



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	16327.901647/2019-26
ACÓRDÃO	3202-003.359 – 3ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	13 de fevereiro de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	BANCO PAN S.A
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/01/2014 a 31/01/2014

RESTITUIÇÃO. ÔNUS PROBATÓRIO DO CONTRIBUINTE.

Pertence ao contribuinte o ônus de comprovar a certeza e liquidez do crédito para o qual pleiteia ressarcimento, restituição ou compensação.

Não há como reconhecer crédito cuja natureza, certeza e liquidez não restaram comprovadas por meio de escrituração contábil-fiscal e documentos que a suportem.

DILIGÊNCIA. DESNECESSIDADE. REJEIÇÃO.

Diligência ou perícia não se prestam para suprir a deficiência das provas carreadas pelo sujeito passivo aos autos, sendo cabível somente quando for imprescindível ou praticável ao desenvolvimento da lide.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade, em rejeitar a preliminar de nulidade da decisão recorrida para, no mérito, negar provimento ao recurso voluntário.

Assinado Digitalmente

Onízia de Miranda Aguiar Pignataro – Relatora

Assinado Digitalmente

Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Aline Cardoso de Faria, Jucileia de Souza Lima, Onizia de Miranda Aguiar Pignataro, Rafael Luiz Bueno da Cunha, Wagner Mota Momesso de Oliveira, Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe (Presidente).

RELATÓRIO

Trata o presente processo de apreciação de Declaração de Compensação (DCOMP) nº 22153.27604.240914.1.7.04-0038, relativa ao período de apuração 31/01/2014, com crédito no valor de R\$ 2.064.501,84 a título de Cofins (código 7987 –entidades financeiras e equiparadas).

Para uma melhor compreensão dos fatos em discussão, transcrevo o relatório extraído do Acórdão 107-004.362, da 17ª TURMA DA DRJ07:

Trata o presente processo de apreciação de Declaração de Compensação (DCOMP) nº 22153.27604.240914.1.7.04-00381, relativa ao período de apuração 31/01/2014, com crédito no valor de R\$ 2.064.501,84 a título de Cofins (código 7987 –entidades financeiras e equiparadas).

A DEINF São Paulo, por meio do despacho decisório, emitido em 05/04/2019, não homologou as compensações declaradas, sob a alegação de que o crédito já havia sido integralmente utilizado para quitar débitos do contribuinte.

Em complemento ao Despacho Decisório supra, foi elaborado Relatório Fiscal, fls. 130 a 132, onde são informados os motivos de não ser reconhecido nenhum valor como crédito para o período (apesar da apresentação de DCTF retificadora). A seguir apresentamos parte dos esclarecimentos:

De posse dos dados iniciais declarados pelo contribuinte, esta autoridade fiscal realizou o cotejo entre a primeira (original, cancelada) e a última (retificadora, ativa) Declarações de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF) apresentadas pelo interessado para o período de apuração 01/2014 em cumprimento com mandamento consignado no art. 7º da Lei nº 10.426/2002, regulamentado pela IN RFB nº 1.599/2015. Na DCTF original (nº 100.2014.2014.1880095034) constava um débito apurado e pago de COFINS da ordem de R\$ 6.824.295,03, sendo que tal valor foi alterado para R\$ 4.757.750,08 na DCTF retificadora (nº 100.2014.2018.1821768116). Da diferença das duas somas chega-se à quantia de R\$ 2.066.544,95, justamente o saldo a compensar original pleiteado pelo interessado na DCOMP em escopo (nº 22153.27604.240914.1.7.04-0038), acrescido do valor original de crédito transmitido por meio de uma segunda DCOMP (nº 29217.30874.180718.1.3.04-2792 - R\$ 1.527.675,92); Ocorre que o montante de R\$ 4.757.750,08 alegado pelo particular como sendo a quantia

correta para o DARF de R\$ 6.824.295,03 quitado em 20/02/2014 (apuração 01/2014) referente ao tributo COFINS, diferentemente do declarado em DCTF, nunca foi informado via Escrituração Contábil Fiscal (ECF), que passou a substituir a Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ) por força do comando prescrito pelo art. 5º, caput e parágrafo único, da IN RFB nº 1.422/2013. Ao determinar a pesquisa de duas escriturações transmitidas pelo interessado para o ano-calendário 2014, exercício 2015 (a original e a última retificadora), evidenciei que em ambas figura o mesmo valor de R\$ 6.824.295,03 a título de despesas de contribuição ao COFINS para o período de apuração 01/2014 (Registro L300 - Demonstração do Resultado Líquido no Período Fiscal - Página 3.130); De acordo com o Parecer Normativo COSIT nº 02/2015, “a retificação da DCTF é necessária, mas não necessariamente suficiente para deferir o crédito pleiteado, que depende da análise da autoridade fiscal / julgadora do caso concreto. Tanto que tal autoridade poderá discordar das razões apresentadas (a despeito da retificação da DCTF) e, conseqüentemente, indeferir / não homologar o PER/DCOMP com base em outros elementos de prova” (item 13.1). Ainda conforme o mesmo ato, “as informações declaradas em DCTF - original ou retificadora - que confirmam disponibilidade de direito creditório utilizado em PER/DCOMP, podem tornar o crédito apto a ser objeto de PER/DCOMP desde que não sejam diferentes das informações prestadas à RFB

[Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil] em outras declarações, tais como DIPJ e Dacon [Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais], por força do disposto no § 6º do art. 9º da IN RFB nº 1.110, de 2010, sem prejuízo, no caso concreto, da competência da autoridade fiscal para analisar outras questões ou documentos com o fim de decidir sobre o indébito tributário” (item 22.a); Frise-se que a IN RFB nº 1.110/2010 foi revogada pela IN RFB nº 1.599/2015, contudo o disposto no § 6º do art. 9º permaneceu inalterado. Segundo tal dispositivo, para que as retificações na DCTF produzam efeitos, a DIPJ (e conseqüentemente sua sucessora, a ECF) também deve ser retificada, caso contrário as bases de cálculo do IRPJ (Imposto de Renda - Pessoa Jurídica) e da CSLL (Contribuição Social sobre o Lucro Líquido) sofrem reduções maiores do que as devidas, pois delas são abatidos os valores de COFINS recolhidos, alegadamente a maior, como informa o contribuinte por meio da DCOMP em tela; Logo, tendo em vista que a ECF correspondente ao ano-calendário 2014 não foi retificada tempestivamente pelo contribuinte, em claro desagravo à legislação de regência, julgo prejudicada a homologação do direito creditório de que trata o presente dossiê. A compensação só deve ser autorizada se confrontada com créditos líquidos e certos do sujeito passivo contra a Fazenda Nacional (art. 170 da Lei nº 5.172/1966), sendo ônus integral do contribuinte a prova de tais pressupostos perante a autoridade tributária (Acórdão DRJ/FNS nº 7-34158/2014), o que não se verificou no caso em questão; Assim, por todo o exposto, utilizando de minha competência legal para decidir sobre compensação de crédito tributário (art. 112 do Decreto nº 7.574/2011 e art. 2º da Portaria RFB nº 1.453/2016, regulamentando o art. 6º, inc. I, “b”, da Lei nº 10.593/2002), lavro o presente Relatório Fiscal, DELIBERANDO, no

exercício das atribuições de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, pela NÃO HOMOLOGAÇÃO do direito creditório relativo à DCOMP nº 22153.27604.240914.1.7.04-0038 em sua totalidade.

Cientificada, a Interessada ingressou com manifestação de inconformidade, na qual alega, em síntese, que:

Conforme exposto, a Autoridade Fiscal reconheceu a existência de saldo credor em favor do Requerente, suportado pela transmissão de DCTF retificadora. Todavia, não homologou as compensações sob o único argumento de que o Requerente não teria retificado a sua Escrituração Contábil Fiscal ("ECF") relativa ao ano-calendário de 2014; Ou seja, por apego a um critério formal, relativo a suposta necessidade de retificação de uma obrigação acessória, a Autoridade Fiscal negou o direito de o Requerente compensar saldo credor legítimo - reconhecido pela própria Autoridade Fiscal, inclusive -

o que não merece prevalecer, conforme será demonstrado a seguir; Desde 2015 (ano-calendário 2014), a antiga DIPJ foi substituída pela ECF, mantendo-se esta última sem quaisquer campos específicos para informação acerca da apuração do PIS e COFINS, que era detalhada em obrigação acessória específica - o DICON, obrigatório até 31/12/2013 e, posteriormente, a EFD - Contribuições, obrigatória desde janeiro 2014; Ou seja, desde o ano-calendário 2005, os únicos campos da DIPJ ou ECF em que é possível verificar-se a despesa de PIS e COFINS do período são as fichas ou blocos de resultado do exercício, uma vez que não há nestas obrigações acessórias o detalhamento da base de cálculo do PIS e COFINS; Como tratou-se o caso em tela de apuração de crédito extemporâneo, os valores de pagamento indevido ou a maior apurados em 2018, foram contabilmente registrados e oferecidos à tributação pelo IRPJ e CSLL no ano-calendário de 2018 e seguramente serão evidenciados na ECF deste período de competência, uma vez que os respectivos lançamentos contábeis estarão refletidos na ECD de 2018; Destarte, ao verificar o pagamento a maior da COFINS e após retificar sua DCTF em 2018, não caberia a retificação de sua ECF, pois a despesa de PIS e COFINS do período em questão está representada em lançamento contábil transferido ao sistema eletrônico da Receita Federal o qual não poderia ser alterado. Logo, seria inviável a retificação da escrita contábil do Requerente relativa ao ano de 2014, cabendo apenas o reconhecimento do crédito de COFINS no exercício fiscal em que constatado o pagamento indevido (2018). Inclusive, o Sistema Sped não permite a alteração de dados contábeis de 2014; Além do mais, reforça a impropriedade do raciocínio fiscal o fato de que o Requerente, ao reconhecer o crédito da COFINS em 2018 (quando também retificou sua DCTF e transmitiu os PER/DCOMPs), ofereceu à tributação do IRPJ e da CSLL os valores correspondentes ao crédito pleiteado, conferindo a devida neutralidade fiscal ao procedimento; De fato, conforme se atesta no Balancete Mensal de 12/2018 e na Parte A do Lalur referente à 12/2018, o Requerente reconheceu o crédito de COFINS objeto deste processo administrativo (Conta 7.1.9.30.00.6 469.7 - Recuperação de Crédito de PIS e COFINS), que compôs o lucro tributado pelo IRPJ

