



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	16327.903993/2019-49
ACÓRDÃO	3202-003.360 – 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: 01/09/2015 a 30/09/2015

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 – Relator

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 40164.96524.281015.1.3.04-9554, relativa ao período de apuração 30/09/2015, com crédito no valor de R\$ 4.411.122,65 a título de Cofins (código 7987 –entidades financeiras e equiparadas).

Para uma melhor compreensão dos fatos em discussão, transcrevo o relatório extraído do Acórdão 107-004.375, da 17ª TURMA DA DRJ07.

Trata o presente processo de apreciação de Declaração de Compensação (DCOMP) nº 40164.96524.281015.1.3.04-9554, relativa ao período de apuração 30/09/2015, com crédito no valor de R\$ 4.411.122,65 a título de Cofins (código 7987 –entidades financeiras e equiparadas) 1.

A DEINF São Paulo, por meio do despacho decisório, emitido em 18/10/2019, não homologou a compensação declarada, sob a alegação de que o crédito já havia sido integralmente utilizado para quitar débitos do contribuinte.

Reproduzo abaixo parte do campo 3 do referido despacho decisório:

Em complemento ao Despacho Decisório supra, foi elaborado Relatório Fiscal, fls. 308 a 310, 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 09/2015 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 100.2015.2015.1810970169) constava um débito apurado e pago de COFINS da ordem 1 Parte do crédito foi aproveitado nas DCOMPs nº 11419.04645.051115.1.3.04-2970 e 09986.00697.181018.1.3.04-9104, vinculadas à original.

2 PROCESSO 16327.903993/2019-49 ACÓRDÃO 107-004.375 DRJ07 de R\$ 4.411.122,64, sendo que tal valor foi suprimido em sua totalidade na DCTF retificadora (nº 100.2015.2018.1821425513). Procedendo o cotejo entre as duas declarações, poder-se-ia inferir que o sujeito passivo almeja desonerar-se de toda a quantia recolhida em 20/10/2015 (R\$ 4.411.122,64), no entanto foi pleiteado o crédito, por motivo de pagamento indevido ou a maior, apenas da fração de R\$

3.346.960,74, tornando os valores disponíveis na última DCTF incompatíveis com a DCOMP apresentada; Foram também analisadas duas Escriturações Fiscais Digitais das Contribuições incidentes sobre a Receita (EFD - Contribuições), reguladas pela IN RFB nº 1.252/2012, apresentadas para o período de apuração 09/2015. Enquanto na declaração original figurou o montante de R\$ 1.064.161,90 como valor total de COFINS (Registros Fiscais -

Consolidação das Operações por Código de Situação Tributária), o valor foi alterado para R\$ 0,00 na última declaração retificadora, demonstrando quantia condizente com a imputada na última DCTF; Nos termos do art. 16, inc. III, da Portaria Conjunta SUARA/SUFIS nº 01/2016, uma das verificações a ser realizada no âmbito da auditoria do crédito de pagamentos indevidos ou a maior é o exame das declarações relacionadas à operação. Conforme o item 5 do Parecer Normativo COSIT nº 02/2015, a DCTF por si só não é suficiente para a comprovação do pagamento indevido ou a maior, sendo necessário que os valores informados nela estejam coerentes com outras declarações enviadas à RFB, a exemplo da EFD - Contribuições. Conforme restou demonstrado, a quantia informada tanto na DCTF ativa quanto na última EFD - Contribuições (R\$ 0,00 a título de COFINS para o período de apuração) não é conciliável com a diferença entre o montante recolhido (R\$ 4.411.122,64) e o valor do crédito (R\$ 3.346.960,74) constante na Declaração de Compensação apresentada.

Seguindo a redação da Medida Provisória nº 2.189-49/2001, em seu art. 18, a retificação de declaração de impostos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, nas hipóteses em que admitida, terá a mesma natureza da declaração originariamente apresentada, independentemente de autorização pela autoridade administrativa. Assim, tendo o contribuinte retificado a DCTF e a EFD - Contribuições com o fito de excluir a totalidade do COFINS apurado, não pode a quantia ser objeto de DCOMP sem que esta guarde convergência com as declarações apresentadas, exceto caso o sujeito passivo, antes da formalização do pleito, tivesse operacionalizado nova retificação de suas declarações; Logo, tendo em vista que as declarações envolvidas relativas ao período de apuração 09/2015 não foram retificadas 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 tela; 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 3 PROCESSO 16327.903993/2019-49 ACÓRDÃO 107-004.375 DRJ07 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 40164.96524.281015.1.3.04-9554 em sua totalidade.

