



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO**

**Processo n°** 10680.912802/2009-52  
**Recurso n°** Embargos  
**Acórdão n°** 3201-001.858 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 28 de janeiro de 2015  
**Matéria** COMPENSAÇÃO PIS  
**Embargante** FEDERAÇÃO INTERFEDERATIVA DAS COOPERATIVAS DE TRABALHO MÉDICO DO ESTADO DE MINAS GERAIS  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Data do fato gerador: 31/10/2004

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OMISSÃO, CONTRADIÇÃO E OBSCURIDADE. CABIMENTO.

Constatada a existência de omissão, obscuridade e contradição em acórdão exarado, correto o manejo dos embargos de declaração visando sanar os vícios apontados.

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. EFEITOS INFRINGENTES. NÃO CABIMENTO.

O saneamento dos vícios apontados não tem necessariamente o condão de alterar o resultado do acórdão embargado, caso em que os embargos devem ser acolhidos parcialmente, sem os efeitos infringentes.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros da 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da Terceira Seção de Julgamento, por unanimidade de votos, em conhecer os embargos e os acolher parcialmente, sem lhe dar efeitos infringentes, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgamento. Houve sustentação oral pela patrona Dra. Teresa Mourão Passos Coutinho.

(ASSINADO DIGITALMENTE)

Joel Miyazaki - Presidente.

(ASSINADO DIGITALMENTE)

Daniel Mariz Gudiño - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Joel Miyazaki (presidente), Winderley Moraes Pereira, Daniel Mariz Gudiño, Carlos Alberto Nascimento e Silva Pinto, Ana Clarissa Masuko Araújo dos Santos e Luciano Lopes de Almeida Moraes.

## Relatório

Trata-se de embargos de declaração opostos por Federação Interfederativa das Cooperativas de Trabalho Médico do Estado de Minas Gerais, doravante simplesmente Embargante, contra o Acórdão nº 3201-001.261, datado de 23/04/2013, proferido por este colegiado, que negou provimento ao seu recurso voluntário. O acórdão embargado restou assim ementado:

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP*

*Data do fato gerador: 31/10/2004*

*COOPERATIVAS EM GERAL. INCIDÊNCIA CONCOMITANTE SOBRE FATURAMENTO E FOLHA DE SALÁRIOS. LEGALIDADE.*

*Quando a sociedade cooperativa realiza as exclusões legais da base de cálculo do PIS Faturamento, é devido o PIS Folha concomitantemente, nos termos do art. 15, § 2º, da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, e do art. 32, § 4º, do Decreto nº 4.524, de 2002.*

*ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL*

*Data do fato gerador: 31/10/2004*

*DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA.*

*Incumbe ao sujeito passivo a demonstração, acompanhada das provas hábeis, da composição e a existência do crédito que alega possuir junto Fazenda Nacional para que sejam aferidas sua liquidez e certeza pela autoridade administrativa.*

*ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO*

*Data do fato gerador: 31/10/2004*

*COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA.*

*Apenas os créditos líquidos e certos são passíveis de compensação tributária, conforme artigo 170 do Código Tributário Nacional.*

Inconformada com a decisão, a Embargante recorreu na forma do art. 65, inc. II, do Anexo II, do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 2009, e alterações posteriores. Em síntese, a Embargante alega o seguinte:

- a) A Embargante não procedeu às deduções trazidas pelo Decreto nº 4.524, de 2002, na apuração do PIS Faturamento, não havendo sequer o enquadramento na suposta exigência do PIS Folha. Portanto, o acórdão

foi omissa com relação aos documentos juntados (não apenas balancetes) e com relação à possibilidade de se converter o julgamento em diligência, em face da primazia da verdade real;

- b) Ainda que a Embargante houvesse deduzido as sobras cooperativistas previstas no inciso VI daquele Decreto, a legislação que introduziu a possibilidade de as cooperativas deduzirem da base de cálculo do PIS/Cofins os valores referentes às suas sobras não ampliou o rol de deduções do art. 15 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, e não há previsão na Lei nº 10.676, de 2003, para que as deduções das sobras se sujeitem à incidência do PIS Folha. Com efeito, o acórdão foi omissa com relação à base legal para a incidência do PIS Folha; foi obscuro na construção do raciocínio que levou o colegiado a decidir pela incidência de PIS Folha sobre as deduções das sobras; e foi contraditório quando mencionou que o Decreto nº 4.542, de 2002, incluiu nova hipótese de dedução àquelas contidas originariamente no art. 15 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, a qual, todavia, já era implícita;
- c) Ainda que o legislador ordinário houvesse optado por incluir um sexto inciso no art. 15 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, permitindo a dedução das sobras (ou outras quaisquer) na base tributável do PIS/Cofins, seria inadmissível a imposição à Embargante do recolhimento do PIS Folha, haja vista o teor do vigente § 2º do mencionado dispositivo, que restringe a subsunção a essa modalidade relativamente às operações referidas nos incisos I a V do caput do mesmo dispositivo legal.

