



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 15374.901297/2008-17
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3003-000.625 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Turma Extraordinária
Sessão de 16 de outubro de 2019
Recorrente PRECE - PREVIDENCIA COMPLEMENTAR
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/01/2003 a 31/01/2003

DCOMP NÃO HOMOLOGADA. AUSÊNCIA DE CRÉDITO A
COMPENSAR.

Em verificação fiscal da DCOMP transmitida, apurou-se que não existia crédito disponível para se realizar a compensação pretendida, vez que o pagamento indicado na DCOMP já havia sido utilizado para quitação de outro débito.

ÔNUS DA PROVA DO CRÉDITO RECAI SOBRE O CONTRIBUINTE.

Como se pacificou a jurisprudência neste Tribunal Administrativo, o ônus da prova é devido àquele que pleiteia seu direito. Portanto, para fato constitutivo do direito de crédito o contribuinte deve demonstrar de forma robusta ser detentor do crédito.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

Marcos Antônio Borges – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Müller Nonato Cavalcanti Silva – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Marcos Antônio Borges (presidente da turma), Vinícius Guimarães, Marcio Robson Costa e Müller Nonato Cavalcanti Silva.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra acórdão de manifestação de inconformidade prolatado pela 16ª Turma da Delegacia de Julgamento do Rio de Janeiro.

A matéria de fundo diz respeito a pedido de compensação de suposto crédito de COFINS, período de apuração janeiro/2003. Por bem relatar a narrativa dos fatos, adoto o relatório elaborado pela instância *a quo*:

Trata o presente processo de apreciação de compensação declarada no PER/DCOMP nº 39688.21502.030604.1.7.04-5524, transmitida em 03/06/2004 de crédito referente a valor que teria sido recolhido a maior ou indevidamente, em 14/02/2003 a título de Cofins, atinente ao período de apuração 01/2003, no valor de R\$ 15.100,00, com débito de Cofins, referente ao período de apuração 05/2003, no valor total de R\$ 982,94.

Por meio do Despacho Decisório eletrônico, de folha 06, o Delegado da DEINF-RJ não homologou a compensação declarada, por terem sido localizados um ou mais pagamentos, correspondentes ao DARF discriminado no PER/DCOMP, integralmente utilizadas para quitação de débitos do contribuinte, a saber, o próprio débito de COFINS do período de apuração 01/2003.

Assim, não restou crédito disponível para compensação do débito informado na declaração de compensação.

Cientificada da decisão, em 05.05.2008, a contribuinte apresentou em 03.06.2008 a Manifestação de Inconformidade (fls. 09/13) alegando, em síntese, que:

É Entidade Fechada de Previdência Complementar e tem como objetivo instituir e administrar plano de previdência complementar e, por conseguinte, pagar aposentadorias complementares às pagas pela Previdência Social.

Tendo apurado crédito decorrente de pagamento a maior de tributos federais, apresentou, como lhe é facultado pela legislação de regência, a Declaração de Compensação de Tributos Federais nº 39688.21502.030604.1.7.04-5524.

No PER/DCOMP em questão, foi utilizado um crédito de COFINS no montante histórico de R\$ 797,40, relativo à competência de janeiro/2003 e compensado com um débito histórico de COFINS da competência de maio/2003 de montante original de R\$ 723,87.

No preenchimento da última DCTF enviada à Receita Federal, teria se equivocado quando do seu preenchimento e não demonstrou a existência do crédito de COFINS em janeiro/2003, ou seja, declarou como devido exatamente o valor recolhido.

A existência deste crédito pode ser facilmente observada, bastando-se comparar os valores apresentados como devidos na base de cálculo de janeiro/2003 de COFINS, declarada na DIPJ 2004 (doc. 01), com a guia de recolhimento da mesma competência (doc. 02). Ou seja, o valor realmente devido para esta competência é de R\$ 14.302,60 e não R\$ 15.100,00, como erroneamente declarado na DCTF.

