



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

Processo n° 11065.910359/2009-03
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3301-003.671 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 25 de maio de 2017
Matéria Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins
Recorrente Instaladora Elétrica N.S. Ltda-ME
Interessado Fazenda Nacional

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/09/2001 a 30/09/2001

ART. 3º, §2º, III DA LEI Nº 9.718/98. EXCLUSÕES DA BASE DE CÁLCULO. AUSÊNCIA DE EFICÁCIA. A norma do art. 3º, § 2º, III, da Lei nº 9.718/98 (exclusão do faturamento dos valores computados como receitas que tenham sido transferidos para outras pessoas jurídicas) não teve eficácia no mundo jurídico, já que dependia de regulamentação e, antes da publicação dessa regulamentação, foi revogada pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001. Logo, se estava condicionada à edição de normas regulamentares a serem expedidas pelo Executivo, conclui-se que, embora vigente, não teve eficácia jurídica, já que não editado o decreto regulamentador (ausência do atributo da autoexecutoriedade). Por consequência, integram a base de cálculo da COFINS os valores que, computados como receita, tenham sido transferidos para outra pessoa jurídica, ou seja, as transferências a terceiros decorrentes das operações de venda de mercadoria e/ou serviços. Da mesma forma, a análise do devido alcance dos termos do dispositivo não permite a exclusão do ICMS e demais impostos indiretos da base de cálculo da COFINS.

COMPENSAÇÃO. COMPROVAÇÃO. LIQUIDEZ E CERTEZA DO CRÉDITO. OBRIGATORIEDADE. Para fazer jus à compensação pleiteada, o contribuinte deve comprovar a existência do crédito reclamado à Secretaria da Receita Federal do Brasil, sob pena de restar seu pedido indeferido.

Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente o recurso voluntário e, na parte conhecida, negar provimento, nos termos do relatório e do voto que integram o presente julgado.

Luiz Augusto do Couto Chagas - Presidente.

Semíramis de Oliveira Duro - Relatora.

Participaram da presente sessão de julgamento os conselheiros Luiz Augusto do Couto Chagas (Presidente), Marcelo Costa Marques d'Oliveira, Maria Eduarda Alencar Câmara Simões, Valcir Gassen, José Henrique Mauri, Antonio Carlos da Costa Cavalcanti Filho, Marcos Roberto da Silva e Semíramis de Oliveira Duro

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto contra decisão da 2ª Turma da DRJ/POA, a qual, por unanimidade de votos, julgou improcedente a manifestação de inconformidade contra a não homologação do pedido de compensação objeto da PER/DCOMP 34566.35984.311005.1.3.04-8097.

A manifestação de inconformidade foi intentada contra Despacho Decisório emitido eletronicamente pela DRFB Porto Alegre, relativo a supostos direitos creditórios de Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, em virtude de exame de declaração de compensação transmitida em 31/10/2005, no qual não foi homologado o encontro de contas por ausência/insuficiência de créditos oponíveis contra a Fazenda Pública, uma vez que o pagamento indicado já estava integralmente utilizado para quitação de débitos da interessada.

Em Manifestação de Inconformidade, a empresa alegou:

- A Lei nº 9.718/98 permite exclusões da base de cálculo da COFINS, no art. 3º, § 2º, inciso III;
- Recolheu ao erário público valores superiores aos efetivamente devidos, tendo o direito líquido e certo de proceder à compensação do montante indevidamente pago com recolhimentos vincendos das referidas exações conforme o art. 66 da Lei nº 8.383/91;
- Não é correta a cobrança do tributo com base na totalidade das receitas, sem permitir as deduções do inciso III, sob o argumento da impossibilidade de aplicação do inciso III, já que não foram editadas as normas regulamentadoras previstas no texto legal;
- O inciso III, do § 2º, do art. 3º da Lei nº 9.718/1998, entrou em vigor em fevereiro de 1999, sendo inconstitucional a revogação por Medida Provisória. Em vista disso, salienta que as contribuições devem ser calculadas conforme a redação da Lei nº 9.718/1998, inclusive com aplicação do inciso III, § 2º, do art. 3º;
- Todas as receitas que não permaneceram na empresa, sendo destinadas ao custeio de insumos ou serviços adquiridos de outras pessoas jurídicas, devem ser excluídas da base de cálculo do PIS e da COFINS, sob pena de afronta aos termos do art. 3º, § 2º, inciso III, da Lei nº 9.718/1998;
- O ICMS e demais impostos indiretos arrecadados pelas empresas e posteriormente transferidos para os cofres públicos caracterizam-se como a transferência prevista no art. 3º, § 2º, inciso III, da Lei nº 9.718/1998, devendo ser excluídos da base de cálculo do PIS e da COFINS;
- Inocorrência de prescrição/decadência de seu direito de pleitear os indébitos, em virtude da inaplicabilidade do art. 3º da LC nº 118/2005.