Por fim, a Embargante pleiteia o saneamento dos vícios apontados com os efeitos infringentes cabíveis.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Daniel Mariz Gudiño

O recurso atende aos pressupostos de admissibilidade previstos no Decreto nº 70.235, de 1972, razão pela qual deve ser conhecido.

## I – Omissões

Inicialmente cumpre esclarecer que, de acordo com os arts. 18 e 29 do Decreto nº 70.235, de 1972, embora o sujeito passivo possa pleitear a realização de diligências, a sua realização é uma faculdade da autoridade julgadora, uma vez que ela precisa estar certa dos fatos sobre os quais proferirá a decisão.

Quando o sujeito passivo pleiteia um direito, incumbe-lhe trazer provas robustas de que esse direito existe, salvo quando ele não dispuser dos meios necessários para fazer essa prova. Nestes casos, a autoridade julgadora tende a acolher o pedido de diligência, embora não esteja obrigada a fazê-lo.

De todo modo, para não restar quaisquer dúvidas acerca do acórdão embargado, convém sanear as alegadas omissões.

No caso concreto, houve a relativização da preclusão material, aceitando-se os documentos trazidos em fase recursal. Em suma, a Embargante trouxe o inteiro teor da Solução de Consulta nº 412, de 2004, expedida pelo Chefe da DISIT da Superintendência Regional da Receita Federal – 6ª Região, com o objetivo de demonstrar que não estava sujeita ao regime de PIS Folha; e parte dos balancetes, a fim de demonstrar que não efetuou a dedução das sobras cooperativistas no cálculo do PIS Faturamento.

Contudo, tais documentos não foram suficientes para formar a convicção dos julgadores na medida em que a solução de consulta apenas informou que as receitas da Embargante não estavam isentas da Cofins e sujeitas ao PIS Folha, na forma do art. 13 e 14 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001. Em outras palavras, a solução de consulta não entrou no mérito da incidência do PIS Folha especificamente sobre as exclusões previstas no art. 15 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, ou no art. 1º da Lei nº 10.676, de 2003. Desse modo, permaneceu a dúvida acerca da não sujeição da Embargante à incidência do PIS Folha no caso específico da exclusão prevista no art. 1º da Lei nº 10.676, de 2003.

Por outro lado, a Embargante não provou, de forma cabal, que deixou de realizar a exclusão permitida no art. 1º, § 2º, da Lei nº 10.676, de 2003, com a simples juntada parcial dos balancetes contábeis.

A conduta da Embargante contrariou, pois, o comando legal previsto no art. 333, inc. I, do Código de Processo Civil, que se aplica subsidiariamente ao processo administrativo fiscal. Confira-se:

*Art. 333. O ônus da prova incumbe:*

*I - ao autor, quanto ao fato constitutivo do seu direito;*

*[...]*

Registre-se que, no caso concreto, o processo é de iniciativa da Embargante, e não da fiscalização. Trata-se de um pedido de compensação. Com efeito, cabia à Embargante, no momento oportuno, demonstra a existência do seu direito creditório, o que não conseguiu com a Solução de Consulta SRRF 6ª Região nº 412, de 2004, nem com os balancetes contábeis.

Para isso, bastaria que a Recorrente juntasse a memória de cálculo detalhada da apuração do PIS Faturamento, o que não foi feito em momento algum.

No tocante à omissão com relação à base legal para a incidência do PIS Folha no caso das sobras cooperativistas, a Embargante está parcialmente correta. De fato, a legislação poderia e deveria ser mais clara sobre o assunto, pois não há lei *strictu sensu* que diga expressamente que a parcela das deduções de sobras cooperativas está sujeita à incidência de PIS Folha. Essa previsão somente está contida, de forma expressa, no art. 32, § 4º, do Decreto nº 4.524, de 2002, e no art. 4º da Instrução Normativa SRF nº 145, de 2002.

Porém, quando o legislador incluiu a hipótese das sobras cooperativistas entre as hipóteses de exclusão do art. 15 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, por meio do art. 36 da Medida Provisória nº 66, de 2002, quis lhe dar o mesmo tratamento tributário aplicável

às demais exclusões. Após a edição da referida medida provisória, foram editados o Decreto nº 4.524, de 2002, e a Instrução Normativa SRF nº 145, de 2002.

Contudo, no processo de conversão da Medida Provisória nº 66, o art. 36 não foi aprovado, quando, então, tanto o decreto quanto a instrução normativa ficaram sem embasamento legal. Contudo, isso ocorreu por pouco tempo, pois logo foi editada uma outra medida provisória que acabou sendo convertida na Lei nº 10.676, de 2003, saneando a falta de base legal temporária para os dispositivos infralegais citados anteriormente.

