



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



**Processo nº** 16327.902971/2009-90  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 3302-010.006 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 22 de outubro de 2020  
**Recorrente** CREFISA S.A CREDITO FINANCIAMENTO E INVESTIMENTO  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2005

DCTF. ERRO. COMPROVAÇÃO. ÔNUS DO SUJEITO PASSIVO.

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 débito regularmente constituído.

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 sujeito passivo o ônus de comprovar nos autos, tempestivamente, a certeza e liquidez do direito creditório a ser compensado. Não há como reconhecer crédito cuja certeza e liquidez não restou comprovada no curso do processo administrativo.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário, nos termos do voto do relator.

(documento assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenburg Filho - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Vinícius Guimarães – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Gilson Macedo Rosenburg Filho (presidente), Jorge Lima Abud, José Renato Pereira de Deus, Walker Araújo, Corintha Oliveira Machado, Denise Madalena Green, Raphael Madeira Abad, Vinícius Guimarães.

Fl. 2 do Acórdão n.º 3302-010.006 - 3ª Seju/3ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo n.º 16327.902971/2009-90

## 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, período de apuração 08/2005**, para compensação de débitos próprios.

Em análise do PER/DCOMP, foi emitido despacho decisório eletrônico, o qual homologou parcialmente a compensação declarada, pois o crédito indicado havia sido parcialmente utilizado para a extinção de débito da **COFINS** atinente ao próprio período de apuração do recolhimento.

Em manifestação de inconformidade, o sujeito passivo aduziu, de forma bastante lacônica, que é indiscutível o direito à compensação, uma vez que possui o crédito informado na DCOMP. Não trouxe, todavia, qualquer explicação da origem de seu crédito, qualquer contestação específica ao fundamento central do despacho decisório e quaisquer elementos contábeis-fiscais para justificar o crédito pleiteado.

A 13ª Turma da DRJ em São Paulo I negou provimento à manifestação de inconformidade, por entender que a manifestante não comprovou a certeza e liquidez do direito creditório alegado, tendo se eximido de apresentar elementos probatórios suficientes para comprovar suas alegações.

Inconformado, o sujeito passivo interpôs recurso voluntário, no qual sustenta, essencialmente, que o não reconhecimento do crédito postulado se deu em razão de mero erro material no preenchimento da DCTF, tendo sido informado, de maneira equivocada, valores maiores que o devido para a COFINS apurada nos períodos 08/2005 e 09/2005. Na peça recursal, o sujeito passivo explica que receitas foram consideradas em duplicidade, nos meses de agosto e setembro de 2005, em face de mudanças implementadas no sistema eletrônico de contabilidade. Junto com o recurso, o sujeito passivo traz documentação para evidenciar suas alegações.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Vinícius Guimarães, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos pressupostos e requisitos de admissibilidade para julgamento por esta Turma.

Em sede recursal, o sujeito passivo defende a subsistência do direito creditório, sustentando, em síntese, que houve erro na informação, em DCTF, do débito de COFINS do período de apuração 08/2005.

No que tange à subsistência do direito creditório, importa recordar, antes de tudo, que a compensação tributária pressupõe a existência de crédito líquido e certo em nome do sujeito passivo, a teor do que dispõe o art. 170 do Código Tributário Nacional. Pode-se dizer, em outros termos, que o direito à compensação existe na medida exata da comprovação da certeza e liquidez do crédito postulado.

Nesse contexto, é ponto incontroverso que, no âmbito de pedidos de restituição, ressarcimento e compensações, **recai sobre o sujeito passivo o ônus de demonstrar a certeza e liquidez do crédito pleiteado**, a teor do que 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;

Como decorrência lógica, é inerente à análise das declarações de compensação a verificação da existência de provas suficientes e necessárias para a comprovação do direito creditório pleiteado.

Assim, no caso dos autos, já em sua manifestação perante o órgão *a quo*, a recorrente deveria ter reunido documentos suficientes e necessários para a demonstração da certeza e liquidez do crédito pretendido, sob pena de preclusão do direito de produção de provas documentais em outro momento processual, em face do que dispõe o §4º do art. 16 do Decreto n.º. 70.235/72:

Art. 16. A impugnação mencionará:

(...)III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir; (Redação dada pela Lei 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:**

- a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;
- b) refira-se a fato ou a direito superveniente;
- c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

Examinando os autos, observa-se que o sujeito passivo não apresentou, na fase de manifestação de inconformidade, escrituração contábil-fiscal nem documentos que a suportem, suficientes para demonstrar a certeza e liquidez do crédito alegado, em especial, para comprovar que o valor apurado da COFINS, **período de apuração 08/2005**, é aquele alegado, ao invés daquele valor regularmente constituído pela DCTF original.

Além disso, observa-se, na leitura da manifestação de inconformidade, que o sujeito passivo foi bastante vago em sua defesa, restringindo-se a afirmar a legitimidade de seu crédito, sem, contudo, contestar, de forma efetiva, o fundamento do despacho decisório e sem explicitar qual teria sido a razão da insuficiência de crédito, revelando substancial falta de dialeticidade em sua manifestação.

