



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

Processo nº 10880.976944/2009-91
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3803-004.692 – 3ª Turma Especial
Sessão de 23 de outubro de 2013
Matéria COFINS - COMPENSAÇÃO
Recorrente BANCO CITIBANK S/A. (SUCESSOR UNIVERSAL POR INCORPORAÇÃO DE FNC COMÉRCIO E PARTICIPAÇÕES LTDA.)
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/12/2000 a 31/12/2000

DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO (DCOMP). PAGAMENTO INDEVIDO OU A MAIOR. DIREITO CREDITÓRIO NÃO RECONHECIDO. COMPROVAÇÃO INSUFICIENTE.

A insuficiência da apresentação de prova inequívoca mediante documentação hábil e idônea, com vistas a comprovar a existência de crédito proveniente de recolhimento indevido ou a maior, acarreta a negativa de reconhecimento do direito creditório e, por consequência, a não-homologação da compensação declarada, em face da impossibilidade da autoridade administrativa aferir a liquidez e certeza do pretenso crédito.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/12/2000 a 31/12/2000

SUJEIÇÃO PASSIVA DIRETA. AUFERIMENTO DE RECEITA. CONTRIBUINTE. PAGAMENTO DEVIDO.

É contribuinte a pessoa jurídica que aufere a receita. Inexistindo responsabilidade *ex lege* pelo recolhimento da contribuição o pagamento feito por ele é devido, sendo indevido o pagamento dúplice efetuado pela empresa líder do consórcio, que é a legitimada para pleiteá-lo. Inexistindo disposição de lei em contrário, as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(assinado digitalmente)

Corintho Oliveira Machado - Presidente

(assinado digitalmente)

Belchior Melo de Sousa - Relator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Corintho Oliveira Machado, Belchior Melo de Sousa, Hécio Lafetá Reis, João Alfredo Eduão Ferreira, Juliano Eduardo Lirani. Ausente justificadamente o Conselheiro Jorge Victor Rodrigues.

Relatório

Esta Contribuinte transmitiu a Declaração de Compensação - DComp nº 37445.60172.141105.1.3.04-4563, fls. 2/6, utilizando como crédito pagamento supostamente a maior de Cofins cumulativa, relativa ao mês de dezembro de 2000, no valor de R\$ 94.516,18, do DARF pago de R\$ 2.302.197,23.

Despacho Decisório eletrônico, de 24 de agosto de 2009, da Derat/São Paulo, fl. 7, não homologou a DComp pelo fato de o pagamento informado já ter sido integralmente utilizado na quitação do débito declarado em DCTF.

Em manifestação de inconformidade apresentada, fls. 11/19, a Contribuinte arguiu que:

a) incluiu na base de cálculo, indevidamente, a receita denominada "REDECARD", de R\$ 3.143.206,34, contabilizada no mês de janeiro de 2001, na rubrica contábil 7.19.99.00.9 - sub 57.199.900.939.8, o que resultou no pagamento da Cofins no valor de R\$ 2.304.920,98;

b) com a exclusão da dita receita, conforme planilha demonstrativa à fl. 47 (doc. 4), o tributo devido passou a ser de R\$ 2.209.539,49, acarretando recolhimento a maior no valor de R\$ 95.381,49, que é o crédito compensado objeto da manifestação de inconformidade;

c) tal receita foi gerada pela participação da Requerente no Consórcio, onde a REDECARD é a **líder**. Por força contratual, a FNC tem direito, a partir de 01 de dezembro de 1997, a 33,3333% das operações de *desconto receptivo*, *licenciados* e *aluguel de POS* (conforme 2ª Alteração do Contrato de Constituição do Consórcio REDECARD - doc. 7), sendo que os tributos incidentes sobre a referida receita são recolhidos pela Líder do Consórcio, conforme cláusula quinta - § 1º do contrato;