e pela CSLL (Doc. 02); Logo, não há o que se falar em "reduções maiores do que as devidas" nas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, com aduziu a Autoridade Fiscal em seu Relatório (Fl. 02), haja vista o reconhecimento do crédito pleiteado nas bases desses tributos; Ainda que assim não fosse, apenas a título argumentativo, há que se reconhecer a insubsistência do procedimento levado a efeito pela Autoridade Fiscal, porquanto se vale indevidamente do Despacho Decisório, em análise de compensações de créditos de COFINS, para efetivamente formalizar exigência de débitos de IRPJ e CSLL, que nem sequer se encontravam constituídos; Ainda, caso fosse necessária a retificação da ECF 2014, o que se alega apenas para fins argumentativos, a Administração Tributária tem o poder/dever de revisar de ofício o lançamento quando da ocorrência de erro quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária, nos termos dos artigos 145 e 149 do CTN; II. 2 - Aplicação Do Princípio Da Verdade Material Com efeito, o procedimento adotado pela Autoridade Fiscal no presente caso revelou-se absolutamente contrário ao princípio da verdade material, porquanto não houve o devido aprofundamento das investigações, por parte da Fiscalização, a qual negou o direito ao crédito por suposta necessidade de retificação da ECF de 2014, mesmo reconhecendo o saldo credor em favor do Requerente; Dessa feita, não merece prosperar o fundamento defendido pela Autoridade Fiscal de que as compensações não deveriam ser homologadas unicamente em razão da não retificação da ECF relativa ao ano de 2014, tendo em vista que restou reconhecido o direito creditório, bem como a correção do procedimento adotado pelo Requerente; Desta forma, tendo sido comprovada de forma incontestável a legitimidade do crédito tributário, o Despacho Decisório deve ser reformado, com a consequente homologação integral da declaração de compensação originária do presente processo administrativo; Ante o exposto, o Requerente requer a esta C. Turma de Julgamento o recebimento, conhecimento e provimento da presente Manifestação de Inconformidade, com a consequente reforma integral do Despacho Decisório ora contestado, a fim de que sejam homologadas as compensações objeto dos PER/DCOMPs 22153.27604.240914.1.7.04-0038 (retificador") e 29217.30874.180718.1.3.04-2792.

É o relatório.

A Manifestação de Inconformidade foi julgada improcedente, tendo sido proferido o Acórdão, assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS Período de apuração: 01/01/2014 a 31/01/2014 AUSÊNCIA DE EMENTA.

Não contém ementa consoante as disposições da Portaria RFB nº 2.724, de 27 de setembro de 2017.

Manifestação de Inconformidade Improcedente Direito Creditório Não Reconhecido

A referida decisão foi objeto de Recurso Voluntário, no qual a Recorrente alega, em síntese:

PRELIMINAR. Utilização de novo critério jurídico pela DRJ para negar a homologação da compensação. MÉRITO. Correção do Procedimento Adotado pelo Recorrente. Comprovação do crédito pleiteado na declaração de compensação objeto do presente processo administrativo. Aplicação do princípio da verdade material. PEDIDO. Ante o exposto, requer-se a este E. CARF o recebimento, conhecimento e provimento do presente Recurso Voluntário, com o consequente reconhecimento da nulidade do acórdão recorrido. Subsidiariamente, caso assim não se entenda, o Recorrente requer a reforma integral do acórdão recorrido, a fim de que seja reconhecido o direito creditório pelas razões de mérito expostas, ou, ao menos, caso este E. CARF entenda necessária a análise de outros elementos de prova, a conversão do julgamento do presente Recurso Voluntário em diligência.

É o relatório.

VOTO

Conselheira **Onízia de Miranda Aguiar Pignataro**, Relatora.

Da admissibilidade

O recurso voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade. Assim, dele conheço e passo à análise da matéria.

PRELIMINAR

UTILIZAÇÃO DE NOVO CRITÉRIO JURÍDICO PELA DRJ PARA NEGAR A HOMOLOGAÇÃO DA COMPENSAÇÃO

A recorrente defende que houve adoção de critério jurídico distinto daquele observado pela Autoridade Fiscal, qual seja: a não informação da retificação via Escrituração Contábil Fiscal (a supramencionada ECF).

Repise-se, uma vez mais, a não retificação tempestiva da ECF pelo Recorrente, nos termos da Autoridade Fiscal, seria o único motivo que prejudicaria a homologação do direito creditório, uma vez que consistiria “em claro desagravo à legislação de regência” (fl. 02 do Relatório Fiscal).

Portanto, veja-se que a linha argumentativa desenvolvida pela Turma Julgadora não é coerente muito menos compatível com a fundamentação adotada pela Autoridade Fiscal, consistindo em inequívoca inovação em sede recursal, sendo vedada pelo ordenamento jurídico, inclusive, por violar o princípio ao duplo grau de jurisdição.

É certo que o fato de o Recorrente não ter retificado sua ECF não poderia ser impeditivo ao gozo de seu direito creditório (mencione-se que consta a diferença que constitui o saldo a compensar, no próprio Despacho Decisório).

Não obstante, é nítido que o verdadeiro e único “motivo” não é a ausência de comprovação do direito creditório, como pretende sugerir a Autoridade Julgadora, vez que o único fundamento elencado pela Autoridade Fiscal foi a não retificação das informações via ECF.

