



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

Processo n° 11080.004372/99-47
Recurso n° 327.474 Voluntário
Acórdão n° **3102-001.630 – 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Sessão de 26 de setembro de 2012
Matéria FINSOCIAL - COMPENSAÇÃO
Recorrente IRMAOS SILVA ROCHA E CIA LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/10/1989 a 30/04/1992

PEDIDO DE COMPENSAÇÃO. ÔNUS DA PROVA.

O pressuposto básico para a formulação de pedido de compensação é a demonstração da liquidez e certeza dos créditos pleiteados.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/10/1989 a 30/04/1992

COMPENSAÇÃO A PEDIDO. REGRAS

Na vigência da Instrução Normativa n° 21, de 1997, editada com base em delegação expressa no art. 66 da Lei n° 8383, de 1991, a realização de compensação baseada em créditos oriundos de processo judicial estava sujeita ao prévio reconhecimento do crédito pela autoridade competente.

APURAÇÃO DE SALDO A COMPENSAR. DECADÊNCIA. NÃO CARACTERIZAÇÃO.

A verificação dos aspectos materiais da obrigação tributária, realizada no exclusivo intuito de apurar o real indébito não se sujeita aos prazos decadenciais próprios do lançamento.

Tratando-se de pedido de compensação convertido em declaração de compensação, o prazo de homologação é de 5 anos, contados da formulação do pedido.

Recurso Voluntário Negado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(assinado digitalmente)

Luis Marcelo Guerra de Castro - Presidente e Relator.

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Ricardo Rosa, Álvaro Arthur Lopes de Almeida Filho, Winderley Morais Pereira, Elias Fernandes Eufrásio e Luis Marcelo Guerra de Castro. Ausente, momentaneamente, a Conselheira Nanci Gama.

Relatório

Por bem descrever a matéria litigiosa, adoto relatório que embasou o acórdão recorrido, que passo a transcrever:

Trata o presente processo do pedido de restituição/compensação (fls. 1/2),protocolizado em 27 de abril de 1999, referente a valores que a interessada considera ter recolhido a maior que o devido a título de Finsocial dos períodos de apuração de setembro de 1989 a fevereiro de 1991, excedentes à alíquota de 0,5%, conforme planilha de fl. 04 e DARF's originais de fls. 06/12, cujos recolhimentos foram confirmados às fls. 16/19, com débitos de Tributos ou Contribuições vincendos administrados pela Secretaria da Receita Federal.

Seu pedido foi indeferido pela DRF em Pelotas sob a justificativa de ter ocorrido a decadência de pleitear a restituição, ante o lapso temporal entre o pagamento e o pedido. Tempestivamente a interessada apresentou sua inconformidade alegando que o direito de pleitear restituição extingue-se com o decurso do prazo de 5 (cinco) anos, contados da data da extinção do crédito tributário, em lançamentos por homologação, como é o caso do lançamento do Finsocial. Não ocorrendo a homologação expressa, esta ocorre 5 (cinco) anos após a ocorrência do fato gerador, o que lhe daria o direito de pleitear restituição no prazo de 10 anos a partir do fato gerador. Dentre os elementos juntados estão cópias e informações sobre o Mandado de Segurança impetrado pela contribuinte, no qual questionou a constitucionalidade da legislação de Finsocial, tendo sido denegada a segurança, tendo efetivado depósitos judiciais, e sobre a Ação Declaratória, na qual requer distribuição por pendência em relação ao Mandado de Segurança, em função dos depósitos judiciais efetivados no transcorrer daquela ação, já que pleiteia ver reconhecida a obrigação tributária da autora no percentual de 0,5% sobre o faturamento mensal a título de Finsocial, cujos Acórdãos transitaram em julgado.

Ao analisar o pedido de restituição, a DRF considerou extinto o direito ao pleito já que decorridos mais de 5 (cinco) anos entre o último pagamento realizado e a data do pedido de restituição (Parecer DRF/PEL/148/2001 e respectivo Despacho Decisório de fls. 79/80). Também o Acórdão desta 2ª Turma de Julgamento da DRJ/PAE, ao apreciar a Manifestação de Inconformidade da contribuinte de fls. 86/89, na qual somente foi abordado o tema

da decadência do direito de pleitear a restituição, foi no sentido de indeferir o pedido, pela ocorrência da decadência (fls. 91/95).

