ para incidir sobre as receitas aferidas pela pessoa jurídica, incluídas receitas diferentes daquelas correspondentes ao seu faturamento, como as receitas financeiras por exemplo. Na redação original da lei, anterior à modificação dada pela Lei n.º 12.973/2014:

Art. 1º A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, com a incidência não-cumulativa, tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido **o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.** (grifei)

A discussão quanto à extensão do signo faturamento é travada para a COFINS cobrada com fulcro no art. 3º da Lei n.º 9.718/98, tradicionalmente denominada de COFINS

¹ Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais: I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre: b) **a receita** ou o faturamento; (Incluído pela Emenda Constitucional n.º 20, de 1998)

Cumulativa, para a qual inexistia a alteração dada pela Emenda Constitucional n.º 20/1998.² Portanto, ao contrário do que pretende a Recorrente, a COFINS Não cumulativa não incide tão somente sobre o faturamento, assim entendido como o produto da “*venda de mercadorias, de serviços ou de mercadorias e serviços*”.³

Ademais, a empresa não acostou aos autos qualquer documento fiscal (DACON) ou contábil (balancetes, livro diário, notas fiscais etc.) que poderia respaldar o seu crédito e a retificação da DCTF por ela realizada após o recebimento do despacho decisório. De fato, não constam dos autos os documentos fiscais ou contábeis que dão suporte para a retificação realizada, inexistindo qualquer elemento capaz de demonstrar o recolhimento indevido alegado. Ainda que se considere a documentação anexada pela empresa no Recurso Voluntário (que considera um valor de base de cálculo de COFINS inferior ao previsto na lei), observa-se que a própria Recorrente reconhece que se alcança um valor devido de COFINS no período (de R\$ 36.614,94) superior àquele valor informado na DCTF retificadora (de R\$ 25.019,45), não sendo possível confirmar a origem do valor informado na DCTF retificadora.

Além de não constar qualquer documento relacionado à apuração da COFINS Não cumulativa, a documentação anexada pela empresa não evidencia qual o equívoco cometido em sua apuração, inexistindo um comparativo realizado pelo sujeito passivo entre sua apuração fiscal original e retificadora, não estando evidenciado documentalmente qual a origem do crédito.

E a ausência de documentos, com a expressa indicação da necessidade de apresentação de documentos contábeis para demonstrar seu crédito, foram bem evidenciadas pela r. decisão recorrida, nos seguintes termos:

Para sustentar a existência do crédito que pretendeu utilizar, a contribuinte apresenta tão somente uma DCTF retificadora, na tentativa de evidenciar a existência do pagamento indevido.

Não obstante, a retificadora não se presta ao fim pretendido, uma vez que apresentada após a ciência do Despacho Decisório.

Por seu turno, não existem nos autos qualquer documento que comprove a apuração que a interessada defende como correta e que, conseqüentemente, originaria o crédito. Nenhum demonstrativo. Nenhum livro contábil. Nada.

² Para o histórico dessa discussão vide, dentre outros, o Acórdão 3402-007.044, de outubro/2019. Como traçado naquelas oportunidade, com a edição da Lei 9.718/98 e a indicação pelo legislador ordinário de que o faturamento ou receita bruta da pessoa jurídica corresponderia à “totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica” (art. 3º, § 1º, da Lei 9.718/98), foi instaurada uma extensa discussão na doutrina e na jurisprudência quanto ao conceito de faturamento indicado, à época, no art. 195, I, da CF/88, em sua redação originária, como materialidade suscetível de tributação pelas contribuições securitárias. Essa discussão ganhou ainda maior relevância com a publicação, em dezembro de 1998, da EC 20/98, pela qual foi alterada a redação do art. 195, I, CF/88 para indicar, além do faturamento, o termo receita como uma materialidade suscetível de tributação pelas contribuições securitárias no art. 195, I, ‘b’, CF/88. O conceito constitucional de faturamento incorporado pelo texto constitucional, depreendido do Decreto-Lei 2.397/87 ao definir a base de cálculo do extinto FINSOCIAL é o produto da venda de mercadorias e/ou da prestação de serviços auferidos pelas pessoas jurídicas. Esse foi o entendimento adotado pelo Supremo Tribunal Federal no RE 346.084, um dos primeiros precedentes quanto à inconstitucionalidade do mencionado § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718/98, segundo o qual o conceito de faturamento, sinônimo de receita bruta, não pode ser considerado como todas as receitas auferidas pela pessoa jurídica referindo-se, apenas, “à venda de mercadorias, de serviços ou de mercadorias e serviços”.

³ BRASIL. STF. RE 346084, Relator Ministro Ilmar Galvão, Relator para o acórdão Ministro Marco Aurélio, Tribunal Pleno, julgado em 09/11/2005, publicado em 01/09/2006.