A 2ª Turma da DRJ/POA, no Acórdão nº 10-26.225, por unanimidade de votos, julgou a manifestação de inconformidade improcedente, por entender não terem sido demonstradas a liquidez e a certeza do suposto crédito que a interessada intentava utilizar para a compensação tributária, nestes termos:

Período de apuração: 01/09/2001 a 30/09/2001

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.

Manifestação de Inconformidade Improcedente.

Direito Creditório Não Reconhecido.

Corretamente notificada, a empresa apresentou Recurso Voluntário, para em primeiro lugar ratificar a suspensão da exigibilidade do crédito tributário ante a apresentação de seu recurso administrativo, bem como repisou os argumentos dispostos na sua Manifestação de Inconformidade. Ao final, requereu o provimento do recurso para que seja reconhecido o direito líquido e certo da contribuinte de compensar a importância recolhida indevidamente, a homologação da compensação efetuada e a exclusão da multa aplicada.

A Resolução nº 3803000.137, da 3ª Turma Especial, sobrestou o julgamento do recurso, em observância do disposto no art. 1º da Portaria CARF nº 1, de 3 de janeiro de 2012, para aguardar manifestação definitiva do STF quanto à exclusão do ICMS na base de cálculo da COFINS.

É o relatório.

Voto

Conselheira Semíramis de Oliveira Duro

O recurso voluntário reúne os pressupostos legais de interposição, dele, portanto, tomo conhecimento.

Em primeiro lugar, ressalta-se que o art. 151, III do CTN prescreve a suspensão da exigibilidade do crédito tributário quando da interposição de recurso administrativo, assim permanecendo até decisão definitiva, não carecendo o contribuinte de socorro neste pleito, eis que os efeitos da suspensão não lhe foram negados.

Em apertada síntese, a Recorrente entende que recolheu COFINS a maior, já que a empresa teria direito de excluir da base de cálculo da contribuição as receitas transferidas para outras pessoas jurídicas, com fundamento no art. 3º, § 2º, inciso III, da Lei nº 9.718/1998 e os valores a título de tributos indiretos ICMS, IPI e ISS.

1) Aplicação do art. 3º, § 2º, inciso III, da Lei nº 9.718/1998

A Lei nº 9.718/98, em seu artigo 3º, §2º, III, assim dispunha:

Art. 3º. O faturamento a que se refere o artigo anterior corresponde à receita bruta da pessoa jurídica.

(...)

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

(...)

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

A Recorrente sustenta o seu direito de recolher a COFINS nos moldes previstos no art. 3º, § 2º, III da Lei nº 9.718/98, para se reconhecer por consequência o seu direito de efetuar a compensação do montante recolhido indevidamente, com parcelas vincendas do próprio tributo na forma do art. 66 da Lei nº 8.383/91.

Para a empresa, o regulamento a ser expedido pelo Poder Executivo para possibilitar a aplicação do art. 3º, § 2º, III, da Lei nº 9.718, de 1998, não poderá contrariar o referido dispositivo, apenas explicitá-lo. O contribuinte não pode sofrer prejuízos em face da ausência de regulamentação do dispositivo em questão, razão pela qual é possível deduzir da receita bruta, para fins de determinação da base de cálculo das contribuições, os valores que computados como receita, foram transferidos a outras pessoas jurídicas.

E, as ditas normas regulamentares, somente serviriam para facilitar e reger a forma de execução de tais dispositivos, mas não poderiam se tornar impeditivo para a utilização dos benefícios concedidos em lei. O inciso III do § 2º do art. 3º da Lei nº 9.718/98 que prevê a exclusão da base de cálculo da COFINS dos "valores que, computados como receita, tenham sido transferidos para outra pessoa jurídica, observadas as normas regulamentadoras expedidas pelo Poder Executivo" por configurar forma de exclusão de crédito tributário tem sua eficácia dependente tão só de lei formais (art. 97-VI do CTN), irrelevante a ausência de norma regulamentadora, não baixada pelo Executivo.