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

Ciente de que a Receita Federal do Brasil estava considerando para fins de análise preliminar do PER/DCOMP as informações constantes da DCTF original e não da DCTF retificadora, tempestivamente apresentada, o Requerente por meio de um e-dossiê solicitou a análise e processamento da DCTF retificadora retida em malha, uma vez que o não processamento desta retificação ocasionaria o indevido indeferimento do PER/DCOMP, por mera divergência de cruzamentos eletrônicos entre obrigações acessórias; Contudo, antes mesmo da análise do e-dossiê, o Requerente foi surpreendido com o presente despacho decisório, que desconsiderou a DCTF retificadora e simplesmente indeferiu a compensação pleiteada com lastro em informações desatualizadas da DCTF Original; 11.1. — Existência de Saldo Disponível e Não Utilizado pela Autoridade Fiscal Com efeito, a Autoridade Fiscal identificou o DARF no montante de R\$ 4.411.122,65, por meio do qual o Requerente realizou o pagamento indevido de COFINS, referente ao período de 30/09/2015:

Ocorre que, se por um lado a Autoridade Fiscal identificou a realização do referido pagamento total de R\$ 4.411.122,65, a título de COFINS, por outro lado, somente alocou parte de tais valores para a extinção de supostos débitos apurados no período pelo Requerente (R\$ 1.064.161,90), considerando, assim, o saldo disponível de R\$ 3.346.960,74; Da mesma forma, o detalhamento de crédito, parte integrante do Despacho Decisório, confirma a disponibilidade do valor de R\$ 3.346.960,74, porém, de forma contraditória, não realiza a alocação desse valor para os débitos compensados pelo Requerente.

Confira-se:

4 PROCESSO 16327.903993/2019-49 ACÓRDÃO 107-004.375 DRJ07 Assim sendo, considerando-se que no próprio Despacho Decisório (i) reconheceu o pagamento do montante de R\$ 4.411.122,65 por meio de DARF, a título de COFINS, referente ao período de apuração de setembro de 2015; e (ii) a existência do “saldo disponível” no importe de R\$ 3.346.960,74, não há justificativa para a não homologação, mesmo que parcial, das compensações ora debatidas até o limite deste crédito validado pela própria Autoridade Fiscal; III.1. – Comprovação Integral do Crédito Pleiteado na Declaração de Compensação Objeto do Presente Processo Administrativo Com efeito, inicialmente, o Requerente apurou e declarou em sua DCTF original, relativa ao mês de setembro de 2015, COFINS a recolher no montante de R\$ 4.411.122,65 (Doc.

04), o qual foi prontamente recolhido, por meio de Documento de Arrecadação de Receitas Federais (“DARF” – Doc. 05); Todavia, em um primeiro momento, após a apuração e o recolhimento acima mencionados, o Recorrente observou que o valor apurado e a recolher de COFINS, era menor (R\$ 1.064.161,90), o que o