Logo, não cabia à DRJ, partindo das premissas equivocadas, que não poderiam servir para manutenção da não homologação fixada pelo Despacho Decisório, negar o direito creditório pleiteado ao alegar que não teria sido feita “prova contábil-fiscal mais robusta para suportar sua alegação” (fl. 11 do acórdão recorrido).

Novamente, reitere-se: situação que sequer fora ventilada no Despacho Decisório porquanto não se analisou a materialidade do direito creditório indicado.

Nesse sentido, a recorrente reitera o pedido de nulidade, dado que se adotaram fundamentos estranhos, supervenientes e autônomos em relação ao supedâneo indicado pelo Despacho Decisório, a fim de manter a não homologação da compensação.

Afinal, especialmente em matéria tributária, em consonância com o artigo 146 do Código Tributário Nacional (“CTN”)⁴, e em respeito ao princípio da proteção da confiança, verifica-se que não é permitido que entidades julgadoras alterem, inovem ou complementem a fundamentação adotada pela Autoridade Fiscal.

A elas é permitido, somente, realizar o controle de legalidade do ato submetido a julgamento.

Portanto, requer-se a este E. CARF que, verificando a inovação trazida pela DRJ no acórdão recorrido, reconheça a sua nulidade, dado que se adotaram fundamentos estranhos, supervenientes e autônomos em relação ao supedâneo indicado pelo Despacho Decisório, a fim de manter a não homologação da compensação.

Todavia, conforme consignado pela DRJ, a não homologação do crédito decorreu do fato de que, embora tenha sido identificado o pagamento indicado no PER/DCOMP como origem do crédito pleiteado, o respectivo valor já havia sido integralmente utilizado para a extinção de débito anteriormente constituído, relativo ao mesmo período de apuração.

Apesar da alegada impossibilidade de retificação da sua ECF, não consta informação de que teria alterado sua EFD-Contribuições, a fim de ratificar as alterações constantes da DCTF retificadora.

Importante fazermos uma distinção entre as declarações aqui tratadas.

Embora as siglas sejam parecidas, ECD e EFD são arquivos distintos, entregues separadamente, com finalidades e características específicas.

A Escrituração Contábil Digital ou ECD é parte integrante do Sistema Público de Escrituração Digital (SPED) e surgiu para substituir a escrituração que antes era realizada em papel. É obrigatória para os contribuintes que apuram o Lucro Real e compreende a transmissão dos seguintes livros: Livro Diário e seus auxiliares; Livro Razão e seus auxiliares; Balancetes Diários, Balanços e fichas de lançamento comprobatórias dos assentamentos neles transcritos.

Todas as empresas que são obrigadas a manter escrituração contábil nos termos da legislação comercial deverão a apresentar a Escrituração Contábil Digital (ECD), nos termos da Instrução Normativa RFB nº 1.774/2007, art. 3º.

Já a Escrituração Fiscal Digital ou EFD-Contribuições é uma obrigação auxiliar que tem por objetivo interligar os dados contábeis e fiscais que se referem à apuração das contribuições sociais (PIS e Cofins), agilizando o processo de acesso do Fisco e tornando mais eficiente o processo de fiscalização através do cruzamento de dados digital.

A EFD-Contribuições foi implantada com o intuito de substituir o Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais (Dacon), dando ao Fisco um leque maior de informações. Assim como o antigo Dacon refletia a escrituração da empresa, que continha os lançamentos contábeis, a EFD Contribuições deve refletir a contabilidade da empresa (ECD) que, por sua vez, deve estar suportada em documentos comprobatórios (notas fiscais, contratos, extratos).

(...)

Conforme observado no Relatório Fiscal que subsidiou o Despacho Decisório, as declarações fiscais relativas ao período 01/2014 apresentam informações conflitantes, prejudicando a certeza e liquidez exigida para homologação da compensação.

Com efeito, a DCTF é a forma com que o sujeito passivo dá conhecimento à autoridade administrativa da ocorrência do fato jurídico-tributário e informa o pagamento do valor correspondente ao tributo. Como se depreende da sua própria denominação, é uma declaração contendo débitos e créditos tributários federais. Desse modo, por se tratar de uma confissão de dívida do sujeito passivo, inclusive podendo ser ele cobrado por falta de pagamento, será estritamente necessário alterar essa confissão se entender que pagou um valor indevido, para então poder requerer um pedido de restituição ou apresentar uma DCOMP.

Além disso, frise-se que a simples retificação da DCTF, não afasta o dever de comprovar a origem do crédito alegado no PER/DCOMP, em conformidade com a DCTF retificadora. O referido dever decorre não apenas do fato de que é a contribuinte que inicia o procedimento de compensação, alegando direito creditório, mas também porque possíveis declarações contraditórias exigem prova contábil-fiscal mais robusta para suportar sua alegação.

Dessa forma, verifica-se que a não homologação da redução do débito de Cofins pretendida pela recorrente fundamentou-se na existência de inconsistências e contradições nas informações constantes de sua escrituração fiscal.