E conclui a empresa que o dispositivo legal prescinde de qualquer regulamentação a ser expedida pelo Poder Executivo, mormente em face do princípio da estrita legalidade em matéria tributária, que exige lei para a definição da alíquota, base de cálculo e hipótese de incidência de quaisquer tributos.

A despeito da sua argumentação, entendo que não assiste razão à Recorrente.

A norma do art. 3º, § 2º, III, da Lei nº 9.718/98 (exclusão do faturamento dos valores computados como receitas que tenham sido transferidos para outras pessoas jurídicas) não teve eficácia no mundo jurídico, já que dependia de regulamentação administrativa e, antes

da publicação dessa regulamentação, foi revogada pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001.

Logo, se a prescrição do art. 3º, §2º, III, da Lei nº 9.718/98 estava condicionada à edição de normas regulamentares a serem expedidas pelo Executivo, conclui-se que, embora vigente, não teve eficácia jurídica, já que não editado o decreto regulamentador. Assim, não há como se conferir eficácia ao dispositivo por ausência do atributo da autoexecutoriedade.

Por consequência, integram a base de cálculo da COFINS os valores que, computados como receita, tenham sido transferidos para outra pessoa jurídica, ou seja, as transferências a terceiros ocorrentes nas operações de venda de mercadoria e/ou serviços integram a base de cálculo da COFINS.

Saliente-se a recentíssima fixação da tese no julgamento do recurso repetitivo, REsp 1.144.469 - PR, publicado em 02/12/2016:

RECURSO ESPECIAL DO PARTICULAR (...)

*RECURSO ESPECIAL DA FAZENDA NACIONAL:
TRIBUTÁRIO.*

*RECURSO REPRESENTATIVO DA CONTROVÉRSIA.
ART. 543-C, DO CPC. PIS/PASEP E COFINS. BASE DE
CÁLCULO. INCLUSÃO DOS VALORES COMPUTADOS
COMO RECEITAS QUE TENHAM SIDO TRANSFERIDOS
PARA OUTRAS PESSOAS JURÍDICAS. ART. 3º, § 2º, III,
DA LEI Nº 9.718/98. NORMA DE EFICÁCIA LIMITADA.
NÃO-APLICABILIDADE.*

12. A Corte Especial deste STJ já firmou o entendimento de que a restrição legislativa do artigo 3º, § 2º, III, da Lei n.º 9.718/98 ao conceito de faturamento (exclusão dos valores computados como receitas que tenham sido transferidos para outras pessoas jurídicas) não teve eficácia no mundo jurídico já que dependia de regulamentação administrativa e, antes da publicação dessa regulamentação, foi revogado pela Medida Provisória n. 2.158-35, de 2001. Precedentes: AgRg nos EREsp. n. 529.034/RS, Corte Especial, Rel. Min. José Delgado, julgado em 07.06.2006; AgRg no Ag 596.818/PR, Primeira Turma, Rel. Min. Luiz Fux, DJ de 28/02/2005; EDcl no AREsp 797544 / SP, Primeira Turma, Rel. Min. Sérgio Kukina, julgado em 14.12.2015, AgRg no Ag 544.104/PR, Rel. Min. Humberto Martins, Segunda Turma, DJ 28.8.2006; AgRg nos EDcl no Ag 706.635/RS, Rel. Min. Luiz Fux, Primeira Turma, DJ 28.8.2006; AgRg no Ag 727.679/SC, Rel. Min. José Delgado, Primeira Turma, DJ 8.6.2006; AgRg no Ag 544.118/TO, Rel. Min. Franciulli Netto, Segunda Turma, DJ 2.5.2005; REsp 438.797/RS, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, Primeira

Turma, DJ 3.5.2004; e REsp 445.452/RS, Rel. Min. José Delgado, Primeira Turma, DJ 10.3.2003.

13. Tese firmada para efeito de recurso representativo da controvérsia: "O artigo 3º, § 2º, III, da Lei n.º 9718/98 não teve eficácia jurídica, de modo que integram o faturamento e também o conceito maior de receita bruta, base de cálculo das contribuições ao PIS/PASEP e COFINS, os valores que, computados como receita, tenham sido transferidos para outra pessoa jurídica".