Diante da insuficiência de elementos probatórios, o colegiado *a quo* decidiu, corretamente, manter o despacho decisório, uma vez que o crédito pleiteado havia sido totalmente utilizado para o pagamento de débito confessado em DCTF, não tendo a manifestante logrado êxito em comprovar o crédito informado na declaração de compensação.

Nesse caso, caberia à recorrente apresentar provas suficientes e necessárias para demonstrar que o valor do débito de COFINS, regularmente declarado na DCTF original e adotado na análise fiscal de verificação do direito creditório postulado, não era aquele confessado, mas outro.

Apesar de tal deficiência probatória em sede de manifestação de inconformidade, analisei os autos em busca de eventuais documentos apresentados com o recurso voluntário, tendo constatado que, apesar dos documentos juntados, não restou comprovado, de forma suficiente, o direito creditório postulado. Explico.

Observe-se, primeiramente, que os demonstrativos e balancetes (fls. 185/186, 191/192, 234 a 248) juntados não servem à comprovação da apuração do tributo devido a título de COFINS do período de apuração de agosto de 2005, uma vez que carecem de eficácia probatória mínima perante terceiros.

Lembre-se, nesse contexto, que os livros contábeis (Diário e Razão) trazem informações que interessam a vários usuários, alguns internos à empresa, como os dirigentes, associados e sócios, e outros externos, como os órgãos públicos administrativos, judiciários e fiscalizadores, fornecedores, entre outros. A validade jurídica desse conjunto de informações incorporado na escrituração contábil requer o devido registro público, no órgão competente, conferindo-lhe a autenticidade e validade como meio de prova aos diversos interessados, entre os quais a Administração Tributária.

Nesse sentido, o Conselho Federal de Contabilidade, deliberando sobre as normas técnicas a serem observadas pelos respectivos profissionais no exercício da profissão, aprovou, mediante a Resolução CFC n.º 1.330, de 18 de março de 2011, a Norma Técnica ITG 2000 – Escrituração Contábil. Entre outras disposições, a referida resolução estabelece que os livros contábeis obrigatórios, entre os quais o Livro Diário e o Livro Razão, devem revestir-se de formalidades extrínsecas - tais como: a) serem encadernados; b) terem suas folhas numeradas sequencialmente; c) conterem termo de abertura e de encerramento assinados pelo titular ou representante legal da entidade e pelo profissional da contabilidade regularmente habilitado no Conselho Regional de Contabilidade - e também devem ser registrados em órgão competente - autenticação no Registro Público de Empresas Mercantis, *ex vi* do art. 1.181 do Código Civil.

Compulsando os autos, observa-se que os demonstrativos e balancetes apresentados, além de não suprirem a falta dos livros contábeis oficiais juntamente com seus documentos de suporte, se revelam despidos de formalidades básicas para sua mínima eficácia perante destinatários externos à própria empresa.

No caso presente, a recorrente deveria ter apresentado os livros Diário e/ou Razão- com termos de abertura e encerramento devidamente autenticados -, suportados por documentação hábil que os lastreiem, a fim de demonstrar, de forma analítica, o valor da COFINS apurada em **agosto de 2005**, o eventual registro de receitas em duplicidade, comprovando os lançamentos contábeis com os documentos pertinentes. Lembre-se, nesse contexto, que a *“escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais”* (RIR/99, art. 923).

Com relação às páginas do Diário e Razão (fls. 188/189), as quais trazem lançamentos, em novembro de 2005, relativos a estornos de receitas que teriam sido assumidas em duplicidade, nos meses de agosto e setembro daquele ano, tais elementos não se mostram suficientes para demonstrar o valor da contribuição devida nos referidos períodos nem para atestar a natureza do estorno efetuado, sobretudo se realmente se trata de receita registrada indevidamente em duplicidade. Nesse caso, a recorrente deveria ter apresentado a escrituração contábil dos períodos de agosto e setembro de 2005, juntamente com todos os documentos que lhe dão suporte, a fim de tornar possível a identificação dos lançamentos supostamente indevidos, a comprovação da natureza das operações correspondentes – com notas fiscais relativas às receitas declaradas em duplicidade -, e sua indevida participação na apuração da contribuição devida em cada período.

Ressalte-se, ademais, que os demonstrativos à fl. 232, ainda que gozem de eficácia perante terceiros, não explicitam o valor da COFINS devida nos períodos de agosto e setembro de 2005, trazendo apenas valores condensados do segundo semestre de 2005.