d) ao fazer a inclusão da "Receita REDECARD" nas bases de cálculo do PIS e da Cofins essa receita acabou sendo tributada em duplicidade, pois foi objeto de tributação na REDECARD (vide bases de cálculo da Cofins e do PIS da REDECARD e DARF - doc.8). Sendo assim, não há que se questionar a origem do crédito utilizado pela Requerente;

e) a conduta da Administração Pública deve pautar-se pelo princípio da legalidade previsto no art. 5º II, e no art. 150, I, da CF/88, que veda a cobrança de tributos sem

previsão legal. Dessa forma, para que exista cobrança de impostos é necessária a ocorrência do fato gerador e que todos os seus elementos estejam previstos em lei;

f) tratando-se de fato gerador, vigora o princípio da verdade material, sendo que neste caso não ocorreram as circunstâncias que a própria lei estabelece como necessárias a gerar a incidência tributária;

g) ocorreu um equívoco no preenchimento da DCTF, um erro formal, na qual a empresa lançou como débito apurado valor maior que o devido, erro este que a Requerente se prontificou em retificar, mas ficou impossibilitada pois o recolhimento tem período de apuração de dezembro de 2000.

Em julgamento da lide a DRJ/São Paulo I:

a) referiu acerca da certeza e liquidez que há de ter o crédito alegado, documentalmente comprovada.

b) verificou que foram trazidos aos autos Contrato de Constituição de Consórcio REDECARD, planilha demonstrativa da base de cálculo, cópia simples de balancete e DARF da REDECARD Contudo, considerou que esses documentos não eram suficientes para fazer prova a favor da Manifestante, pois não comprovam o alegado erro na base de cálculo das contribuições, ou seja, que a "Receita REDECARD" tenha sido tributada em duplicidade. Aduziu que seria importante a apresentação prévia da DCTF retificadora, bem como da escrituração contábil/fiscal do período, em especial os Livros Diário e Razão, e dos documentos que lhe dão sustentação, em obediência ao disposto nos arts. 15 e 16 do Decreto nº 70.235/72;

c) ressaltou o ônus da prova pertinente à Manifestante. Uma vez dele não se tendo desincumbido, não havia razão para deferir o pedido de diligência.

A decisão foi ementada como segue:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS

Data do fato gerador: 15/01/2001

DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO (DCOMP). PAGAMENTO INDEVIDO OU A MAIOR. DIREITO CREDITÓRIO NÃO RECONHECIDO. COMPROVAÇÃO INSUFICIENTE.

A insuficiência da apresentação de prova inequívoca mediante documentação hábil e idônea, com vistas a comprovar a existência de crédito proveniente de recolhimento indevido ou a maior, acarreta a negativa de reconhecimento do direito creditório e, por consequência, a não-homologação da compensação declarada, em face da impossibilidade da autoridade administrativa aferir a liquidez e certeza do pretense crédito.

**RETIFICAÇÃO DE DECLARAÇÃO DE DÉBITOS E CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS FEDERAIS (DCTF).
NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO DO ERRO.**

Consideram-se confissões de dívida os débitos declarados em DCTF, motivo pelo qual qualquer alegação de erro no seu preenchimento, cuja correção resulte em crédito ao Sujeito Passivo, precisa ser comprovada mediante documentos contábeis e fiscais que justifiquem as alterações realizadas no cálculo dos tributos devidos.

PEDIDO DE DILIGÊNCIA/PERÍCIA. INDEFERIMENTO.

A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do Contribuinte, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis.

Cientificada da decisão em 25 de abril de 2012, irresignada, apresentou recurso voluntário, 100/113, em 22 de maio de 2012, em que reitera todos os fundamentos trazidos na manifestação de inconformidade, mencionando os mesmos documentos ali anexados.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Relator Belchior Melo de Sousa - Relator

O recurso é tempestivo, atende as demais condições de admissibilidade e dele tomo conhecimento.