Embora a recorrente tenha indicado as despesas que pretende ver consideradas para a redução da competência 01/2014, não foram apresentados os documentos hábeis a comprovar a efetiva realização de tais despesas, tampouco os respectivos valores. Ademais, não compete à autoridade fiscal proceder à “retificação de ofício” das declarações do contribuinte quando este alega a existência de crédito em seu favor, incumbindo-lhe o ônus da prova.

Ou seja, diante da ausência dos requisitos de certeza e liquidez do crédito, nos termos do art. 170 do CTN, as compensações efetuadas não foram homologadas.

Portanto, não se trata da adoção de novo critério jurídico pela DRJ para negar a homologação da compensação, mas sim da ausência de comprovação do crédito alegado, cujo ônus probatório compete à recorrente.

Diante do exposto, afasto a preliminar de nulidade suscitada.

Além disso, a recorrente solicita a conversão do feito em diligência, com fundamento no princípio da verdade material.

Dessa feita, não merece prosperar o fundamento defendido pela Autoridade Fiscal de que as compensações não deveriam ser homologadas unicamente em razão da não retificação da ECF de 2014, tendo em vista que restou reconhecido o direito creditório, bem como a correção do procedimento adotado pela Recorrente.

Desta forma, tendo sido comprovada de forma incontestável a legitimidade do crédito tributário, o acórdão recorrido deve ser reformado, com a consequente homologação integral das declarações de compensação originárias do presente processo administrativo ou, ao menos, caso este E. Conselho entenda pela apresentação de outros elementos de prova, seja determinada a conversão do presente processo em diligência.

Nesse sentido, os artigos 18 e 29 do Decreto 70.235 de 1972 revelam que a realização de diligências deve ser determinada pela autoridade julgadora apenas quando esta entender necessárias e imprescindíveis à formação da sua convicção, verbis:

Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observando o disposto no art. 28, in fine. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

Art. 29. Na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção, podendo determinar as diligências que entender necessárias.

No entanto, não merece acolhimento o pedido de conversão do feito em diligência, uma vez que a recorrente não apresentou os documentos capazes de comprovar a existência do crédito alegado, incumbindo-lhe o ônus de demonstrar seu direito. Assim, não há elementos que justifiquem a realização de diligência para suprir a ausência de provas.

Isso porque a diligência não pode ser utilizada como um meio para suprir a deficiência das provas carreadas pelo sujeito passivo aos autos.

Há que se lembrar, ademais, que a recorrente teve todas as oportunidades, no curso do procedimento fiscal e do contencioso administrativo, para trazer os elementos suficientes e necessários para comprovar seu direito creditório, não se justificando, no presente caso, a realização de diligência, seja para suprir carência probatória - uma vez que a diligência não se afigura como remédio processual para suprir injustificada omissão probatória -, seja para contemplar necessidade de análise técnica dos documentos trazidos ao processo - porque, neste último caso, a autoridade fiscal e os órgãos julgadores são plenamente capazes e tecnicamente habilitados para apreciar as questões postas em análise, mas que no presente caso sequer foram colacionados, ficando prejudicada a própria aplicação da verdade material no procedimento de verificação do crédito.

MÉRITO

A recorrente reitera que fundamentação fiscal não deve prevalecer na medida em que não cabe a retificação dos registros contábeis que foram migrados para o Sistema Público de Escrituração Digital (Sped).

Destaque-se que desde 2006 (ano-calendário 2005) foram retiradas da antiga DIPJ as fichas de PIS e COFINS. A retirada destas fichas teve como motivo a obrigatoriedade da entrega do DACON.

Desde 2015 (ano-calendário 2014), a antiga DIPJ foi substituída pela ECF, mantendo-se esta última sem quaisquer campos específicos para informação acerca da apuração do PIS e COFINS, que era detalhada em obrigação acessória específica – DACON, obrigatório até 31/12/2013 e, posteriormente EFD – Contribuições, obrigatória desde janeiro de 2014.

Ou seja, desde o ano-calendário 2005, os únicos campos da DIPJ ou ECF em que é possível verificar-se a despesa de PIS e COFINS no período são as fichas ou blocos de resultado do exercício, uma vez que não há nestas obrigações acessórias o detalhamento da base de cálculo do PIS e COFINS.

Como tratou-se o caso em tela de apuração de crédito extemporâneo, os valores de pagamento indevido ou a maior apurados em 2018 foram contabilmente registrados e oferecidos à tributação pelo IRPJ e CSLL no ano-calendário de 2018 e seguramente serão evidenciados na ECF deste período de competência, uma vez que os respectivos lançamentos contábeis estarão refletidos na ECD de 2018.

Destarte, ao verificar o pagamento a maior da COFINS e após retificar sua DCTF em 2018, o Recorrente não poderia realizar a retificação de sua ECF, pois trata-se

de lançamento contábil transferido ao sistema eletrônico da Receita Federal. Logo, seria inviável a retificação da escrita contábil do Recorrente relativa ao ano de 2014, cabendo apenas o reconhecimento do crédito de COFINS no exercício fiscal em que constatado o pagamento indevido (2018). Inclusive, o Sistema Sped não permite a alteração de dados contábeis de 2014.

(...)

Desta feita, fica evidente que a Autoridade Fiscal jamais poderia ter deixado de homologar as compensações objeto deste processo administrativo.

