



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10865.906953/2009-11
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3003-000.652 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Turma Extraordinária
Sessão de 17 de outubro de 2019
Recorrente SEI COMÉRCIO DE EXPORTAÇÃO E IMPORTAÇÃO LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/09/2002 a 30/09/2002

LIMITES DO LITÍGIO. MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. NÃO CONHECIMENTO.

Nos termos dos arts. 14 a 17 do Decreto nº 70.235/72, a fase contenciosa do processo administrativo fiscal somente se instaura em face de impugnação ou manifestação de inconformidade que tragam, de maneira expressa, as matérias contestadas, explicitando os fundamentos de fato e de direito, de maneira que os argumentos submetidos à primeira instância é que determinarão os limites da lide. O efeito devolutivo do recurso somente pode dizer respeito àquilo que foi decidido pela instância *a quo*. Se o colegiado *a quo*, por ausência de efetiva impugnação, não apreciou a matéria, não há que se falar em reforma do julgamento. A competência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, *ex vi* do art. 25 do Decreto nº 70.235/72, restringe-se ao julgamento de "recursos de ofício e voluntários de decisão de primeira instância, bem como recursos de natureza especial", de modo que matéria não impugnada ou não recorrida escapa à competência deste órgão.

COFINS. MAJORAÇÃO DE ALÍQUOTA. LEI Nº. 9.718/98. CONSTITUCIONALIDADE. IMPOSSIBILIDADE DE ANÁLISE. SÚMULA CARF Nº. 2.

Súmula CARF nº 2: "O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária".

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 contribuinte o ônus de comprovar nos autos, tempestivamente, a certeza e liquidez do crédito pretendido compensar. Não há como reconhecer crédito cuja certeza e liquidez não restou comprovada no curso do processo administrativo.

COMPENSAÇÃO. IDENTIFICAÇÃO DOS DÉBITOS E CRÉDITOS. RESPONSABILIDADE DO SUJEITO PASSIVO.

A compensação de débitos, no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil, é efetuada pelo contribuinte mediante apresentação de PER/DCOMP, no qual devem constar informações relativas aos créditos utilizados e aos respectivos débitos compensados, cabendo à autoridade administrativa e aos órgãos julgadores a apreciação da regularidade da compensação nos exatos termos determinados pela declaração prestada pelo contribuinte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do recurso voluntário quanto às matérias atinentes à majoração de alíquota do FINSOCIAL e prazo prescricional para a restituição/compensação tributária, e, na parte conhecida, negar provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Marcos Antonio Borges - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Vinícius Guimarães - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Marcos Antonio Borges (presidente da turma), Márcio Robson Costa, Vinícius Guimarães. Ausente o Conselheiro Müller Nonato Cavalcanti Silva.

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, para compensação de débito próprio.

Em análise do PER/DCOMP, foi emitido despacho decisório eletrônico, o qual não homologou a compensação declarada, pois o crédito indicado já havia sido utilizado integralmente para a extinção de débito constituído.

Em manifestação de inconformidade, o sujeito passivo sustentou, em síntese, que realizou compensação, nos moldes do art. 66 da Lei nº. 8383/1991, valendo-se de crédito decorrente de pagamento indevido da COFINS, uma vez que foi obrigada, de forma ilegal e inconstitucional, a recolher aquela contribuição com alíquota majorada (de 2% para 3%), introduzida pela Lei nº. 9.718/98. Aduziu, ainda, que o prazo para a interposição do pedido de restituição, para os tributos sujeitos a lançamento por homologação, é de dez anos, tendo o pedido versado nos autos ocorrido dentro do prazo prescricional.

A 14ª Turma da DRJ em Ribeirão Preto negou provimento à manifestação de inconformidade, nos termos da seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/09/2002 a 30/09/2002

COMPENSAÇÃO. HOMOLOGAÇÃO. CRÉDITO LÍQUIDO E CERTO.

Para homologação da compensação declarada pelo sujeito passivo, deve ser demonstrada a liquidez e certeza de crédito de tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.

INCONSTITUCIONALIDADE. INSTÂNCIAS ADMINISTRATIVAS. INCOMPETÊNCIA.

As autoridades administrativas estão obrigadas à observância da legislação tributária vigente no País, sendo incompetentes para a apreciação de arguições de inconstitucionalidade e ilegalidade, restringindo-se a instância administrativa ao exame da validade jurídica dos atos praticados pelos agentes do Fisco.