Entende restar clara a existência de simples equívoco no preenchimento da DCTF relativa à competência de janeiro/2003.

Verificado o equívoco acima demonstrado, que não desnatura o fato da existência do crédito compensado e a regular extinção do débito indevidamente imputado, a Manifestante já procedeu ao envio da DCTF retificadora, razão pela qual a presente compensação deve ser homologada (doc. 03).

Cita a doutrina entendendo que os equívocos nas declarações do contribuinte não criam tributos, não podendo, comprovado o erro de fato, gerar obrigação tributária.

Demonstrado que o fato confessado não correspondia à hipótese de incidência tributária, este não era capaz de gerar a obrigação tributária, tornando a confissão de dívida absolutamente irrelevante, o que possibilita, deste modo, a compensação pretendida.

Ao final requer que a presente Manifestação de Inconformidade seja julgada procedente.

O acórdão recorrido julgou improcedente a manifestação de inconformidade, que ensejou a interposição do presente Apelo reiterando, em suma, as matérias apostas na manifestação de inconformidade. Traz em sede recursal documentos de e-fls. 126 à 221 e ao fim pugna pelo provimento do Recurso no objetivo de ter o suposto crédito reconhecido. Ainda, no prazo regimental a Recorrente ofertou memoriais ressaltando pontos que, no seu entender, fazem o Apelo merecer provimento.

São os fatos.

Voto

Conselheiro Müller Nonato Cavalcanti Silva, Relator.

O Presente Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos requisitos formais de admissibilidade. Portanto, dele tomo conhecimento.

SOBRE COMPENSAÇÃO DE CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS

A compensação - uma das modalidades de extinção do crédito tributário, prevista no art. 156, II, do Código Tributário Nacional - pressupõe a existência de créditos e débitos tributários de titularidade do contribuinte.

Conforme o art. 170 do CTN, a lei poderá atribuir, em certas condições e sob garantias determinadas, à autoridade administrativa autorizar a compensação de débitos tributários **com créditos líquidos e certos do sujeito passivo**:

Art. 170. A lei pode, nas condições e sob as garantias que estipular, ou cuja estipulação em cada caso atribuir à autoridade administrativa, autorizar a compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda pública.

A demonstração da certeza e liquidez do crédito tributário que se almeja compensar é condição *sine qua non* para que a Autoridade Fiscal possa apurar a existência do crédito, sua extensão e, por óbvio, a certeza e liquidez que o torna exigível. Ausentes os elementos probatórios que evidenciem o direito pleiteado pela Recorrente, não há outro caminho que não seja seu não reconhecimento.

Trata-se de regra replicada no inciso VII, §3º do art. 74 da Lei 9.430/1996:

Art. 74. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão.

§ 3º Além das hipóteses previstas nas leis específicas de cada tributo ou contribuição, **não poderão ser objeto de compensação** mediante entrega, pelo sujeito passivo, da declaração referida no § 1º:

VII - o crédito objeto de pedido de restituição ou ressarcimento e o crédito informado em declaração de compensação cuja confirmação de liquidez e certeza esteja sob procedimento fiscal; - Grifado.

De clareza cristalina a regra para compensação de créditos tributários por apresentação de Declaração de Compensação (DCOMP): demonstração da certeza e liquidez. A regra é harmônica com a disposição do CTN sobre o instituto da compensação, conforme assevera o artigo 170:

Art. 170. A lei pode, nas condições e sob as garantias que estipular, ou cuja estipulação em cada caso atribuir à autoridade administrativa, autorizar a compensação de créditos tributários **com créditos líquidos e certos**, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda pública.

Nesse contexto, o direito à compensação existe na medida exata da certeza e liquidez do crédito em favor do sujeito passivo. Assim, a comprovação da certeza e liquidez do crédito tributário mostra-se fundamental para a efetivação da compensação.

