



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11065.900013/2008-16
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3001-001.089 – 3ª Seção de Julgamento / 1ª Turma Extraordinária
Sessão de 21 de janeiro de 2020
Recorrente CLIMATIZAÇÃO INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/02/2000 a 28/02/2000

RESTITUIÇÃO/COMPENSAÇÃO. ÔNUS DA PROVA.

Nos termos do artigo 170 do Código Tributário Nacional, para ter direito creditório pleiteado, via Declaração de Compensação, é essencial a comprovação da liquidez e certeza dos créditos para a efetivação do encontro de contas. Ademais, é a jurisprudência deste Conselho no sentido de que é do contribuinte o ônus da prova documental capaz de garantir a liquidez e certeza do crédito que pretende seja ressarcido.

Recurso Voluntário Negado.

Crédito Tributário Mantido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(assinado digitalmente)

Marcos Roberto da Silva - Presidente.

(assinado digitalmente)

Francisco Martins Leite Cavalcante - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marcos Roberto da Silva, Francisco Martins Leite Cavalcante e Luis Felipe de Barros Reche.

Relatório

Adoto, por transcrição, o relatório que subsidiou a prolação do acórdão recorrido (fls. 49), *verbis*.

Trata o presente processo fiscal de manifestação de inconformidade contra Despacho Decisório emitido eletronicamente pela DRFB Porto Alegre relativo à Contribuição para

o Financiamento da Seguridade Social - Cofins, em virtude de exame de declaração de compensação nos quais não foi homologado o encontro de contas por ausência/insuficiência de créditos oponíveis contra a Fazenda Pública.

A interessada por sua vez, contesta o Parecer alegando que ao fazer levantamento de importâncias pagas a título de Pis (alíquota de 0,65%) e Cofins (alíquota de 3%) conforme disposição da Lei 9.718/98, constatou valores pagos a maior, conforme seu entendimento e documentos que teriam sido apresentados no presente processo. Contesta o conceito de receita bruta e a tributação sobre a totalidade das receitas, instituído pela lei acima referida. Afirma que houve tributação indevida sobre valores repassados a terceiros, que deveriam ter sido excluídos da base tributável com base no disposto no art. 3º, §2, inciso III, da Lei 9.718/1998, o que teria gerado indébitos compensáveis. Também é alegado que houve burla à lei pela falta de regulamentação do dispositivo retrocitado, o que geraria majoração indevida do tributo.

O acórdão recorrido julgou improcedente a manifestação de inconformidade da empresa pelos fundamentos resumidos na seguinte ementa (fls. 47), *verbis*.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/02/2000 a 28/02/2000

Ementa: RESTITUIÇÃO/COMPENSAÇÃO

Direitos creditórios pleiteados via Declaração de Compensação — Nos termos do artigo 170 do Código Tributário Nacional, essencial a comprovação da liquidez e certeza dos créditos para a efetivação do encontro de contas.

CONTROLE DE CONSTITUCIONALIDADE - O controle de constitucionalidade da legislação que fundamenta o lançamento é de competência exclusiva do Poder Judiciário e, no sistema difuso, centrado em última instância revisional no STF.

Compensação não Homologada

A empresa teve ciência do teor da decisão de 1ª instância em 10 de setembro de 2008 (fls. 56/57) e ingressou com Recurso Voluntário em 08 de outubro de 2008 (fls. 59/88), reiterando os termos de sua manifestação de inconformidade e discorrendo longamente sobre os seguintes itens: “da base de cálculo do PIS e COFINS após o advento da Lei 9.718/1998” (fls. 59/65); “da impossibilidade de norma do Poder Executivo dispor sobre a base de cálculo de contribuições – aplicação do princípio da estrita legalidade em matéria tributária” (fls. 66/69); “do período de vigência do dispositivo legal em comento” (fls. 70); “da desnecessidade de norma regulamentadora” (fls. 71/74); “do direito a compensação” (fls. 75/76); “princípio da irretroatividade tributária e princípio da irretroatividade da lei tributária” (fls. 77/82); “efeito da declaração de inconstitucionalidade” (fls. 83/85); “do fenômeno da repristinação” (fls. 85/86); “da compensação” (fls. 86/87), e finalizou (fls. 87/88), *verbis*.