Além do mais, reforça a improcedência do raciocínio fiscal o fato de que o Recorrente, ao reconhecer o crédito da COFINS em 2018 (quando também retificou sua DCTF e transmitiu os PER/DCOMPs), ofereceu à tributação do IRPJ e da CSLL os valores correspondentes ao crédito pleiteado, conferindo a devida neutralidade fiscal ao procedimento, o que foi desconsiderado pela Turma Julgadora.

De fato, conforme se atesta no Balancete Mensal de 12/2018 e na Parte A do Lalur referente à 12/2018, o Recorrente reconheceu o crédito de COFINS objeto deste processo administrativo (Conta 7.1.9.30.00.6 469.7 – Recuperação de Crédito de PIS e COFINS), que compôs o lucro tributado pelo IRPJ e pela CSLL.

Logo, não há o que se falar em “reduções maiores do que as devidas” nas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, com aduziu a Autoridade Fiscal em seu Relatório (Fl. 02), haja vista o reconhecimento do crédito pleiteado nas bases desses tributos.

Portanto, o indeferimento das compensações em questão acarretará no enriquecimento ilícito da Administração Pública, uma vez que o crédito pleiteado e indevidamente indeferido foi oferecido à tributação, motivo pelo qual não há que se falar em retificação da ECF de 2014.

Ainda que assim não fosse, apenas a título argumentativo, há que se reconhecer a insubsistência do procedimento levado a efeito pela Autoridade Fiscal, porquanto se vale indevidamente do Despacho Decisório, em análise de compensações de créditos de COFINS, para efetivamente formalizar exigência de débitos de IRPJ e CSLL, que nem sequer se encontravam constituídos.

Dessa forma, a recorrente reitera que deve ser desconsiderado o entendimento do Despacho Decisório, devendo ser integralmente deferido o crédito de COFINS, mesmo na remota hipótese de prevalecer o entendimento equivocado de que a ECF 2014 deveria ser retificada.

Isso porque, não se pode admitir o procedimento fiscal que busca, pela via transversa, questionar supostos débitos de IRPJ e CSLL que sequer foram constituídos, bem como foram devidamente neutralizados pelo oferecimento à tributação do crédito de COFINS quando da apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL no ano-base de 2018.

Ante o exposto, tendo em vista a correção do procedimento adotado pelo Recorrente ao transmitir o PER/DCOMP em epígrafe para ter compensado o

pagamento a maior evidenciado no presente tópico e devidamente reconhecido pela própria Autoridade Fiscal (repise-se, negado indevidamente apenas pela suposta necessidade de retificação da ECF de 2014), requer-se a reforma do acórdão recorrido, com a consequente homologação integral da compensação.

Além disso, a recorrente reitera que fez pagamentos de COFINS em valores superiores ao que efetivamente devido.

De início veja-se que o Recorrente apurou e declarou em sua DCTF original (Doc. 03), relativa a janeiro de 2014, COFINS a recolher no montante de R\$ 6.824.295,03,

Ocorre que o Recorrente posteriormente verificou que a base de cálculo da contribuição foi indevidamente majorada, uma vez que não teria deduzido as despesas de variação cambial, no valor de R\$ 13.471.725,70, as quais são dedutíveis, por força do artigo 9º da Lei nº 9.718/19989.

Em janeiro de 2014, a base de cálculo da COFINS foi reduzida de R\$ 170.607.375,82 para R\$ 157.135.650,12, em razão da dedução das referidas despesas no valor de R\$ 13.471.725,70. Esse saldo total deduzido pode ser conferido pelas contas de despesa específicas que levaram a sua formação, conforme razão anexo (Doc. 04) e demonstrativo abaixo (“CCE/NCE DOLAR-VARIAÇÃO CAMBIAL E DIF DE TAXAS”).

No tocante ao referido ajuste de base, destaque-se que nem sequer caberia a alegação de que não se homologou esta compensação porquanto o Recorrente não teria retificado a sua ECF relativa ao ano-calendário de 2014. Isto porque, esta parcela do crédito foi devidamente informada na ECF do período de apuração de 2014, antes da emissão do Despacho Decisório (Doc. 05), como despesa dedutível, nos termos dos artigos 404 e 40610 do Regulamento do Imposto sobre a Renda (Decreto nº 9.580/2018).

Com esses esclarecimentos em consideração, o Recorrente retificou sua DCTF (1ª retificadora), em 25/07/2014, a fim de contemplar apenas a contribuição efetivamente devida (Doc. 06).

Não obstante, o Recorrente posteriormente verificou que a base de cálculo da contribuição também foi indevidamente majorada pela falta de exclusão de despesas incorridas em operações de intermediação financeira, no valor de R\$ 38.191.898,05, as quais são expressamente dedutíveis, nos termos do artigo 3º, §6º, inciso I, alínea a, da Lei nº 9.718/199811. Assim, a base de cálculo da COFINS foi reduzida de R\$ 157.135.650,12 para R\$ 118.943.752,07, em razão da dedução das despesas com intermediação financeira no valor de R\$ 38.191.898,05. O direito creditório referente a esse saldo total deduzido pode ser conferido pela linha de reclassificação de reversão de COFINS, conforme razão anexo (Doc. 07). Para evidenciar o exposto, ainda que por amostragem (em virtude do volume de operações - são diversos lançamentos contábeis, compostos por milhares de relatórios analíticos de operações individualizadas, envolvendo o pagamento de

despesas incorridas nas operações de intermediação financeira com terceiros), o Recorrente passa a demonstrar a legitimidade da redução da base de incidência da COFINS, da retificação realizada na segunda DCTF retificadora (Doc. 08) e que originou o crédito em questão. Para exemplificar a composição desse valor, veja-se que foi registrada uma despesa de R\$ 14,91 (Doc. 09), relacionada ao contrato nº 702780942 0 (Doc. 10). Essa despesa fez parte do total de despesas registradas na conta 8.1.7.54.00.7 479.4 (-) DESP COMISSAO - CONSIGNADO - ORIGINACAO, mencionada acima, que, em conjunto com outras contas de despesas, vieram a compor os R\$ 38 milhões deduzidos mencionados acima.