14. Ante o exposto, ACOMPANHO o relator para DAR PROVIMENTO ao recurso especial da FAZENDA NACIONAL.

2) Inconstitucionalidade da revogação por Medida Provisória

Para a Recorrente há o direito líquido e certo, que decorre da letra do inciso III, do §2º, do artigo 3º da Lei nº 9.718/98, pois este dispositivo legal entrou em vigor em fevereiro de 1999 e foi "revogado" por Medida Provisória. Entende que essa revogação não surtiu efeito por ser inconstitucional, estando tal abatimento vigorando até hoje.

Fundamenta a inconstitucionalidade no art. 246 da CF/88, que assim dispõe: "É vedada a adoção de medida provisória na regulamentação de artigo da Constituição cuja redação tenha sido alterada por meio de emenda promulgada a partir de 1995." Alega que este artigo veda a regulamentação via Medida Provisória de dispositivos constitucionais modificados por meio de emenda promulgada anteriormente a 1995 e como a COFINS, regulada pelo art. 195 da Constituição Federal, foi modificada pela Emenda Constitucional nº 20/98, se subsume a essa hipótese.

Este pleito não deve ser acolhido, com suporte na Súmula CARF nº 2, que prescreve: "O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária".

3) Inclusão do ICMS e demais impostos indiretos na base de cálculo da COFINS

Alega a Recorrente que não pode fazer parte da base de cálculo da COFINS os valores relativos ao IPI, ICMS e ISS, já que atua como mera arrecadadora das diversas pessoas de direito público interno, uma vez que o tributo é suportado pelo consumidor final e destinado aos cofres públicos. Então, evidentemente este valor, não representa uma receita da empresa e, como tal não pode sofrer tributação. Determinando o art. 3º, §2º, III da Lei nº 9.718/98 a exclusão das receitas transferidas para outras pessoas jurídicas da base de cálculo da COFINS e sendo os referidos impostos arrecadados pelas empresas e posteriormente transferidos para os cofres públicos é evidente que está perfectibilizada a transferência prevista na Lei.

Socorro-me da fundamentação do tópico 2 deste voto para afastar o pleito da empresa, uma vez que a análise do devido alcance dos termos do art. 3º, §2º, III da Lei nº 9.718/98 não permite a exclusão da base de cálculo da COFINS das receitas destinadas a outras pessoas jurídicas, tais como as receitas repassadas para fornecedores de mercadoria ou de serviços, tampouco da exclusão do ICMS e demais impostos indiretos da base de cálculo das contribuições.

4) Ônus da Prova na Compensação Tributária

Cumpri ressaltar que ainda que as barreiras de direito supracitadas fossem ultrapassadas, melhor sorte não caberia à Recorrente, tendo em vista que nestes autos não há suporte documental mínimo comprobatório da liquidez e certeza dos direitos creditórios requeridos, o que, já afasta a certeza e liquidez do crédito pleiteado em sede de compensação, nos termos do art. 170 do CTN.

Não consta nestes autos a comprovação da efetividade do recolhimento e das bases de cálculo sobre as quais teriam sido realizados os recolhimentos a maior. Trata-se de um pedido de iniciativa do próprio contribuinte (compensação), para o qual, necessariamente, o mesmo deve possuir e apresentar as provas correspondentes.

Isso porque a compensação tributária somente é possível, se demonstrada a liquidez e certeza dos créditos do sujeito passivo contra a Fazenda Pública, conforme a prescrição do art. 170 do Código Tributário Nacional - CTN:

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.

Parágrafo único. Sendo vincendo o crédito do sujeito passivo, a lei determinará, para os efeitos deste artigo, a apuração do seu montante, não podendo, porém, cominar redução maior que a correspondente ao juro de 1% (um por cento) ao mês pelo tempo a decorrer entre a data da compensação e a do vencimento.

Em regra geral, considera-se que o ônus de provar recai sobre quem alega o fato ou o direito:

CPC/1973

Art. 333. O ônus da prova incumbe:

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

II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

CPC/2015

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

É do próprio contribuinte o ônus de registrar, guardar e apresentar os documentos e demais elementos que testemunhem o seu direito ao creditamento. Nesse sentido a lição de Fabiana Del Padre Tomé (*A Prova no Direito Tributário*. 3ª ed. São Paulo: Noeses, 2011, p. 264):

A prova compete a quem tem interesse em fazer prevalecer o fato afirmado. Por outro lado, se o autor apresenta provas do fato que alega, incumbe ao demandado fazer a contraprova, demonstrando fato oposto. Em processo tributário, por exemplo, se o Fisco afirma que houve determinado fato jurídico, apresentando documento comprobatório, ao contribuinte cabe provar a inocorrência do alegado fato, apresentando outro documento, pois a negativa se resolve em uma ou mais afirmativas.