Ante o exposto, como medida de Justiça e da mais coreta interpretação e aplicação do Direito, requer a V. Sas. Que seja: (a) – dado provimento ao presente Recurso Voluntário, com a conseqüente reforma da decisão, nos termos anteriormente exposto; (b) – concedido e reconhecido o direito líquido e certo da contribuinte de compensar a importância recolhida indevidamente; e, (c) – bem como ainda, seja reconhecido o direito creditório da mesma e para que seja homologada a compensação objeto do presente.”

É o relatório.

Voto

Conselheiro Francisco Martins Leite Cavalcante - Relator.

O recurso é tempestivo, uma vez que a empresa foi notificada do teor da decisão recorrida em 10 de setembro de 2008 (fls. 56/57), e o Recurso Voluntário foi protocolado em 08 de outubro de 2008 (fls. 58/88), dentro do prazo legal de que trata o art. 33 do Decreto 70.235/1972. Presentes os demais pressupostos de admissibilidade, tomo conhecimento do apelo do recorrente.

Segundo se pode depreender da manifestação de inconformidade e da decisão de piso, a discussão básica no presente processo diz respeito à pretensão da empresa de excluir da base de cálculo da contribuição para o PIS e a COFINS valores que alega terem sido repassados a terceiros, fundamentando sua pretensão na norma insculpida no inciso III, § 2º, art. 3º, da Lei nº 9.718/1998, *verbis*.

Art. 3º -(omissis).....

§ 2º Para fins de determinação da base de cálculo das contribuições a que se refere o art. 2º, excluem-se da receita bruta:(omissis).....

III - os valores que, computados como receita, tenham sido transferidos para outra pessoa jurídica, observadas normas regulamentadoras expedidas pelo Poder Executivo.

Entendeu o acórdão recorrido, porém, que não prospera a pretensão do sujeito passivo, uma vez que “embora a exclusão tenha sido aventada na redação original, inequivocamente, encontrava-se com sua eficácia condicionada, para fins de exclusão dos valores transferidos a outras pessoas jurídicas da base de cálculo da contribuição, à regulamentação pelo Poder Executivo” (fls. 50). E arremata, *verbis*.

Irrelevante, para esse caso, a premissa de que o regulamento não pode alterar o conteúdo da lei, haja vista que, tratando-se de dispositivo normativo que não tinha o atributo da auto-executoriedade, obviamente, enquanto não expedido o ato regulamentador, embora vigente, não produziria efeitos.

De fato, foi o dispositivo expressamente revogado pelo inciso IV do art. 47 da Medida Provisória nº 1.991-18, de 2000, sem que houvesse sido regulamentado, não tendo, assim, produzido efeitos no curso de sua vigência.

Com esquite em tais fundamentos, e invocando também o disposto pelo Ato Declaratório SRF nº 56/2000, a decisão recorrida julgou improcedente a pretensão do sujeito passivo de conferir eficácia ao dispositivo legal invocado (art. 3º, § 2º, inciso III, da invocada Lei nº 9.718/98 que, por não possuir o atributo da auto-executoriedade – e também por ter sido expressamente revogado através da Medida Provisória nº 1.991-18/2000 – não produziu nenhum efeito no curso de sua vigência por não ter sido regulamentado pelo Poder Executivo (fls. 50).

Especificamente sobre os temas da decisão de piso (comprovação da liquidez e certeza dos créditos para a efetivação do encontro de contas) foi totalmente silente o apelo do sujeito passivo.