fez transmitir DCTF retificadora (Doc. 06), em 27/01/2017. Este valor foi refletido em sua EFD – Contribuições (Doc. 07); Ocorre que o Requerente posteriormente verificou que a base de cálculo da contribuição foi, mais uma vez, indevidamente majorada agora pela falta de exclusão de despesas incorridas em operações de intermediação financeira, no valor de R\$ 81.338.259,89, as quais são expressamente dedutíveis, nos termos do artigo 3º, §6º, inciso I, alínea a, da Lei nº 9.718/1998; Assim, em razão do ajuste em questão, o Requerente retificou, em 17/08/2018, novamente sua DCTF (Doc. 08), bem como sua EFD – Contribuições, de modo que o montante a recolher, para setembro de 2015, restou zerado (Doc. 09); Dessa forma, conforme restou evidenciado, tendo em vista a retificação do montante devido a título de COFINS no período em comento, configurou-se um pagamento a maior realizado pelo Requerente, no valor de R\$ 4.411.122,65, objeto dos PER/DCOMPs originário e retificadores dos quais decorre o presente processo administrativo; 5 PROCESSO 16327.903993/2019-49 ACÓRDÃO 107-004.375 DRJ07 Destaca-se que, ao contrário do que versa o Relatório Fiscal que deu supedâneo ao Despacho Decisório ora combatido afirma, o procedimento adotado pelo Requerente está em total consonância com o Parecer Normativo COSIT nº 2, de 28 de agosto de 2015 (“Parecer Normativo COSIT nº 02/2015”); III. 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 sem a devida análise dos recolhimentos efetuados em confronto aos valores efetivamente devidos pelo Requerente no período em tela; Dessa feita, não merece prosperar o fundamento defendido pela Autoridade Fiscal ao consignar no Despacho Decisório, com base na DCTF original, a alocação integral do pagamento da contribuição e a inexistência de saldo credor, tendo em vista que a DCTF retificadora apontando o excesso de recolhimento já constava dos sistemas informatizados da Receita Federal, possibilitando e validando, portanto, o crédito pleiteado; 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 a compensações objeto dos PER/DCOMPs nº 40164.96524.281015.1.3.04 9554, 11419.04645.051115.1.3.04-2970 e 09986.00697.181018.1.3.04-9104, tendo em vista que o indeferimento se deu exclusivamente pelo fato da Autoridade Fiscal não ter considerado a última DCTF retificadora (conforme mencionado, objeto de e-dossiê); Ainda, caso não seja determinada a reforma integral do Despacho Decisório, o que se alega a título argumentativo, requer-se, subsidiariamente (i) a utilização do saldo disponível de R\$ 3.346.960,74 constante do próprio Despacho Decisório; e (ii) caso esta C. Turma Julgadora entenda necessária a análise de outros elementos de prova, a conversão do presente julgamento em diligência.

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: 01/09/2015 a 30/09/2015 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:

I - FATOS	3
II - PRELIMINARES	5
II.1 – Falta de Fundamentação do acórdão recorrido – Da Existência de Saldo Disponível e Não Utilizado pela Autoridade Fiscal	5
II.2 - Vinculação por decorrência deste processo ao processo administrativo de retificação da DCTF	9
II.3 - Utilização de novo critério jurídico pela DRJ para negar a homologação da compensação	10
III - MÉRITO	12
III.1. - Comprovação do crédito pleiteado na declaração de compensação objeto do presente processo administrativo.....	12
III. 2 - Aplicação do princípio da verdade material	21
IV - PEDIDO	26

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

Em síntese, a recorrente suscita, em sede preliminar, a nulidade do acórdão proferido pela DRJ, em razão da ausência de fundamentação adequada do decisum, especialmente no que tange à alegada existência de saldo disponível e não utilizado pela autoridade fiscal. Além disso, sustenta a ilegalidade da utilização de novo critério jurídico pela DRJ para negar a homologação da compensação.

Falta de Fundamentação do acórdão recorrido – Da Existência de Saldo Disponível e Não Utilizado pela Autoridade Fiscal Conforme se depreende da Manifestação de Inconformidade, verifica-se que a Autoridade Fiscal, por meio de Despacho Decisório, reconheceu expressamente o pagamento do valor da DCTF original (R\$ 4.411.122,65), por meio de DARF, a título de COFINS, referente ao período de apuração de setembro de 2015. No entanto, de forma contraditória, o referido Despacho somente alocou parte de tais valores para a extinção de supostos débitos apurados no período pelo Recorrente (R\$ 1.064.161,90), considerando, assim, o saldo disponível de R\$ 3.346.960,74.

Da mesma forma, no detalhamento de crédito, parte integrante do Despacho Decisório, confirma a disponibilidade do valor de R\$ 3.346.960,74, porém, de forma contraditória, não realiza a alocação desse valor para os débitos compensados pelo Recorrente, razão pela qual não se homologara as compensações pleiteadas. Neste passo, há de se concluir que o acórdão ora recorrido possui flagrante vício que implica em sua nulidade, haja vista o patente e irremediável erro da decisão que deixou de se pronunciar acerca do referido equívoco cometido pela Fiscalização que deveria ter extinto os débitos compensados até o limite do saldo expressamente reconhecido como disponível, em clara violação aos preceitos fundamentais que devem pautar a atuação da Autoridade Julgadora, tais como os princípios da legalidade e ampla defesa, bem como o direito de petição.