Diante da ausência de suporte probatório, acertadamente a DRJ se manifestou nestes termos:

Na manifestação de inconformidade entregue, a empresa interessada sequer se deu ao trabalho de apontar o processo judicial ou administrativo que suporta o direito creditório oponível ao Fisco. Não é possível fazer nenhuma confrontação de dados se o contribuinte não traz nenhum dado fidedigno apto a provar o direito alegado, nem cabe ao Fisco procurar supostas provas a favor do contribuinte, pois é ônus exclusivo deste, provar o que alega, nos termos do art.333, do Código de Processo Civil (...)

Assim, a liquidez do direito há de ser comprovada pela demonstração do quantum recolhido indevidamente, através das guias de pagamento, da comprovação das bases de cálculo sobre as quais ocorreram os fatos geradores e, se for o caso, do provimento judicial autorizativo da compensação pleiteada. Também é assente na doutrina que direito líquido e certo é aquele cujos aspectos de fato possam comprovar-se documentalmente. No presente, no entanto, a interessada não trouxe qualquer elemento contábil para comprovar a base de cálculo de qualquer dos períodos.

Não há sequer certeza do período em que supostamente foram gerados os indébitos. Na impugnação consta: “*Em outras palavras, no período compreendido entre agosto*

de 2000 e janeiro de 2004, todas as receitas que não permaneceram na empresa, sendo destinadas ao custeio de insumos ou serviços adquiridos de outras pessoas jurídicas, devem ser excluídas da base de cálculo da COFINS, sob pena de afronta aos termos do art. 3º, §2º, III da Lei 9718/98.”

Já no recurso voluntário, consta: *“Nessas condições, a presente manifestação se torna indispensável a fim de que seja reconhecido o direito da impugnante de utilizar as deduções legais para a formação da base de cálculo e efetuar a compensação dos créditos decorrentes do recolhimento a maior do PIS no período de fevereiro de 1999 até agosto de 2000, com recolhimentos futuros das mesmas contribuições.”*

Enfim, está-se diante da ausência de liquidez e certeza quanto ao suposto crédito contra a Fazenda Nacional, não cabendo a homologação do PER/DCOMP a ele vinculado, devendo ser mantida a exigência fiscal com juros e multa.

4) Prazo prescricional para efetuar o pedido de compensação

Alega a Recorrente, a inocorrência de prescrição de seu direito de pleitear os indébitos, em virtude da inaplicabilidade do art. 3º da LC 118/2005, por entender que se trata de dez anos.

Quanto ao prazo prescricional para efetuar o pedido de compensação, aos pedidos protocolados antes de 09/06/2005, deve ser aplicado o prazo de cinco anos previsto no art. 168 do CTN, contado a partir da homologação tácita do pagamento antecipado (art.150, §4º, CTN), a qual se dá a contar a partir da ocorrência do fato gerador (lançamento por homologação), ressalvada a hipótese da data da homologação expressa como termo inicial para contagem do prazo de cinco anos de que trata o art. 168.

A questão foi dirimida no julgamento pelo STF, em sede de repercussão geral, do RE 566.621 (DJ 11/10/2011), bem como é matéria já sumulada no CARF:

Súmula CARF nº 91

Ao pedido de restituição pleiteado administrativamente antes de 9 de junho de 2005, no caso de tributo sujeito a lançamento por homologação, aplica-se o prazo prescricional de 10 (dez) anos, contado do fato gerador.

Todavia, na ausência de documentação comprobatória do direito creditório oponível ao Fisco, conforme tópico anterior, torna-se inócua a contagem do prazo hábil para o contribuinte exercer seus direitos em face do Fisco.

Conclusão

Por todo o exposto, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

Sala de Sessões, em 25 de maio de 2017.

Semíramis de Oliveira Duro – Relatora

Processo nº 11065.910359/2009-03
Acórdão n.º **3301-003.671**

S3-C3T1
Fl. 105