Em seu recurso voluntário a este colegiado, embora de forma um tanto confusa, alega o contribuinte, reportando-se à Lei 9.718/1998 que, “para obter a base de cálculo das referidas contribuições se faz necessário seguir os passos do artigo 3º e parágrafos da norma, que podem ser resumidos para fins didáticos, a saber. (1º) – apurar a totalidade da receita auferida pela empresa (art. 3º, § 1º); (2º) – efetuar as deduções previstas nos incisos I, II, III e IV do parágrafo 2º da Lei 9.718/98, onde destaca-se as exclusões de todas as receitas tidas como próprias e transferidas para outras pessoas jurídicas (inciso III)”, e prossegue (fls.60), *verbis*.

A controvérsia que origina a presente demanda decorre do fato da Autoridade Coatora pretender cobrar o tributo com base na totalidade das receitas, sem permitir as deduções previstas na Lei.

Afirmam os Agentes do fisco que a aplicação do inciso III é impossível, visto que não foram editadas as normas regulamentadoras previstas no texto legal.

Ora, nenhuma norma regulamentadora pode dispor sobre a base de cálculo das contribuições, visto que esta matéria é reservada à lei, não podendo ser tratada por regulamentos.

O artigo 3º da Lei 9.718/98 foi construído de forma lógica e coerente, sendo que somente a leitura integrada de todo o seu teor é que permite delimitar com precisão o seu conteúdo e alcance. Seguindo passo a passo a norma legal, veremos que para a apuração da base de cálculo das contribuições, o sujeito passivo deve, em um primeiro momento, obter a receita bruta da empresa no período. Para tanto, deve proceder o somatório das grandezas previstas no parágrafo primeiro. Concluída esta parte, o resultado não corresponde a base de cálculo das exações, como pretende a Autoridade Coatora, visto que se faz necessário proceder as exclusões previstas no parágrafo segundo, inclusive aquela estatuída no inciso III, ou seja, as receitas transferidas para outras pessoas jurídicas.

No Recurso Extraordinário de nº 138.284-8/CE por votação unânime, o Tribunal conheceu do Recurso pela letra b, mas lhe negou provimento, declarando inconstitucional o art. 8º da lei nº 7.689 de 15 de dezembro de 1988 e constitucionais os arts. 1º, 2º e 3º da mesma Lei.

Qualquer outra interpretação da Lei implica em tornar sem qualquer efeito ou utilidade os termos do inciso III, do parágrafo 2º da Lei 9.718/98, Contrariando princípio elementar de direito segundo o qual a norma não possui palavras ou termos inúteis.

.....(omissis).....

Nesse diapasão, resta evidente que no período em que esteve em vigor a redação originária do art. 3º da Lei 9.718/98 a Impetrante tem direito líquido e certo de excluir da base de cálculo da contribuição ao PIS e COFINS todas as receitas que tenham ingressado na empresa e posteriormente, sido transferidas para outras pessoas jurídicas.

Em seu extenso apelo prossegue o contribuinte fazendo citações de julgados do TRF da 4ª Região, relativamente à inconstitucionalidade do § 1º, art. 3º, da Lei 9.718/1998, na ementa dos quais se faz expressa referência de que “o Plenário do Supremo Tribunal Federal, ao julgar os REs 357.950, 390.840, 358.273 e 346.084, apreciou a questão. Ao fazê-lo, esta colenda Corte: a) declarou a e inconstitucionalidade do § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718/98 (base de cálculo do PIS e da COFINS), para impedir a incidência do tributo sobre as receitas até então não compreendidas no conceito de faturamento da LC nº70/91” (fls. 72/74).

Relevante registrar, porém que, abstraindo o fato de que a decisão de piso entendeu não ser de sua competência examinar a constitucionalidade desta ou daquela norma, certo é que o fundamento básico para o indeferimento da pretensão da empresa foi a falta de exibição de documentação contábil-fiscal adequada e suficiente para comprovar a liquidez e certeza do pretendido crédito, como se verifica da leitura da ementa (fls. 47) e da parte final da decisão de piso (fls. 50), *verbis*.