A Recorrente transmitiu eletronicamente a DCOMP descrita no relatório, tendo indicado a existência de crédito decorrente de pagamento indevido ou a maior.

Pela análise dos documentos juntados, a DRJ não identificou qualquer direito creditório; ao contrário, apurou que o valor recolhido pela Recorrente correspondeu ao devido a título de COFINS no período de análise e não subsistiam quaisquer razões para a redução do valor conforme pleiteava a Recorrente.

DO ÔNUS DA PROVA

Como se pacificou a jurisprudência neste Tribunal Administrativo, o ônus da prova é devido àquele que pleiteia seu direito. Portanto, para fato constitutivo do direito de crédito o contribuinte deve demonstrar de forma robusta ser detentor do crédito ou, em situações extremas, demonstrar indícios convergentes que levem ao entendimento de que as alegações são verossímeis. Sobre ônus da prova em compensação de créditos transcrevo entendimento da 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), em decisão consubstanciada no acórdão de nº 9303-005.226, a qual me curvo para adotá-la neste voto:

"...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."

No caso concreto, já em sua impugnação perante o órgão a quo, a Recorrente deveria ter reunido todos os documentos suficientes e necessários para a demonstração da certeza e liquidez do crédito pretendido.

A regra maior que rege a distribuição do ônus da prova encontra amparo no art. 373 do Código de Processo Civil, *in verbis*:

Art. 373. O ônus da prova incumbe:

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

II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

§ 1º Nos casos previstos em lei ou diante de peculiaridades da causa relacionadas à impossibilidade ou à excessiva dificuldade de cumprir o encargo nos termos do caput ou à maior facilidade de obtenção da prova do fato contrário, poderá o juiz atribuir o ônus da prova de modo diverso, desde que o faça por decisão fundamentada, caso em que deverá dar à parte a oportunidade de se desincumbir do ônus que lhe foi atribuído.

§ 2º A decisão prevista no § 1º deste artigo não pode gerar situação em que a desincumbência do encargo pela parte seja impossível ou excessivamente difícil.

§ 3º A distribuição diversa do ônus da prova também pode ocorrer por convenção das partes, salvo quando:

I - recair sobre direito indisponível da parte;

II - tornar excessivamente difícil a uma parte o exercício do direito.

§ 4º A convenção de que trata o § 3º pode ser celebrada antes ou durante o processo.

O dispositivo transcrito é a tradução do princípio de que o ônus da prova cabe a quem dela se aproveita. E esta formulação também foi, com as devidas adaptações, trazida para o processo administrativo fiscal, vez que a obrigação de provar está expressamente atribuída à Autoridade Fiscal quando realiza o lançamento tributário, para o sujeito passivo, quando formula pedido de repetição de indébito/ressarcimento.

As provas devem ser compreendidas como um meio apto a formar convencimento daquele que avalia determinada situação fática. No caso em testilha, o que deve ser compreendido e elevado ao patamar de prova são quaisquer elementos, aptos a dissuadir o julgador a tomar como verdadeira as alegações enunciadas nos autos.

Valiosas as lições sobre prova do notável processualista italiano Francesco Carnelutti:

As provas são fatos presentes sobre os quais se constrói a probabilidade da existência ou inexistência de um fato passado. A certeza resolve-se, a rigor, em uma máxima probabilidade.

Já a finalidade da prova é a formação da convicção do julgador quanto à existência dos fatos. Em outras linhas, um dos principais objetivos do direito é fazer prevalecer a justiça. Para que uma decisão seja justa, é relevante que os fatos estejam provados a fim de que o julgador possa estar convencido da sua ocorrência.

Em virtude dessas considerações, é importante relembrar alguns preceitos que norteiam a busca da verdade real por meio de provas materiais.

Dinamarco afirma:

Todo o direito opera em torno de certezas, probabilidades e riscos, sendo que as próprias certezas não passam de probabilidades muito qualificadas e jamais são absolutas porque o espírito humano não é capaz de captar com fidelidade e segurança todos os aspectos das realidades que o circulam.