Inconformada, a recorrente interpôs recurso voluntário, no qual sustenta, em síntese, que o crédito pleiteado advém “dos recolhimentos efetuados a título de FINSOCIAL a maior, em decorrência dos dispostos nas Leis números 4.689/98, n. 7.787/89, n. 7.894/89 e n. 8.147/90, em razão da vinculação pelos juízos monocráticos e tribunais inferiores”. Nesse contexto, argumenta que seria descabida qualquer argumentação com relação “à necessidade de prévia ação declaratória de inconstitucionalidade, sendo totalmente possível ver declarado o seu direito”. Sustenta que a certeza do seu direito à compensação decorre do “reconhecimento, pelo Supremo Tribunal Federal, da inconstitucionalidade dos dispositivos legais que, após o advento da nova Constituição Federal, aumentaram a alíquota do FINSOCIAL”. Aduz que a certeza do crédito pleiteado pode ser comprovada pelo recolhimento dos DARFs, os quais “demonstram ser indevido tais recolhimentos, e o quantum recolhido”. Argumenta, ainda, que não existe norma legal que estabeleça prazo prescricional atinente à ação de restituição de tributo cobrado com base em lei inconstitucional. Nesse caso, a ação de restituição de tributo, fundada em inconstitucionalidade da lei tributária, não seria alcançada pela prescrição.

Fl. 4 do Acórdão n.º 3003-000.652 - 3ª Sejul/3ª Turma Extraordinária
Processo nº 10865.906953/2009-11

Voto

Conselheiro Vinícius Guimarães, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os pressupostos e requisitos de admissibilidade para julgamento por esta Turma.

No caso concreto, o sujeito passivo transmitiu PER/DCOMP, tendo indicado a existência de crédito decorrente de pagamento indevido ou a maior de COFINS para compensação com débitos próprios.

Em verificação fiscal da declaração de compensação, apurou-se que não existia crédito disponível para se realizar as compensações pretendidas, uma vez que o pagamento indicado no PER/DCOMP já havia sido integralmente utilizado para quitação de débito de contribuição declarada. Foi, então, emitido Despacho Decisório cujas decisão não homologou a compensação declarada.

Cientificado da decisão, o sujeito passivo apresentou manifestação de inconformidade, na qual sustentou, em síntese, que o crédito pleiteado decorreria de pagamento indevido ou a maior da COFINS, tendo sido obrigado a recolher, de forma ilegal e inconstitucional, pelas normas sobre COFINS introduzidas pela Lei nº. 9718/98, aquela contribuição com alíquota majorada de 2% para 3%.

Ao apreciar a manifestação de inconformidade, o colegiado *a quo* decidiu pela manutenção do despacho decisório, apresentando os seguintes fundamentos (grifei partes):

Assim, o exame das declarações prestadas pela própria interessada à Administração Tributária revela que o crédito utilizado na compensação declarada não existia. Por conseguinte, não havia saldo disponível (é dizer, não havia crédito líquido e certo) para suportar uma nova extinção, desta vez por meio de compensação. Daí a não-homologação.

*Registre-se que somente **créditos líquidos e certos** são passíveis de compensação, nos termos do art. 170 do Código Tributário Nacional.*

Em sede de manifestação de inconformidade a interessada, para além de contestar a vinculação do pagamento a débito anterior, avança na questão, expondo as razões pelas quais entende que parte do recolhimento seria indevida.

Ou seja, o litígio administrativo ultrapassa a questão da vinculação recolhimento e se instaura sobre a própria razão de formação do apontado direito creditório invocado pela contribuinte. Assim instalada a discussão, o sucesso da contribuinte em ver homologada a compensação declarada nesta instância administrativa, já fora da órbita do tratamento eletrônico, condiciona-se à comprovação da liquidez e certeza do direito de crédito.

Veja-se que a manifestação de inconformidade embute solicitação de desconstituição de confissão de dívida anterior e, nesse contexto, deve ela atestar que o direito de crédito aproveitado na compensação tem apoio não só legal como documental.

A alegação central da contribuinte é de ver homologada a compensação efetuada, perante a ilegalidade da majoração da Cofins de 2% para 3%, naquilo que seja exigido acima da alíquota de 2% desde novembro/1998. Tal fato decorreria de inconstitucionalidade das disposições sobre a Cofins da Medida Provisória nº 1.724, de 1998, posteriormente convertida na Lei nº 9.718, de 1998, que assim dispôs:(...)

Contudo, sua pretensão não pode ser atendida, pois que implica negar efeito à disposição expressa de lei, com fundamento em suposta inconstitucionalidade desta.(...)

Especificamente quanto à elevação da alíquota da Cofins de 2 para 3%, diga-se que o Supremo Tribunal Federal já apreciou a questão nos Recursos Extraordinários nº 336.1341/RS (julgamento em 20/11/2002; D.J. 16/05/2003), nº 357.9509/DF e 390.8405/MG (julgamentos em 09/11/2005; D.J. 15/08/2006), e nº 527.602/SP (julgamento em 05/08/2009, D.J. 13/11/2009), decidindo sobre a constitucionalidade do artigo 8º da Lei nº 9.718/98.