Nesse sentido, a recorrente defende que os vastos valores retificados são compostos de parcelas muito pequenas de pagamentos feitos pelo Recorrente de despesas de intermediação financeira. Em razão disso, a composição do valor retificado envolve uma quantidade significativa de informação e documentação. De fato, são milhões de linhas em uma planilha para se apresentar, operação por operação, a materialidade da despesa incorrida que deu origem à retificação.

Diante dessa demonstração por amostragem, ainda que não se aceite a retificação feita pelo Recorrente e seu respectivo direito creditório (o que se suscita apenas para argumentar), é patente a necessidade de conversão do presente julgamento em diligência para que se possa verificar em detalhes as milhares de despesas de intermediação financeira e seu impacto na base de cálculo da COFINS apurada pelo Recorrente no período.

Deveras, é patente o direito conferido na legislação ao Recorrente de deduzir as despesas incorridas no desenvolvimento de suas atividades operacionais, especificamente previstas com contratos com seus correspondentes no País com operações de crédito, da base de cálculo do PIS e da COFINS. Por consequência, também é legítima a retificação de suas obrigações acessórias para retratar este cenário.

O Recorrente incorre em diversas despesas com o pagamento de comissões, tais como: (i)

Recepção e encaminhamento de propostas de operações de crédito e arrendamento mercantil, concedidas pelo Recorrente, bem como outros serviços prestados para o acompanhamento dessas atividades; (ii) Recepção e encaminhamento de propostas de fornecimento de cartões de crédito de responsabilidade do Recorrente e; (iii) Serviços complementares de coleta de informações cadastrais e de documentação, bem como controle e processamento de dados das operações pactuadas e descritas nos itens anteriores.

Assim, são plenamente dedutíveis tais despesas incorridas pelo Recorrente, a luz do mencionado artigo 3º, §6º, inciso I, alínea “a”, da Lei nº 9.718/98 (despesas incorridas nas operações de intermediação financeira), justificando o crédito em comento. Deveras, a intermediação financeira não configura uma mera

aproximação de partes interessadas em contratar, como ocorre, por exemplo, na intermediação realizada por um corretor de imóveis.

Ao contrário, as instituições financeiras, tal qual o Recorrente, neste aspecto, atuam em nome próprio (e não por conta e ordem de terceiros, como na atividade típica do corretor), tanto nas operações passivas, como nas operações ativas, tornando-se devedor nas operações passivas e credor nas operações ativas.

(...)

Com esses esclarecimentos em consideração, o Recorrente retificou sua DCTF, pela segunda vez, em 18/07/2018, a fim de contemplar apenas a contribuição efetivamente devida (Doc. 08). Dessa forma, tendo em vista a retificação do montante efetivamente devido a título de COFINS no período em comento, configurou-se um pagamento a maior realizado pelo Recorrente no valor de R\$ 2.066.544,95, objeto do PER/DCOMP originário do presente processo administrativo, que pode ser evidenciado pela diferença da contribuição apurada e declarada na DCTF original (R\$ 6.824.295,03) e na segunda DCTF retificadora (R\$ 4.757.750,08).

Nesse sentido, as reduções da base de cálculo da COFINS com as despesas (i) de variação cambial e (ii) de intermediação financeira devem ser acatadas por este E. Conselho como fundamento suficiente para o reconhecimento do crédito no presente caso.

Além disso, não poderá esta I. Conselho permitir que prevaleça o entendimento equivocado da Autoridade Fiscal que não reconheceu o direito creditório em comento, ainda mais considerando que o Recorrente sequer foi intimado para apresentar documentos ou esclarecimentos sobre a formação do seu crédito.

Ante o exposto, tendo o Recorrente realizado todos os procedimentos adequados para ter compensado o pagamento a maior evidenciado no presente tópico, bem como pelo fato de que a única razão para o indeferimento da compensação decorrer da suposta não informação via ECF, requer-se a reforma do acórdão recorrido, com a consequente reforma do Despacho Decisório e homologação integral das compensações.

Por outro lado, como bem detalhado pela DRJ, incumbe ao Contribuinte a demonstração de maneira clara e coerente, acompanhada das provas hábeis e suficientes, dos fatos que justificariam a alteração/retificação da DCTF para que se possa autorizar a alteração da mesma e aferir as respectivas características de liquidez e certeza do pleito creditício.