Em casos como o presente, em que se discute declaração de compensação julgada por despacho eletrônico, tenho refletido sobre a rudimentariedade do processo comunicativo entre Fisco e contribuinte. Em análises normais - análise manual, na terminologia interna da RFB - de uma declaração de compensação, a autoridade tributária concede, em regra, um prazo inicial de vinte dias para que o sujeito passivo apresente explicações e elementos para justificar seu direito creditório. Não raramente, os prazos de intimação são estendidos, novas intimações são feitas, em cima de respostas anteriores, e se dá um verdadeiro processo dialético de comunicação, ocorrendo uma verdadeira cooperação entre Fisco e contribuinte na troca de informações, possibilitando a aferição substantiva dos débitos e créditos envolvidos na compensação, com plena concreção do contraditório e ampla defesa.

Nos despachos eletrônicos – implementados para tornar possível o tratamento em massa dos procedimentos tributários, tornando possível a execução do controle, arrecadação e fiscalização por parte da Administração Tributária (praticabilidade) -, não há, por certo, qualquer violação do contraditório ou da ampla defesa, mas entendo que há um desenrolar mais precário da dialética de cooperação característica de uma verificação fiscal de compensações – sobretudo quando consideramos toda a organicidade de um procedimento normal de fiscalização de compensações.

Por essa razão, tenho refletido constantemente sobre as questões probatórias no âmbito de tais processos que derivam de um despacho eletrônico. Nessa linha, entendo que não se pode aplicar, a ferro e fogo, por assim dizer, o instituto da preclusão probatória, sem antes entender que a preclusão normativamente prevista pressupõe um procedimento fiscal normal, no qual, em geral, há possibilidades variadas de comunicação, ao longo da fase não contenciosa, entre Fisco e contribuinte.

Sendo assim, tenho avaliado, em processos derivados de despacho eletrônico, não apenas as provas trazidas em manifestação de inconformidade, mas, ainda, aquelas reunidas em sede recursal, buscando aferir sua robustez para comprovar o crédito postulado pelo sujeito passivo.

Nesse contexto, em casos em que o sujeito passivo apresenta, ainda que em recurso voluntário, **provas substanciais** de seu direito creditório, tenho entendido que o processo deve ser convertido em diligência a fim de que a unidade de origem analise as provas trazidas – saliente-se, nesse caso, que a diligência fiscal não é entendida, nesses casos, como remédio para suprir omissão probatória do sujeito passivo, mas como mecanismo de devolver ao Fisco a oportunidade de aferir e de se manifestar sobre a consistência das provas trazidas aos autos, ainda que em sede recursal.

No caso concreto, apesar de se tratar de despacho decisório, o sujeito passivo teve amplas possibilidades de apresentar, até o recurso voluntário, toda a documentação suficiente e necessária para comprovar suas alegações. Apesar disso, não restou suficientemente demonstrado o direito creditório alegado pela recorrente.

Além da carência de documentos suficientes para comprovar, com eficácia perante terceiros, o valor da contribuição social devida em agosto de 2005, há que se sublinhar que os elementos trazidos em sede recursal não servem 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 das **compensações declaradas** - lançamentos a crédito na conta de COFINS a compensar e lançamentos a débito na conta do passivo relativa aos tributos compensados.

Sublinhe-se, por fim, que 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 esclareça, primeiramente, em que consistiu o erro e, depois, demonstre, **com escrituração contábil (livros Diário e Razão) com seus documentos de suporte**, qual a apuração correta.

Em especial, se o erro da declaração original se deve à desconsideração de eventuais créditos ou à inclusão indevida de certas receitas na apuração do tributo devido, é evidente que a comprovação do valor correto passa pela própria comprovação, por documentos hábeis e idôneos, da legitimidade de apropriação dos créditos e exclusão das receitas invocadas – com a comprovação, naturalmente, da natureza das receitas e sua devida individualização na apuração da base da contribuição devida.

Como antes assinalado, a compensação tributária pressupõe a necessidade de comprovação da certeza e liquidez do crédito alegado, recaindo sobre o sujeito passivo o ônus de produzir provas suficientes e necessárias para a demonstração do direito invocado. Nesse contexto, não há que se falar em violação à verdade material, quando a decisão administrativa, ancorada na correta premissa de que sobre o sujeito passivo recai o ônus de demonstrar o crédito pleiteado e, diante da ausência ou insuficiência de provas do direito alegado, conclui pelo indeferimento da compensação declarada.

A busca da verdade material não se presta a suprir a inércia do sujeito passivo 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, há que se recordar que existem regras 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. A aplicação de princípios, como aqueles do formalismo moderado, da verdade material, razoabilidade, entre outros, não pode se dar às custas do afastamento de regras postas 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 de tal ausência de elementos probatórios, revela-se correta a decisão recorrida ao indeferir a declaração de compensação.

É de se lembrar que, 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.

Muito embora o sujeito passivo tenha apresentado, em sede recursal, documentação robusta para sustentar suas alegações, não restou comprovado, de forma inequívoca e cabal, a liquidez, certeza e, sobretudo, disponibilidade do crédito pleiteado.

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

(documento assinado digitalmente)

Vinícius Guimarães