Diga-se ainda que mesmo se fossem procedentes as alegações suscitadas pela interessada, o reconhecimento de eventual direito creditório oponível à Fazenda Nacional depende de prova, a ser por ela produzida, de que houve pagamento indevido. Contudo, não constam dos autos qualquer documentação hábil a evidenciar as bases de cálculo e valores apurados da Cofins em tela.

*Por fim, no que tange às alegações a respeito do prazo conferido ao sujeito passivo para que requeira a restituição de indébitos e proceda à declaração de compensação, tal não foi objeto do Despacho Decisório em apreço, **até mesmo porque a DCOMP foi transmitida dentro do prazo de cinco anos contados a partir da data de recolhimento do Darf. Assim, não instaurado o litígio sobre a questão, não cabe aqui qualquer pronunciamento sobre ela.** Dessa forma, demonstrada a improcedência do fundamento legal apontado pela interessada como origem do direito creditório, não é passível de homologação a compensação indicada nestes autos.*

Da leitura dos excertos transcritos, depreende-se que o colegiado *a quo* indeferiu o pleito do sujeito passivo, tendo asseverado, em síntese

- (i) que aquele colegiado não poderia afastar, com fundamento em suposta inconstitucionalidade, a majoração da alíquota da COFINS introduzida pelo artigo 8º da Lei nº 9.718/98, norma válida e considerada constitucional pelo STF;
- (ii) que, ainda que fosse afastada a majoração, a recorrente não teria produzido provas para demonstrar seu direito creditório;
- (iii) que não há qualquer litígio com relação ao prazo prescricional, uma vez que a declaração de compensação foi formulada dentro do prazo.

Os fundamentos da decisão recorrida são precisos e irretocáveis. Explico.

Primeiramente, entendo que não cabe a este colegiado se pronunciar sobre a questão atinente à prescrição, uma vez que tal matéria, como bem assinalou a decisão recorrida, não constituiu ponto de controvérsia, não tendo sido então apreciada pela primeira instância, fato que impede o conhecimento da matéria por este colegiado.

Com relação à majoração da alíquota da COFINS, a norma introduzida pelo art. 8º da Lei nº 9.718/98 continua plenamente válida, não tendo sido afastada pelo Poder Judiciário. Dessa maneira, correta a decisão recorrida quando assinala que não cabe aos tribunais administrativos o afastamento de disposição expressa de lei sob o fundamento de inconstitucionalidade. Sobre isso, veja-se, por exemplo, a Súmula CARF nº. 2, de aplicação obrigatória pelos conselheiros do CARF, *ex vi* do art. 72 do Anexo II do Regimento Interno do CARF (RICARF):

Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

No tocante à questão probatória, depreende-se dos autos que a recorrente realmente não apresentou, na fase de manifestação de inconformidade, qualquer elemento, como, por exemplo, registros contábeis e documentos que o suportem, apto a demonstrar a certeza e liquidez do crédito alegado.

É lição elementar que a compensação tributária pressupõe a existência de crédito líquido e certo em nome do sujeito passivo, a teor do art. 170 do Código Tributário Nacional. Pode-se dizer, em outros termos, que o direito à compensação existe na medida exata da certeza e liquidez do crédito, de maneira que sua comprovação se revela pressuposto fundamental para a concreção da compensação. Nessa linha, recai sobre o sujeito passivo o ônus de demonstrar a certeza e liquidez do crédito pleiteado, como 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;

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 nº. 70.235/72.

Ainda assim, analisando os autos em busca de eventuais documentos apresentados após a impugnação, observa-se que a recorrente omitiu-se, mais uma vez, em apresentar, junto ao recurso voluntário, documentos hábeis para sustentar suas alegações.

Lembre-se que, em sede recursal, a recorrente sustenta que o crédito pleiteado decorreria de pagamentos indevidos a título de **FINSOCIAL**, em virtude de recolhimentos com a aplicação de alíquotas majoradas daquele tributo, estabelecidas por normas inconstitucionais introduzidas pelas Leis nºs. 7.689/88, 7.787/89, 7.894/89 e 8.147/90. Nesse contexto, a recorrente aduz que a certeza do seu direito se assenta no reconhecimento, pelo STF, da inconstitucionalidade das referidas normas, podendo seu valor ser comprovado pelo recolhimento dos DARFs.

Além de não trazer provas de seu suposto crédito de FINSOCIAL, os argumentos do recurso são distintos daqueles trazidos na manifestação de inconformidade. De fato, naquela impugnação, a manifestante sustentou, como visto, que seu direito decorreria de pagamento indevido em face da **elevação da alíquota da COFINS pela Lei nº. 9.718/98**. Foi precisamente tal matéria que foi apreciada pelo colegiado *a quo*.