A origem do crédito de Cofins utilizado na declaração de compensação sob análise, conforme o alegado, é pagamento efetuado em duplicidade com o também feito pela empresa líder do Consórcio de que esta pessoa jurídica participa, denominado REDECARD.

Argumenta a Recorrente que por força contratual, a FNC tem direito a um terço do resultado das operações decorrentes de *desconto receptivo, licenciados e aluguel de POS*, conforme 2ª Alteração do Contrato de Constituição do Consórcio REDECARD (doc. 6), sendo que os tributos incidentes sobre a referida receita deviam ser e foram recolhidos pela Líder do Consórcio, conforme cláusula quinta - § 1º do referido contrato.

É fato que o Imposto de Renda Retido na Fonte e os demais tributos incidentes sobre as receitas devem ser retidos das consorciadas, conforme estipulação do parágrafo primeiro do Contrato de Constituição de Consórcio Redecard¹¹, assim pactuado entre as Partes contratantes e formadoras do Consórcio.

¹ PARÁGRAFO PRIMEIRO: O ISS, PIS, COFINS, Imposto de Renda na Fonte e quaisquer outros tributos incidentes sobre as receitas atribuídas às CONSORCIADAS serão retidos e recolhidos pela LÍDER DO CONSÓRCIO, sendo cada CONSORCIADA, relativamente às incidências tributárias que lhe digam respeito, solidária com a LÍDER DO CONSÓRCIO na mesma proporção de cada participação nas receitas, como definido no Anexos I, II, III e IV deste contrato. nº 2.200-2 de 24/08/2001

Os diversos documentos contábeis anexados à defesa foram considerados insuficientes para gerar a convicção do Colegiado de primeira instância quanto à certeza e liquidez do crédito da Pleiteante perante a Receita Federal do Brasil-RFB, do que, com fundamento no art. 170 do Código Tributário Nacional, o Colegiado *a quo* exarou sua decisão pela improcedência da manifestação de inconformidade. Aduziu o Relator que “é de incumbência do contribuinte comprovar ter recolhido de forma indevida ou a maior que o apurado, em conformidade com as hipóteses disciplinadas pelo art. 165 do CTN”.

Ressalvado o equívoco do voto condutor na apreciação dos documentos anexados à manifestação de inconformidade, no ponto em que não avalia o Razão da Recorrente em que registra a receita recebida da líder, REDECARD S.A., documento está titulado como balancete. Correta a posição adotada de não contemporizar com a falta do mesmo documento contábil (ou o Diário) da REDECARD S.A. em todos os processos, que visassem à comprovação da sua base de cálculo e, sequencialmente, da duplicidade do pagamento da contribuição.

No recurso voluntário, a Recorrente nada mais acrescenta no tocante a documentos comprobatórios, pelo que, não pode ser outro o desfecho do presente conflito, confirmando-se o desprovimento na primeira instância.

De mais a mais, importa destacar que o direito à compensação de créditos do contribuinte perante a RFB, como é consabido, está regulado pelo art. 74 da Lei nº 9.430/96, *verbis*:

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.

Induvidosamente, a estipulação dessa norma encontra fundamento de validade no art. 170 do CTN - citado pela decisão recorrida - uma vez que o crédito apurado por contribuinte e utilizado na compensação unilateral de débito tributário que este promove - com força extintiva - vincula-se aos pressupostos de certeza e liquidez. Estes dois atributos pressupostos do crédito apurado hão de ser posteriormente, em tese, objeto de verificação pela Fazenda, tendo em vista a homologação da compensação, momento em que o crédito poderá ser controvertido, não reconhecido e a compensação não homologada, pelo implemento da condição resolutiva.

O crédito certo é aquele que é manifesto na sua existência e que se adere ao titular do direito subjetivo de repeti-lo, por decorrer de pagamento indevido ou a maior. Crédito líquido é aquele delimitado na sua extensão. Assim, líquido e certo é o crédito apto a ser exercitado no momento da sua apuração. O contribuinte só apura crédito perante a Fazenda à luz de um direito subjetivo que julga possuir, dimensionando-o a partir do critério quantitativo do fato gerador (base de cálculo e alíquota).