(...)

Utilização de novo critério jurídico pela DRJ para negar a homologação da compensação De acordo com o entendimento da Autoridade Fiscal, registrado no Despacho Decisório, a compensação não poderia ser homologada ante a ausência de direito creditório, porque todo o valor do pagamento da DARF havia sido alocado para o valor de COFINS declarado em DCTF. Isso ocorreu, pois, como já mencionado, a Autoridade Fiscal observou a DCTF original ao proferir sua decisão, apesar da DCTF já haver sido retificada. A Turma Julgadora, ao proferir o acórdão recorrido, adota critério jurídico distinto daquele observado pela Autoridade Fiscal (análise da DCTF original) e, com base na decisão proferida no processo administrativo nº 16327.720182/2020-48, questiona a validade da DCTF retificadora entregue pelo Recorrente. 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.

No entanto, o ato combatido aponta como fundamento para a não homologação da compensação o fato de que, embora tenha sido localizado o pagamento indicado no PER/DCOMP como origem do crédito, o respectivo valor já teria sido integralmente utilizado na extinção de débito anterior, referente ao período de apuração 09/2015. Tal conclusão, segundo a autoridade fiscal, decorre do exame da Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais – DCTF original,

apresentada pelo próprio contribuinte, na qual o referido pagamento teria sido integralmente apropriado para a quitação do débito ali declarado.

Assim, conforme detalhado pela DRJ, apesar do sistema eletrônico de créditos e compensações (SCC) ter identificado saldo disponível, com base na última retificadora transmitida em 17/08/2018, para fins de análise de direito creditório, a informação a ser observada deve ser a da DCTF original, sem saldo disponível.

Conforme observado no Relatório Fiscal que subsidiou o Despacho Decisório, as declarações fiscais relativas ao período 09/2015 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.

Nesse sentido, a DRJ entendeu que, não obstante a recorrente tenha apresentado os valores das despesas que pretende reduzir na competência 09/2015, não foram juntados os documentos aptos a comprovar a efetiva realização de tais despesas. As únicas provas carreadas aos autos consistem nas DCTFs original e retificadora, bem como na EFD-Contribuições retificadora.

Por esse motivo, apesar do sistema eletrônico de créditos e compensações (SCC) ter identificado saldo disponível, com base na última retificadora transmitida em 17/08/2018, para fins de análise de direito creditório, a informação a ser observada deve ser a da DCTF original, sem saldo disponível.

Nesse sentido, a mera apresentação de registros contábeis ou declarações fiscais não é suficiente para comprovar a existência de crédito, sendo imprescindível a vinculação específica entre cada registro e os respectivos documentos comprobatórios. Ademais, quando a natureza da operação escriturada se mostra relevante para a caracterização do direito creditório, é essencial que a descrição constante dos registros e documentos seja clara e precisa, sem o uso de abreviaturas, códigos ou expressões genéricas que dificultem ou inviabilizem a adequada identificação da operação.

Portanto, não se verifica a nulidade do acórdão proferido pela DRJ, por suposta ausência de fundamentação adequada, inclusive no que se refere à alegada existência de saldo disponível e não utilizado pela autoridade fiscal. Tampouco se constata a utilização de novo critério jurídico pela DRJ para negar a homologação da compensação.

Com efeito, incumbia à recorrente o ônus de comprovar a existência do alegado direito creditório, o que não restou atendido no caso concreto, diante da ausência de documentação idônea apta a demonstrar a efetiva constituição do crédito pleiteado.

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.

Conforme demonstrado acima, o motivo do indeferimento dos PER/DCOMPs nºs 40164.96524.281015.1.3.04-9554, 11419.04645.051115.1.3.04 2970 e 09986.00697.181018.1.3.04-9104 originários deste processo foi que a Autoridade Fiscal não identificou a retificação do valor realmente devido a título de COFINS. A controvérsia, portanto, decorre de mero equívoco na identificação da verdade material dos fatos. Ou seja, dado que o Recorrente equivocadamente informou o valor de COFINS em sua DCTF original, sem a devida exclusão de despesas incorridas nas operações de intermediação financeira e, posteriormente, retificou tal Declaração, ajustando a base de cálculo na forma art. 3º, § 6º, alínea “a” da Lei nº 9.718/98, informando o valor correto, este último deve prevalecer.