Assim, ao sustentar que seu direito creditório decorreria de recolhimento indevido em razão da majoração da alíquota do FINSOCIAL, a recorrente acaba por inovar em sua defesa, trazendo matéria que não foi apreciada pela primeira instância e que, portanto, não deve sequer ser conhecida por este colegiado.

Nesse contexto, há que se lembrar que ocorre a preclusão quanto às matérias ventiladas tão somente no recurso voluntário. Isso se deve ao fato de que, nos termos dos arts. 14 a 17 do Decreto nº 70.235/72, a fase contenciosa do processo administrativo fiscal somente se instaura se apresentada a impugnação que traga as matérias expressamente contestadas, com os fundamentos de fato e de direito, de maneira que os argumentos submetidos à primeira instância é que determinarão os limites da lide.

Em outras palavras, o efeito devolutivo do recurso somente pode dizer respeito àquilo que foi decidido pela instância *a quo*. Se o colegiado *a quo*, por ausência de efetiva impugnação, não apreciou a matéria, não há que se falar em reforma do julgamento: a competência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, *ex vi* do art. 25 do Decreto nº 70.235/72, circunscreve-se ao julgamento de "*recursos de ofício e voluntários de decisão de primeira instância, bem como recursos de natureza especial*", de modo que matéria não impugnada ou não recorrida escapa à competência deste órgão.

Seguindo tal linha de entendimento, posicionam-se, entre outros, o Acórdão nº. 3402-005.706, julgado em 23/10/2018, e Acórdão nº. 9303-004.566, julgado em 08/12/2016, ambos do CARF, os quais reafirmam a preclusão recursal quanto à matéria não impugnada.

Não cabe, portanto, a este colegiado conhecer das razões inovadoras trazidas pela recorrente.

Ainda assim, importa lembrar, por oportuno, que o Supremo Tribunal Federal não afastou a majoração de alíquotas do FINSOCIAL para as empresas prestadoras de serviços – como é o caso da recorrente, que assim se caracteriza no recurso voluntário. Na verdade, o STF tem jurisprudência dominante no sentido de afirmar a constitucionalidade da majoração de alíquota do FINSOCIAL nos casos em que o sujeito passivo é prestador de serviços. Nessa linha de entendimento, vide, por exemplo, o RE150.755/PE e o RE 187.436/RS. Ademais, como já assinalado, não merecem sucesso as alegações da recorrente, uma vez que não apresentou qualquer elemento probatório para demonstrar o direito alegado. De fato, compulsando os autos, observa-se que a recorrente não comprovou os recolhimentos indevidos e, ainda, eximiu-se de comprovar a devida escrituração contábil dos supostos pagamentos indevidos e da compensação declarada.

Assinale-se, nesse contexto, que mesmo que a recorrente tivesse provado que possui créditos de recolhimento indevido, tal fato não implicaria, necessariamente, sua compensação com o débito específico apontado na declaração de compensação em análise: daí a necessidade da comprovação da compensação alegada por meio da apresentação dos registros contábeis do respectivo encontro de contas.

Nesse aspecto, há que se recordar que a compensação tributária, no âmbito da administração tributária federal, é declarada e delimitada pelo sujeito passivo mediante apresentação de PER/DCOMP, no qual devem ser indicados os créditos e os débitos que definem a compensação pretendida, a teor do art. 74, §1º, da Lei nº 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. (Redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002)

§ 1º A compensação de que trata o caput será efetuada mediante a entrega, pelo sujeito passivo, de declaração na qual constarão informações relativas aos créditos utilizados e aos respectivos débitos compensados. (Redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002) (grifou-se)

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.

Ora, no caso concreto, observa-se, na declaração de compensação transmitida, que o direito creditório informado se refere a pagamento indevido, com recolhimento por meio de documento de arrecadação (DARF), atinente à COFINS do **período de apuração 09/2002**.

Analisando a compensação nos exatos termos traçados na declaração de compensação, constata-se que o crédito ali indicado - pagamento em DARF em 30/09/2002 - foi totalmente utilizado na extinção do débito da COFINS do período 09/2002.

A recorrente deveria ter apresentado elementos para demonstrar que houve, de fato, pagamento indevido atinente à COFINS no referido período de apuração. Para tanto, poderia, por exemplo, ter trazido os registros contábeis para comprovar eventual erro do débito confessado em DCTF, de maneira a surgir, de seu pagamento, crédito a compensar.

A recorrente eximiu-se, contudo, do ônus probatório e, ao final, acabou por alterar o próprio encontro de contas caracterizado na declaração de compensação: encontro de contas que, sublinhe-se, determina os próprios limites de cognição e competência deste colegiado.

Diante do exposto, voto por não conhecer do recurso no tocante às matérias atinentes à majoração de alíquota do FINSOCIAL e à prescrição para pedir restituição/compensação, e, na parte conhecida, negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Vinícius Guimarães