A decisão recorrida ancorou a sua razão de decidir na falta da liquidez e certeza do crédito. No entanto, o fez sob o prisma da liquidez e ante a falta de documentos processualmente idôneos para comprovação das bases de cálculo, em especial da REDECARD

S.A.. Deixou de apreciar a questão relativa à certeza do crédito, quanto a sua existência e titularidade.

Nesse caminho, cabe verificar se o sujeito passivo pode apurar o crédito que alega possuir para que venha à existência. Isso se faz discernindo que o sujeito passivo da obrigação de pagar a Cofins e a contribuição para o PIS é quem aufera a receita, nos termos do art. 1º da Lei nº 9.718/98. Regida por esta lei a administração dessas contribuições - e disciplinada pela Instrução Normativa SRF nº 247/2002 - não há nela preceito elegendo responsável tributário na hipótese de operações realizadas por meio de consórcio. Noutra palavra, quem deve recolher as contribuições é cada consorciada, na razão de suas atividades e faturamento em atuação pelo consórcio.

Disso se deduz que a FNC Comércio e Participações Ltda. **pagou devidamente** as contribuições sobre as receitas recebidas da REDECARD S.A.. Assim, se houve duplicidade de recolhimento quem nela incorrera indevidamente fora a REDECARD S.A, sendo sua a **legitimidade de pleitear** a repetição do indébito, não da FNC Comércio e Participações.

Em que pese disciplina pontual desta matéria somente ter ocorrido com a edição da Instrução Normativa RFB nº 834, de 26 de março de 2008, sabe-se que regulamento não cria direito, mas dispõe sobre direito preexistente já regulado em lei, no caso a Lei nº 9.718/98, sob cujo regime operaram as empresas consorciadas até o mês de novembro de 2002, relativamente ao PIS e durante todo o ano de 2002 relativamente à Cofins. Os seus arts. 4º e 5º dispõem que:

***Art. 4º** O faturamento correspondente às operações do consórcio será efetuado pelas pessoas jurídicas consorciadas, mediante a emissão de Nota Fiscal ou Fatura próprios, proporcionalmente à participação de cada uma no empreendimento.*

§ 1º Nas hipóteses autorizadas pela legislação do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) e do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, a Nota Fiscal ou Fatura de que trata o caput poderá ser emitida pelo consórcio no valor total. (Redação dada pela IN RFB nº 917, de 9 de fevereiro de 2009)

§ 2º Na hipótese do § 1º, o consórcio remeterá cópia da Nota Fiscal ou Fatura às pessoas jurídicas consorciadas, indicando na mesma as parcelas de receitas correspondentes a cada uma para efeito de operacionalização do disposto no caput do art. 3º.

§ 3º No histórico dos documentos de que trata este artigo deverá ser incluída informação esclarecendo tratar-se de operações vinculadas ao consórcio.

***Art. 5º** A Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins relativas às operações correspondentes às atividades dos consórcios serão apuradas pelas pessoas jurídicas consorciadas proporcionalmente à participação de cada*

uma no empreendimento, observada a legislação específica.

Esta disciplina está reiterada atualmente na Instrução Normativa RFB nº 1.199, de 14 de outubro de 2011.

Demais, reza o Código Tributário Nacional que as convenções particulares, tais como as firmadas mediante o contrato que rege o consórcio REDECARD, não podem ser opostas à Fazenda, segundo dispõe o art. 123, *verbis*:

Art. 123. Salvo disposições de lei em contrário, as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes.

Pelo exposto, voto por negar provimento ao recurso.

Sala das sessões, 23 de outubro de 2013

(assinado digitalmente)

Belchior Melo de Sousa