O convencimento do julgador forma-se pela aferição dos elementos da ocorrência do fato, que assumem status de certeza. Mas não basta ter certeza, inafastável o efeito psicológico da prova, que promove o convencimento do julgador no intuito de prolatar decisão que representa a verdade.

Regressando aos autos, não existem elementos, provas ou indícios que provoquem o mínimo de dúvida sobre a atividade do Fisco ao não homologar o crédito pleiteado.

Tenho por entendimento que, se o contribuinte consegue apurar em sua contabilidade recolhimento a maior, certamente poderá demonstrar documentalmente o suposto erro no preenchimento da DCTF e, por via de consequência, convencer os julgadores de que, de fato, o recolhimento indevido existiu. Contudo, mesmo com as oportunidades dadas à Recorrente no contencioso administrativo, não trouxe aos autos a **certeza e liquidez** exigidas tanto pelo CTN quanto pela Lei 9.430/1996.

Não obstante, em homenagem ao princípio da verdade material e considerando que, no despacho eletrônico, a recorrente não foi informada sobre quais documentos probatórios deveria apresentar, analisei os autos em busca de eventuais documentos apresentados após a impugnação - como forma de contrapor as razões da decisão recorrida, dando ensejo, assim, à exceção prevista no art. 16, §4º, "c", Decreto nº. 70.237/72.

Compulsando os autos, observa-se que a Recorrente não apresentou, junto ao recurso voluntário, escrituração contábil-fiscal suficiente para comprovar o suposto equívoco na apuração do débito de COFINS, período de apuração de janeiro de 2003, declarado na DCTF original. Para afastar tal apuração, necessário se faz a prova de erro da Unidade Preparadora mediante a apresentação de documentação hábil e idônea, não sendo suficiente a transmissão de DCTF retificadora ou de balancete no qual não conste o valor apurado da contribuição.

No caso concreto, verifica-se que não há provas nos autos para (i) confirmar a veracidade das informações prestadas na DCTF retificadora, tornando-a apta a infirmar o débito regularmente constituído na DCTF original, nem para (ii) atestar a devida escrituração contábil do pagamento indevido e da compensação declarada.

Observe-se, neste contexto, que o balancete juntado aos autos não serve à comprovação da apuração do tributo devido. Deveria a Recorrente ter apresentado os livros contábeis Diário e/ou Razão. Restringiu-se, todavia, a apresentar balancete sem nome e assinatura do contabilista responsável, sua categoria profissional e registro no CRC.

Neste sentido já se manifestou esse colegiado por meio do acórdão de n. 3003-000.463 do sempre preciso Conselheiro Vinícius Guimarães:

Importa lembrar que os livros contábeis 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 nº 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.

No caso concreto, além de não terem sido apresentados os livros Diário e/ou Razão - com termos de abertura e encerramento devidamente autenticados -, livros hábeis como meio de prova perante a Administração Tributária, o balancete apresentado se revela despido, como visto, de formalidade essencial para sua mínima eficácia perante destinatários externos à própria empresa.

Como se vê, o encontro de contas que caracteriza a compensação é determinado pela declaração do próprio sujeito passivo, cabendo à autoridade administrativa e aos órgãos julgadores a apreciação da regularidade da compensação nos exatos termos fixados pela declaração prestada. Em outras palavras, em sede de verificação e julgamento das compensações declaradas, importa às autoridades fiscais e, também, aos tribunais administrativos aferir apenas a existência do direito creditório pleiteado, nos estritos termos da declaração de compensação.

Por tudo que nos autos consta e pelas razões aqui expostas, entendo que andou bem a instância primeira de modo que o acórdão recorrido deve ser mantido na sua integralidade.

Pelo exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário para no mérito negar-lhe provimento.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Müller Nonato Cavalcanti Silva