Por fim, cabe ainda ressaltar que ao contrario do alegado pelo representante legal da interessada, não há nos autos qualquer documentação comprobatória da liquidez e certeza dos direitos creditórios alegados, o que, de plano, já bastaria para frustrar o encontro de contas pretendido por violação do artigo 170 do Código Tributário Pátrio. (Destaque do original).

Neste aspecto, *data vênia*, foi totalmente silente o extenso arrazoado recursal do sujeito passivo, que nada argumentou sobre a falta de liquidez e certeza quanto ao pretendido crédito, argumento principal que motivou a fundamentação do acórdão recorrido.

Saliente-se, a propósito que, com o recurso voluntário (fls. 59/87), nenhum documento foi exibido pelo sujeito passivo; e com a manifestação de inconformidade (fls. 2/10), somente foram exibidos os atos constitutivos da empresa (fls. 11/31), além de cópias do despacho decisório, detalhamento da compensação e pedido de ressarcimento ou restituição (fls. 33/42).

Significa dizer que em nenhum momento a recorrente exibiu quaisquer documentos contábil-fiscal (notas fiscais, livros diário e razão, balancete, etc.) capazes de assegurar a liquidez e certeza do seu pretendido crédito; ou mesmo se tomar como princípio de prova necessário e suficiente para baixar o feito em diligência para complementar a documentação pertinente.

Releva ressaltar que é farta a jurisprudência deste Conselho no sentido de que, em pedidos de restituição/compensação/ressarcimento, é do contribuinte o ônus de comprovar a certeza e liquidez do crédito pretendido. Tomo como exemplo o Acórdão CSRF nº 9303-005.226, sessão de 20 de junho de 2017, de relatoria da ilustre Conselheira Vanessa Marini Cecconello, de cujo voto peço vênia para transcrever significativo trecho, a saber.

“Embora se entenda que a apresentação de DCTF retificadora anteriormente à prolação do despacho decisório não é uma condição para a homologação das compensações, referida declaração não tem o condão de, por si só, comprovar a certeza e liquidez do crédito tributário. Não sendo o caso de mero erro material, quando da sua apresentação, deve o Sujeito Passivo trazer outros elementos de prova aptos a lastrear a alegação de recolhimento indevido ou a maior, providência não adotada no caso em exame.

De outro lado, no que concerne ao ônus da prova da certeza e liquidez do crédito tributário, deve-se ter claro que, pelo princípio da verdade material, norteador do processo administrativo, o julgador tem o poder-dever de buscar o esclarecimento dos fatos, adotando providências no sentido de conduzir o processo à busca da verdade real dos fatos.

No entanto, 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”.**

Todavia, com o seu recurso voluntário o contribuinte limitou-se a discutir teses jurídicas tal como já registrado no relatório (“da base de cálculo do PIS e COFINS após o advento da Lei 9.718/1998”; “da impossibilidade de norma do Poder Executivo dispor sobre a base de cálculo de contribuições – aplicação do princípio da estrita legalidade em matéria tributária”; “do período de vigência do dispositivo legal em comento”; “da desnecessidade de norma regulamentadora”; “do direito a compensação”; “princípio da irretroatividade tributária e princípio da irretroatividade da lei tributária”; “efeito da declaração de inconstitucionalidade”; “do fenômeno da repristinação”; e, “da compensação” fls. 59/87), silenciando sobre o verdadeiro mérito dos fundamentos que embasaram a decisão recorrida.

A recorrente perdeu, pois, as duas oportunidades que tinha para comprovar (com a manifestação de inconformidade e com o recurso voluntário), através de documentação contábil-

fiscal, tal como livros Diário e Razão, Balancetes, e outros documentos idôneos extraídos de sua contabilidade e capazes de corroborar a liquidez e certeza de sua argumentação; ou, na pior das hipóteses, possibilitar a conversão do feito em Diligência à repartição de origem para análise e manifestação sobre os argumentos e documentos exibidos com o apelo, como tem acontecido nesta Turma a partir do Acórdão CSRF n.º 9303-005.065, que considerou equivocado acórdão que não tomou conhecimento de documentação válida exibida em sede de recurso voluntário, e determinou o retorno dos autos à instância inferior para sua apreciação e prolação de novo acórdão.