Nessas circunstâncias, acatar a pretensão da contribuinte seria admitir que, por sua tão só vontade, fosse gerado um crédito contra a Fazenda Pública. A toda prova, o sistema tributário não comporta tal conclusão, sendo requerido da parte que invoca direito creditório a prova de sua existência e montante, ou seja, de sua certeza e liquidez. No caso, não há qualquer prova nesse sentido. (e-fl. 43 - grifei)

Uma vez que os documentos apresentados não trazem um indício do crédito entendido como devido pelo sujeito, não trazendo uma aproximação uníssona quanto à apuração da COFINS no período e quanto ao crédito que seria eventualmente passível de restituição/compensação, entendo ser prescindível a realização de diligência no presente caso. Inclusive, necessária a apresentação de documentação contábil para evidenciar as retificações realizadas na documentação fiscal do sujeito passivo após o recebimento do despacho decisório, como exigido por este Conselho, consoante bem explanado pela Conselheira Thais De Laurentiis Galkowicz no Acórdão 3402-005.034:

"Muito embora a falta de prova sobre a existência e suficiência do crédito tenha sido o motivo tanto da não homologação da compensação por despacho decisório, como da negativa de provimento à manifestação de inconformidade, a Recorrente permanece sem se desincumbir do seu ônus probatório, insistindo que efetuou a retificação do Dacon e da DCTF, o que demonstraria seu direito ao crédito.

Ocorre que o Dacon constitui demonstrativo por meio do qual a empresa apura as contribuições devidas.

Com efeito, o Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais (DACON), instituído pela Instrução Normativa SRF nº 387, de 20 de janeiro de 2004, é uma declaração acessória obrigatória em que as pessoas jurídicas informavam a Receita Federal do Brasil sobre a apuração da Contribuição ao PIS e da COFINS. Em outros termos, sua função é de refletir a situação do recolhimento das contribuições da empresa, sendo os créditos autorizados por lei e com substrato nos documentos contábeis da empresa, basicamente notas fiscais os livros fiscais onde estão registradas as referidas notas, além da própria DCTF. Assim, são esses últimos documentos que possuem aptidão para comprovar o crédito.

Ademais, a Instrução Normativa n. 1.015, de 05 de março de 2010, vigente à época dos fatos, estabelece que:

Art. 10. A alteração das informações prestadas em Dacon, nas hipóteses em que admitida, será efetuada mediante apresentação de demonstrativo retificador, elaborado com observância das mesmas normas estabelecidas para o demonstrativo retificado.

§ 1º O Dacon retificador terá a mesma natureza do demonstrativo originariamente apresentado, substituindo-o integralmente, e servirá para declarar novos débitos, aumentar ou reduzir os valores de débitos já informados ou efetivar alteração nos créditos e retenções na fonte informados.

§ 2º A retificação não produzirá efeitos quando tiver por objeto:

I - reduzir débitos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins:

a) cujos saldos a pagar já tenham sido enviados à Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN) para inscrição em Dívida Ativa da União (DAU), nos casos em que importe alteração desses saldos;

b) cujos valores apurados em procedimentos de auditoria interna, relativos às informações indevidas ou não comprovadas prestadas no demonstrativo original, já tenham sido enviados à PGFN para inscrição em DAU; ou

c) que tenham sido objeto de exame em procedimento de fiscalização; e

II - alterar débitos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins em relação aos quais a pessoa jurídica tenha sido intimada de início de procedimento fiscal.

(...)

§ 5º A pessoa jurídica que entregar Dacon retificador, alterando valores que tenham sido informados na Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF), deverá apresentar, também, DCTF retificadora.

Quanto à DCTF, cuja retificação foi feita posteriormente à prolação do despacho decisório, tampouco salvaguarda o pleito da Recorrente. Explico.

Este Conselho possui pacífica jurisprudência, tanto nas turmas ordinárias (e.g. Acórdãos 3801-004.289, 3801-004.079, 3803-003.964) como na Câmara Superior de Recursos Fiscais (e.g. Acórdão 9303-005.519), no sentido de que a retificação posterior ao Despacho Decisório não impediria o deferimento do crédito quando acompanhada de provas documentais comprovando o erro cometido no preenchimento da declaração original. Tal entendimento funda-se na letra do artigo 147, § 1º do Código Tributário Nacional, a seguir transcrito:

Art. 147. O lançamento é efetuado com base na declaração do sujeito passivo ou de terceiro, quando um ou outro, na forma da legislação tributária, presta à autoridade administrativa informações sobre matéria de fato, indispensáveis à sua efetivação.

§ 1º A retificação da declaração por iniciativa do próprio declarante, quando vise a reduzir ou a excluir tributo, só é admissível mediante comprovação do erro em que se funde, e antes de notificado o lançamento.

Portanto, a DCTF retificadora apresentada após a ciência do Despacho Decisório não é suficiente para a demonstração do crédito pleiteado em PER/DCOMP, sendo imprescindível que a Contribuinte faça prova do erro em que se fundou a retificação.

Nesse sentido, destaco a ementa do Acórdão n.º 9303005.708, cujo julgamento na CSRF, por unanimidade, ocorreu em 19 de setembro de 2017:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Data do fato gerador: 30/04/2001

DCTF RETIFICADORA APRESENTADA APÓS CIÊNCIA DO DESPACHO DECISÓRIO. EFEITOS.