Como o período em discussão no presente processo administrativo é posterior à Lei nº 10.676, de 2003, a incidência de PIS Folha sobre a exclusão de sobras cooperativistas já estava respaldada em lei *strictu sensu*. Mesmo que a Embargante discorde desse raciocínio, não poderia ignorar a existência do Decreto nº 4.524, de 2002, sem estar protegida por decisão judicial, ainda que precária.

Logo, repita-se, a Embargante deveria ter comprovado, de forma cabal, que não excluiu qualquer sobra cooperativista da base de cálculo do PIS Faturamento, a fim de justificar que o recolhimento que motivou a sua declaração de compensação era realmente indevido pelo simples fato de ser recolhimento de PIS Folha.

## II – Obscuridade

A Embargante também alega que o acórdão embargado foi obscuro na construção do raciocínio que levou o colegiado a decidir pela incidência de PIS Folha sobre as deduções das sobras.

Na medida em que a Embargante não trouxe aos autos do presente processo prova (i) de que estava amparada por decisão judicial que afastasse a aplicação do art. 32, § 4º, do Decreto nº 4.524, de 2002, e do art. 4º da Instrução Normativa SRF nº 145, de 2002, ou (ii) de que não excluía as sobras cooperativistas da base de cálculo do PIS Faturamento, o colegiado partiu da premissa lógica de que o PIS Folha era devido e foi recolhido de forma acertada, assim como fizeram as autoridades integrantes das Delegacias de Fiscalização – DRF e de Julgamento – DRJ.

O raciocínio é simples: a Embargante é uma cooperativa de serviços médicos e recolheu um DARF no código de PIS Folha. Logo, pressupõe-se que a Embargante excluiu da base de cálculo do PIS Faturamento as sobras cooperativistas, tendo recolhido, em contrapartida, o PIS Folha, nos termos do art. 32, § 4º, do Decreto nº 4.524, de 2002, e do art. 4º da Instrução Normativa SRF nº 145, de 2002. Qualquer raciocínio diverso demandaria prova em contrário.

Saneado o vício de obscuridade, faz-se imperioso analisar o vício de contradição.

## III – Contradição

O relator do acórdão embargado concorda que se expressou de forma contraditória quando mencionou que o Decreto nº 4.542, de 2002, incluiu nova hipótese de exclusão àquelas contidas originariamente no art. 15 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, a qual, todavia, já era implícita.

Portanto, propõe-se a supressão da parte destacada no trecho do voto abaixo transcrito:

*Quando à alegação de que o Decreto nº 4.524, de 2002 e as Instruções Normativas SRF nº 145, de 1999, e nº 247, de 2002, são ilegais quando prevêm a incidência do PIS Folha sobre deduções de sobras, também não merece amparo a Recorrente. Com efeito, o referido decreto apenas estabelece, em seu art. 32, uma nova hipótese de exclusão de base de cálculo na apuração do PIS Faturamento, qual seja, o valor das sobras apuradas na Demonstração do Resultado do Exercício, antes da destinação para a constituição do Fundo de Reserva e do Fundo de Assistência Técnica, Educacional e Social, previstos no art. 28 da Lei nº 5.764, de 1971.*

*Naturalmente, se o valor das sobras poderia ser excluído da base de cálculo do PIS Faturamento, caberia a incidência cumulativa do PIS Folha, a exemplo das demais exclusões já previstas no art. 15 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001. Portanto, o decreto em questão apenas tratou de explicitar algo que já estava implícito na própria norma que tratava das demais exclusões de base de cálculo do PIS Faturamento.*

*É preciso ressaltar, ainda, que a exclusão do valor das sobras referidas no art. 32 do Decreto nº 4.524, de 2002, é decorrência do art. 36 da Medida Provisória nº 66, de 2002. Confira-se o seu teor:*

[...]

Como decorrência dessa supressão, o trecho em questão deverá integrar o acórdão embargado da seguinte maneira:

*Quando à alegação de que o Decreto nº 4.524, de 2002 e as Instruções Normativas SRF nº 145, de 1999, e nº 247, de 2002, são ilegais quando prevêm a incidência do PIS Folha sobre deduções de sobras, também não merece amparo a Recorrente. Com efeito, a exclusão do valor das sobras referidas no art. 32 do Decreto nº 4.524, de 2002, é decorrência do art. 36 da Medida Provisória nº 66, de 2002. Confira-se o seu teor:*

[...]

Diante de todo o exposto, ACOLHO PARCIALMENTE os embargos declaratórios para sanear a contradição e demais vícios do acórdão embargado, sem lhe emprestar, contudo, os efeitos infringentes.

(ASSINADO DIGITALMENTE)

Daniel Mariz Gudiño

Processo nº 10680.912802/2009-52  
Acórdão n.º **3201-001.858**

**S3-C2T1**  
Fl. 268

---

CÓPIA