Com efeito, é cediço neste colegiado que a simples retificação de DCTF ou DACON, ou mesmo a argumentação pura e simples da existência de crédito por este ou aquele motivo, desacompanhada de documentação hábil e idônea, não pode ser admitida para modificar despacho decisório. Ao contrário, as retificações de DCTF e/ou DACON, mesmo posteriores à edição do despacho decisório, desde que ilustradas com livros e documentação contábil hábil e idônea, tem motivado a mitigação da exigência fiscal e, em homenagem ao princípio norteador da busca pela **verdade material**, resulta em permitir que se acolha a pretensão do contribuinte. Para tanto, porém, é indispensável que as alegações venham documentalmente ilustradas, capaz de assegurar a liquidez e certeza do pretendido crédito.

Tenho sempre votado no sentido de aceitar inclusive as alegações de **erros materiais** para mitigar a incidência das normas legais e dar guarida aos argumentos das empresas, mas desde que tais fundamentos sejam convincentes e o mínimo de documentação contábil seja exibido com vistas a comprovar a plausibilidade dos alegados **erros materiais**, seja com a manifestação de inconformidade, seja mesmo em sede de recurso voluntário. Repita-se, a propósito, que no caso destes autos, o contribuinte não trouxe nenhum documento robusto e confiável de sua contabilidade, como Livro Razão, Livro Diário, Balancetes, Planilhas etc. que pudessem desconstituir os argumentos que embasaram a decisão recorrida.

Releva ressaltar, ainda, que é farta a jurisprudência deste Conselho no sentido de que, em pedidos de restituição/compensação/ressarcimento, é do contribuinte o ônus de comprovar a certeza e liquidez do crédito pretendido. Tomo como exemplo o Acórdão CSRF n.º 9303-005.226, sessão de 20 de junho de 2017, de relatoria da ilustre Conselheira Vanessa Marini Cecconello, de cujo voto peço vênia para transcrever significativo trecho, a saber.

“Embora se entenda que a apresentação de DCTF retificadora anteriormente à prolação do despacho decisório não é uma condição para a homologação das compensações, referida declaração não tem o condão de, por si só, comprovar a certeza e liquidez do crédito tributário. Não sendo o caso de mero erro material, quando da sua apresentação, deve o Sujeito Passivo trazer outros elementos de prova aptos a lastrear a alegação de recolhimento indevido ou a maior, providência não adotada no caso em exame.

De outro lado, no que concerne ao ônus da prova da certeza e liquidez do crédito tributário, deve-se ter claro que, pelo princípio da verdade material, norteador do processo administrativo, o julgador tem o poder-dever de buscar o esclarecimento dos fatos, adotando providências no sentido de conduzir o processo à busca da verdade real dos fatos.

No entanto, 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. (Destaque do original).**

Consequentemente, tenho como **verdade material** a fundamentação que embasou o v. acórdão recorrido que manteve o despacho decisório atacado pelo recorrente, em virtude da ausência da documentação pertinente como alhures já citado.

Diante do exposto, **considerando** que a empresa não logrou confirmar suas razões recursais por meio de documentos hábeis e idôneos extraídos dos assentamentos e lançamentos de seus livros fiscais e de sua contabilidade; **considerando** que nem mesmo os Livros Diário e Razão, ilustrado com os Lançamentos Contábeis, foram exibidos, mesmo que em sede de Recurso Voluntário; e, ainda, **considerando** que o ônus da prova, em casos que tais, é da responsabilidade do contribuinte que dele não se desincumbiu a contento, VOTO no sentido de NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário, para manter incólume o acórdão recorrido por seus próprios e jurídicos fundamentos.

(documento assinado digitalmente)
Francisco Martins Leite Cavalcante