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 sem a devida análise dos recolhimentos efetuados em confronto aos valores efetivamente devidos pelo Recorrente no período em tela. Assim, muito embora o COFINS originalmente declarado como devido pelo Recorrente em sua DCTF indicasse o valor de R\$ 4.411.122,64, fato é que o COFINS realmente devido no período era de R\$ 1.064.161,90, conforme retificado pelo Recorrente em sua DCTF, fato esse que não foi observado à época no Despacho Decisório.

Dessa feita, não merece prosperar o fundamento defendido pela Autoridade Fiscal ao consignar no Despacho Decisório, com base na DCTF original, a alocação integral do pagamento do COFINS e a inexistência de saldo credor, tendo em vista que a DCTF retificadora apontando o excesso de recolhimento já constava dos sistemas informatizados da Receita Federal, possibilitando e validando, portanto, o crédito pleiteado. Neste diapasão, resta inequívoco e exaustivamente exposto que não houve análise propriamente dita do direito creditório pela Autoridade Fiscal que, ao emitir o Despacho Decisório, simplesmente desconsiderou, de modo sumário, a própria existência da supramencionada DCTF retificadora.

Sendo assim, não há que se falar em “a realização de diligência se revela desnecessária” (fl. 08 do acórdão recorrido), visto que a Autoridade Fiscal não teve, em verdade, a oportunidade de analisar as informações indicadas naquela DCTF.

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 sustenta que o crédito pleiteado estaria devidamente comprovado na declaração de compensação objeto do presente processo administrativo, ao argumento de que, na análise efetuada, a autoridade fiscal teria desconsiderado a DCTF retificadora referente ao período de apuração de setembro de 2015, transmitida pelo próprio contribuinte. Assim, defende que a conclusão pela inexistência de saldo credor não deveria prevalecer.

De início veja-se que o Recorrente apurou e declarou em sua DCTF original, relativa a setembro de 2015, COFINS a recolher no montante de R\$ 4.411.122,65. Ocorre que o Recorrente posteriormente verificou que a base de cálculo da

contribuição foi indevidamente majorada pela falta de exclusão de despesas incorridas em operações de intermediação financeira, no valor de R\$ 81.338.259,89, as quais são expressamente dedutíveis, nos termos do artigo 3º, §6º, inciso I, alínea a, da Lei nº 9.718/1998. 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 do COFINS, da retificação realizada na DCTF e que originou o crédito em questão.

Em setembro de 2015, a base de cálculo do COFINS foi reduzida de R\$ 26.604.047,56 para R\$ 0,0010, em razão da dedução das despesas com intermediação financeira no valor de R\$ 81.338.259,89. Esse saldo total deduzido pode ser conferido pelas contas de despesa específicas que levaram a sua formação, conforme razões anexos (Doc. 04). Para exemplificar a composição desse valor, veja-se que foi registrada uma despesa de R\$ 38,31 (Doc. 02), relacionada ao contrato nº 705074945 1 (Doc. 03).

Essa despesa fez parte do total de despesas registradas na conta 8.1.7.54.00.7 507.3 (-) DESP COMISSAO - CONSIGNADO - ORIGINACAO, mencionada acima, que, em conjunto com outras contas de despesas, vieram a compor os 81 milhões deduzidos mencionados acima.

Como se observa, 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 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 do COFINS apurado pelo Recorrente entre 2015 e 2017.

(..)

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. 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\$ 3.346.960,74, objeto do PER/DCOMP originário do presente processo administrativo, que pode ser evidenciado pela diferença da contribuição apurada e declarada na DCTF original (R\$ 4.411.122,64) e retificadora (R\$ 1.064.161,90).

Assim, evidenciada a existência do crédito tributário, pela mera correção na apuração da base de cálculo da COFINS, pela exclusão de despesas expressamente prevista e admitidas na legislação em vigor, fato devidamente refletido na obrigação acessória (DCTF retificadora), é de rigor a reforma do Despacho Decisório que ignorou completamente os ajustes ora comprovados, os quais foram realizados antes mesmo do despacho ser proferido.