O resultado deste julgamento se destina, em última análise, a se autorizar, ou não, a utilização da DCTF retificadora como fundamento demonstrativo da existência de crédito tributário a ser utilizado em DCOMP's. Portanto, cabe transcrever o item 13.1 do Parecer Normativo COSIT nº2 de 28/08/2015:

“13.1 O sujeito passivo é obrigado a comprovar a veracidade das informações declaradas na DCTF e no PER/DCOMP e a autoridade administrativa tem o poder-dever de confirmá-las. A autoridade administrativa poderá solicitar a comprovação do alegado crédito informado no PER/DCOMP, e se ele, por exemplo, for um pagamento e estiver perfeitamente disponível nos sistemas da RFB, pode ser considerado apto a ser objeto de restituição ou de compensação, sem prejuízo de ser solicitado do declarante comprovação de que se trata de fato de indébito. Vale dizer, a retificação da DCTF é necessária, mas não necessariamente suficiente para deferir o crédito pleiteado, que depende da análise da autoridade fiscal/julgadora do caso concreto. Tanto que tal autoridade poderá discordar das razões apresentadas (a despeito da retificação da DCTF) e conseqüentemente, indeferir/não homologar o PER/DCOMP com base em outros elementos de prova de que tal pagamento, ainda que disponível nos sistemas da RFB.” (grifou-se)

Transcreve-se também um dos itens da jurisprudência que consta no item 10.5 do mesmo parecer:

“NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. DIREITO DE CRÉDITO. LIQUIDEZ E CERTEZA.

Não é líquido e certo crédito decorrente de pagamento informado como indevido ou a maior, se o pagamento consta nos sistemas informatizados da Secretaria da Receita Federal do Brasil como utilizado integralmente para quitar débito informado em DCTF e a contribuinte não prova com documentos e livros fiscais e contábeis erro na DCTF. (Acórdão nº3801-002.926, Rel. Cons. Paulo Antonio Caliendo Velloso da Silveira, Sessão de 25/02/2014).”(grifou-se)

Por esse motivo, apesar do sistema eletrônico de créditos e compensações (SCC) ter identificado saldo disponível, com base na última retificadora transmitida, para fins de análise de direito creditório, a informação a ser observada deve ser a da DCTF original, sem saldo disponível.

Assim, para comprovar a existência de um crédito vinculado a um registro contábil, não basta apresentar o registro, mas também indicar, de forma específica, que documentos estão associados a que registros. É basilar, ainda, quando a natureza da operação escriturada/documentada for importante para a caracterização ou não do direito creditório, que a descrição da operação constante dos registros e documentos seja clara, sem abreviaturas ou códigos que dificultem ou impossibilitem a perfeita caracterização do negócio.

No entanto, cumpre destacar que a mera retificação da DCTF não exige a recorrente do dever de comprovar a origem do crédito indicado no PER/DCOMP, nos termos da própria DCTF retificadora. Tal dever decorre não apenas do fato de que é o contribuinte quem inicia o procedimento de compensação, alegando direito creditório, mas também da necessidade de robustez probatória diante de possíveis inconsistências ou declarações contraditórias, exigindo prova contábil-fiscal adequada para respaldar a alegação.

Dessa forma, mesmo que haja impedimento legal para a retificação da DCTF, isto não exclui o direito da recorrente à repetição do indébito. Caso o indébito exista tem o contribuinte direito à sua repetição, nos termos do art. 165 do CTN ou de pleitear a compensação dos créditos tributários.

Portanto, em que pese o esforço da recorrente, em sede de restituição/compensação compete ao contribuinte o ônus da prova do fato constitutivo do seu direito, consoante a regra basilar extraída do Código de Processo Civil, artigo 373, inciso I. Ou seja, é o contribuinte que toma a iniciativa de viabilizar seu direito à restituição/compensação, mediante a apresentação da PERDCOMP, de tal sorte que, se a RFB resiste à pretensão do interessado, incumbe a ele, o contribuinte, na qualidade de autor, demonstrar seu direito.

Igualmente tal matéria já fora pacificada no âmbito deste Conselho Administrativo por meio da Súmula CARF nº 164:

A retificação de DCTF após a ciência do despacho decisório que indeferiu o pedido de restituição ou que não homologou a declaração de compensação é insuficiente para a comprovação do crédito, sendo indispensável a comprovação do erro em que se fundamenta a retificação. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 12.975, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).

Entretanto, no presente caso a Recorrente não se desincumbiu de trazer aos autos elementos suficientes para comprovar a origem do seu crédito, em especial, a escrituração fiscal e contábil do período de apuração em que se pleiteou o crédito.

Dessa forma, as declarações e demonstrativos produzidos pelo contribuinte, desacompanhadas dos livros e documentos exigidos pela legislação são insuficientes para comprovar os fatos relatados e para conferir certeza e liquidez ao crédito pleiteado.

De igual forma é o entendimento da 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), em decisão consubstanciada no acórdão de nº 9303-005.226, nos seguintes termos:

(...) 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.

Assim, nos termos do artigo 170 do Código Tributário Nacional, falta ao crédito indicado pelo contribuinte certeza e liquidez, que são indispensáveis para a restituição pleiteada.

Diante das considerações, deve ser mantida a decisão proferida pela DRJ.

Conclusão

Diante do exposto, voto no sentido de conhecer do recurso voluntário, afastar a preliminar de nulidade e, no mérito, negar-lhe provimento.

Assinado Digitalmente

Onízia de Miranda Aguiar Pignataro