



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16327.902796/2008-50
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3003-000.734 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Turma Extraordinária
Sessão de 13 de novembro de 2019
Recorrente NOBRE SEGURADORA DO BRASIL S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/03/2004 a 31/03/2004

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 maioria de votos, em rejeitar o pedido de conversão do julgamento em diligência do conselheiro Márcio Robson Costa e, no mérito, em negar provimento ao recurso voluntário.

(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

Por bem retratar a realidade fática, adoto o relatório da instância *a quo*:

1. Trata o presente processo de Declaração de Compensação apresentada em meio eletrônico (PER/DCOMP nº 26047.10821.150404.1.3.045388) em 15/04/2004, cujos relatórios se encontram anexados ao presente processo administrativo (fls. 10/15). Nesta declaração, pretende o contribuinte quitar os débitos declarados de COFINS, no valor total de R\$ 44.045,75, com supostos créditos (R\$ 43.609,65) decorrentes de recolhimento indevido realizado por meio do DARF no valor de R\$ 89.322,51 (código de receita: 7987), recolhido em 15/03/2004.

1.1. Apreciando o pedido formulado, a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Administração Tributária em São Paulo (DERAT/SP) emitiu, em 10/08/2008, o Despacho Decisório nº 781226187 (fls. 6), no qual pronunciou-se pela **não homologação** da compensação declarada diante da inexistência de crédito do contribuinte.

MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE

2. Cientificado em 20/08/2008 da solução dada à declaração de compensação apresentada, o contribuinte interpôs, tempestivamente (12/09/2008), Manifestação de Inconformidade (fls. 2/5), com a juntada de documentos de fls. 6/31 (Despacho Decisório; parte da DCTF do 1ª Trim/2004; PER/DCOMP; DARF; DIPJ 2005; Ata da Assembleia Geral Extraordinária; Estatuto Social), apresentando, resumidamente, as seguintes alegações:

2.1. Esclarece que, por ocasião da entrega da DCTF relativa ao 1º trimestre do ano de 2004 (29/11/2004), foi lançado o valor de R\$ 89.322,51 a título de COFINS. No entanto, após a entrega da Declaração acima, verificou-se que o valor correto do débito a ser pago seria de R\$ 45.712,86, acarretando em uma diferença no valor R\$ 43.609,65 que foi compensada na presente PER/DCOMP

2.2. Para sustentar esta afirmação, assinala que entregou a DIPJ 2005 (ano-calendário 2004) com o cálculo correto da COFINS discriminado na ficha 26B e considerou definitivamente sanado o impasse.

2.3. Alega que, embora não apresentada a retificação da DCTF, agiu dentro da conformidade da lei ao efetuar a compensação, baseando-se na Instrução Normativa SRF nº 320, de 11/04/2003.

2.4. Face ao exposto, requer: (i) o acolhimento da Manifestação de Inconformidade para reconhecer que o valor efetivamente devido de COFINS é de R\$ 45.712,86, já devidamente quitado; (ii) seja autorizada a retificação da DCTF preenchida e enviada à época; (iii) sejam aplicados os consectários fiscais decorrentes.

A 13ª Turma da DRJ de São Paulo julgou improcedente a manifestação de inconformidade, razão que motivou a Recorrente a procurar este Conselho alegando, em suma, as mesmas matérias apostas na peça impugnatória com o pedido final que seja reconhecido o direito creditório alegado.

São os fatos.

Voto

Conselheiro Müller Nonato Cavalcanti Silva, Relator.

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

1 Sobre a Compensação Administrativa

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, razão que motivou a interposição do presente Apelo.

2 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.

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.

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 o acerto da Fiscalização por 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 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.

Compulsando os autos, observa-se que a recorrente não apresentou, em nenhum momento processual, escrituração contábil-fiscal suficiente para comprovar o suposto equívoco na apuração do débito de Cofins, período de apuração de dezembro de 2000. Para afastar tal apuração, necessário se faz a prova de erro mediante a apresentação de documentação hábil e idônea, não sendo suficiente a mera transmissão de Dcomp para garantir direito creditório.

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 de relatoria do 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