Dessa forma, a recorrente informa ter apresentado DCTF retificadora em 17/08/2018, antes portanto do despacho decisório. Assim, na retificadora, pretende reduzir os valores originalmente declarados em DCTF sob a justificativa de que seriam despesas de intermediação financeira, que são passíveis de exclusão da base de cálculo do PIS e da Cofins, conforme apregoa o art. 3º, § 6º, inciso I, alínea "a", da Lei nº 9.718/1998:

Art. 3º O faturamento a que se refere o art. 2º compreende a receita bruta de que trata o art. 12 do Decreto-Lei no 1.598, de 26 de dezembro de 1977. (...)

§ 6º Na determinação da base de cálculo das contribuições para o PIS/PASEP e COFINS, as pessoas jurídicas referidas no § 1º do art. 22 da Lei no 8.212, de 1991, além das exclusões e deduções mencionadas no § 5º, poderão excluir ou deduzir: (Incluído pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001)

I - no caso de bancos comerciais, bancos de investimentos, bancos de desenvolvimento, caixas econômicas, sociedades de crédito, financiamento e investimento, sociedades de crédito imobiliário, sociedades corretoras, distribuidoras de títulos e valores mobiliários, empresas de arrendamento mercantil e cooperativas de crédito: (Incluído pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001)

a) despesas incorridas nas operações de intermediação financeira;

No entanto, verifica-se que a DCTF retificadora incidiu em malha fiscal, sendo não homologada pela autoridade fiscal (processo administrativo nº 16327.720182/2020-48), pois se verificou uma significativa diferença entre as informações constantes da ECD e das DCTFs, tanto a original, quanto a retificadora.

Assim, conforme detalhado pela DRJ, a contribuinte recorreu dessa decisão, sendo o caso julgando por essa DRJ07. Conforme Acórdão nº 107-003.373 da 17ª Turma de Julgamento

da DRJ07, de 12/11/2020, a impugnação foi indeferida. Reproduzimos a seguir parte do julgado por se aplicar ao caso.

“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). (...)

O contribuinte justifica a redução dos valores devidos de PIS/Cofins (exclusão de despesas de intermediação financeiras das bases de cálculos das contribuições) e para comprovar suas alegações retifica DCTF e EFD-Contribuições para que os valores sejam idênticos. Para ele esse procedimento basta para comprovar o suposto indébito.

Incumbe ao Contribuinte a demonstração de maneira clara e coerente, acompanhada das provas hábeis e suficientes, dos fatos que justificariam a alteração/retificação das DCTF's para que se possa autorizar a alteração das mesmas 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 das DCTF's retificadoras 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 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) (...)

Não obstante, caso não possível a retificação da ECD, os valores poderiam ser informados em lançamentos extemporâneos, além de ser apresentada a documentação que comprovaria a ocorrência de tais despesas, como já observado. Outra forma possível de comprovação das supostas despesas seria a Escrituração Contábil Fiscal – ECF, que se refere à apuração do Imposto de Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido (CSLL), interligando suas informações com aquelas constantes da ECD. Nela devem estar relacionadas todas as despesas incorridas no período. Ainda, em se tratando de pagamento por serviços prestados (despesas de intermediação financeira), cumpre ao responsável pelo dispêndio (fonte pagadora) declarar em DIRF (Declaração do Imposto sobre a Renda Retido na Fonte): (i) o valor do imposto sobre a renda e contribuições retidos na fonte, dos rendimentos pagos ou creditados para seus beneficiários; (ii) os rendimentos pagos a pessoas físicas domiciliadas no País; e (iii) o pagamento, crédito, entrega, emprego ou remessa a residentes ou domiciliados no exterior.

Contudo, do ônus que lhe cabia, conforme legislação citada, a inconformada não se desincumbiu, deixando sem amparo factual sua alegação de direito.”

Ou seja, apesar do sistema eletrônico de créditos e compensações (SCC) ter identificado saldo disponível, com base na última retificadora transmitida em 17/08/2018, para fins de análise de direito creditório, a informação a ser observada deve ser a da DCTF original, sem saldo disponível.

Portanto, conforme observado no Relatório Fiscal que subsidiou o Despacho Decisório, as declarações fiscais relativas ao período 09/2015 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.

Apesar de apresentar os valores das despesas que se pretende reduzir para a competência 09/2015, não constam os documentos que comprovam tais despesas. As únicas provas juntadas são as próprias DCTFs original e retificadora e a EFD-Contribuições retificadora.

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.

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