A retificação da DCTF após a ciência do Despacho Decisório que indeferiu o pedido de restituição não é suficiente para a comprovação do crédito, sendo indispensável a comprovação do erro em que se funde. Recurso Especial do Contribuinte negado.)

Com relação a prova dos fatos e o ônus da prova, dispõem o artigo 36, caput, da Lei n.º 9.784/99 e o artigo 373, inciso I, do Código de Processo Civil, abaixo transcritos, que caberia à Recorrente, autora do presente processo administrativo, o ônus de demonstrar o direito que pleiteia:

Art. 36 da Lei n.º 9.784/99.

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 art. 37 desta Lei.

Art. 373 do Código de Processo Civil.

O ônus da prova incumbe:

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

Peço vênia para destacar as palavras do Conselheiro relator Antonio Carlos Atulim, plenamente aplicáveis ao caso sub judice:

“É certo que a distribuição do ônus da prova no âmbito do processo administrativo deve ser efetuada levando-se em conta a iniciativa do processo. Em processos de repetição de indébito ou de ressarcimento, onde a iniciativa do pedido cabe ao contribuinte, é óbvio que o ônus de provar o direito de crédito oposto à Administração cabe ao contribuinte. Já nos processos que versam sobre a determinação e exigência de créditos tributários (autos de infração), tratando-se de processos de iniciativa do fisco, o ônus da prova dos fatos jurídicos da pretensão fazendária cabe à fiscalização (art. 142 do CTN e art. 9º do PAF). Assim, realmente andou mal a turma de julgamento da DRJ, pois o ônus da prova incumbe a quem alega o fato probando. Se a fiscalização não provar os fatos alegados, a consequência jurídica disso será a improcedência do lançamento em relação ao que não tiver sido provado e não a sua nulidade.

No caso em análise, **a Contribuinte esclarece que teria apurado créditos de PIS, contudo, para comprovar a liquidez e certeza do crédito informado nas declarações (DCTF e DAF) é imprescindível que seja demonstrada através da escrituração contábil e fiscal, baseada em documentos hábeis e idôneos, a diminuição do valor do débito correspondente a cada período de apuração.**”

(grifei)

Assim, no presente caso, entendo ser prescindível a diligência, vez que a Recorrente não evidencia com clareza a existência de crédito no presente caso.

E aqui cumpre novamente⁴ consignar que o contribuinte figura como titular da pretensão nas Declarações de ressarcimento e de compensação e, como tal, possui o **ônus de prova** quanto ao **fato constitutivo de seu direito**. Em outras palavras, o sujeito passivo possui o encargo de comprovar, por meio de documentos hábeis e idôneos, a existência do direito creditório, demonstrando que o direito invocado existe.

Assim, caberia ao sujeito passivo trazer aos autos os elementos aptos a comprovar a existência de direito creditório, capazes de demonstrar, de forma cabal, que a Fiscalização incorreu em erro ao não homologar a compensação pleiteada, em conformidade com os arts. 15 e 16 do Decreto n.º 70.235/1972⁵.

Com efeito, o ônus probatório nos processos de compensação **é do postulante ao crédito**, tendo este o dever de apresentar todos os elementos necessários à prova de seu direito, no entendimento reiterado desse Conselho. A título de exemplo:

⁴ Como já consignando por esta Turma em outras oportunidade como, por exemplo, no Acórdão n.º 3402-004.763, de 25/10/2017, de minha relatoria.

⁵ “Art. 15. A impugnação, formalizada por escrito e instruída com os documentos em que se fundamentar, será apresentada ao órgão preparador no prazo de 30 (trinta) dias, contados da data em que for feita a intimação da exigência.

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;”

Assunto: Processo Administrativo Fiscal Período de apuração: 31/07/2009 a 30/09/2009 VERDADE MATERIAL. INVESTIGAÇÃO. COLABORAÇÃO. A verdade material é composta pelo dever de investigação da Administração somado ao dever de colaboração por parte do particular, unidos na finalidade de propiciar a aproximação da atividade formalizadora com a realidade dos acontecimentos. **PEDIDOS DE COMPENSAÇÃO/RESSARCIMENTO. ÔNUS PROBATÓRIO. DILIGÊNCIA/PERÍCIA. Nos processos derivados de pedidos de compensação/ressarcimento, a comprovação do direito creditório incumbe ao postulante, que deve carrear aos autos os elementos probatórios correspondentes.** Não se presta a diligência, ou perícia, a suprir deficiência probatória, seja do contribuinte ou do fisco. (...)" (Processo n.º 11516.721501/2014-43. Sessão 23/02/2016. Relator Rosaldo Trevisan. Acórdão n.º 3401-003.096 - grifei)

Com isso, face a ausência de provas, deve ser mantida a conclusão alcançada pela decisão de primeira instância no sentido da inexistência de qualquer direito creditório na hipótese.

Ante o exposto, voto no sentido de negar provimento ao Recurso Voluntário.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Maysa de Sá Pittondo Deligne