A interessada interpôs recurso voluntário (fls. 98/103) defendendo não ter ocorrido a decadência. O Acórdão da Primeira Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes (fls. 108/111) posiciona-se no sentido de não ter ocorrido a decadência, determinando o **retorno do presente à esta Delegacia de Julgamento, para julgamento do mérito. Foi interposto Recurso de Divergência pela Procuradoria da Fazenda Nacional (fls. 113/122), apresentando o Acórdão n.º 302-35.782, divergente do Acórdão Recorrido. Aceito o Recurso, e após esgotado o prazo para a manifestação da contribuinte, a Terceira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais negou o Recurso, mantendo o entendimento da não ocorrência da decadência por considerar que o prazo para a mesma seria de 5 (cinco) anos a contar da data da publicação da Medida Provisória 1.110, em 31 de agosto de 1995. Portanto, a decadência somente ocorreria se o pedido tivesse sido apresentado após 31 de agosto de 2000, o que não é o caso.**

Considerando as determinações do Conselho de Contribuintes, o processo foi remetido em diligência à DRF em Pelotas para que esta desse ciência do Acórdão do Conselho de Contribuintes, juntasse elementos da ação judicial impetrada pela interessada e intimasse a empresa para comprovar a liquidez e certeza dos créditos pleiteados.

Intimada a apresentar os livros fiscais (fls. 255), a empresa respondeu (fls. 256) que não mais dispunha dos livros fiscais e balancetes relativos aos períodos de 09/89 a 02/1991, eis que a legislação desobriga o contribuinte a manter os documentos fiscais por mais de cinco anos. Reintimada (fls. 257), a empresa pronunciou-se (fls. 258/259) no sentido de esclarecer que o presente processo trata de compensação e que o presente pedido já teria sido homologado tacitamente pelo decurso de prazo superior a cinco anos, posto que ainda estaria pendente de apreciação por parte da autoridade administrativa, nos termos do art. 74, § 5º, da Lei 9.430/1996.

Seu pedido foi indeferido pela DRF em Pelotas (fls. 84/85), sob a justificativa de ter ocorrido a decadência de pleitear a restituição, ante o lapso temporal entre o pagamento e o pedido.

Sendo assim, a DRF Pelotas elaborou o relatório fiscal de fls. 260/261 e fls. 270/272 relatando as tentativas infrutíferas de instruir o processo no sentido de respaldar documentalmente o alegado pela empresa e que, no mérito, já havia sido obtido judicialmente. Cientificada novamente quanto a tais pronunciamentos, a empresa manifestou-se reiterando as alegações aduzidas nas intimações anteriores (fls. 275/276).

Ponderando as razões aduzidas pela recorrente, juntamente com o consignado no voto condutor, decidiu o órgão de piso pelo indeferimento do pedido de compensação, conforme se observa na ementa abaixo transcrita:

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/09/1989 a 28/02/1991

Ementa: RESTITUIÇÃO/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.

Solicitação Indeferida

Após tomar ciência da decisão de 1ª instância, comparece a interessada mais uma vez ao processo para, em sede de recurso voluntário, essencialmente, reiterar as alegações manejadas desde a primeira intimação para apresentação de documentos, anexar cópia do Livro de Apuração do ICMS - Modelo 9 e acrescentar que os créditos teriam sido corretamente compensados, nos termos da Lei nº 8.383, de 1991 (créditos do Finsocial com débitos da Cofins), devidamente informada em DCTF.

Pleiteia, nessa linha, a homologação do pedido de compensação ou, alternativamente, a realização de diligência com vista à apuração da base de cálculo do Finsocial no período compreendido entre janeiro de 1990 e novembro de 1993.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Luis Marcelo Guerra de Castro, Relator

Tomo conhecimento do presente recurso, que foi tempestivamente apresentado e trata de matéria afeta à competência desta Terceira Seção

Analiso separadamente cada um dos pontos sobre os quais cabe a este Colegiado se manifestar.

1- Homologação Tácita

O primeiro ponto relevante para a solução do litígio é a prejudicial de homologação da compensação que, a meu ver, deve ser afastada. Explico.

1.1 - Modalidade de Compensação

Em primeiro lugar, não há como reconhecer a alegação de que, supostamente amparada no art. 66 da Lei nº 8.383, de 1991¹, a recorrente teria promovido a regular compensação em sua escrituração e comunicado sua realização por meio de suas DCTF.

¹ Art. 66. Nos casos de pagamento indevido ou a maior de tributos, contribuições federais, inclusive previdenciárias, e receitas patrimoniais, mesmo quando resultante de reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória, o contribuinte poderá efetuar a compensação desse valor no recolhimento de importância correspondente a período subsequente. (Redação dada pela Lei nº 9.069, de 29.6.1995)

§ 1º A compensação só poderá ser efetuada entre tributos, contribuições e receitas da mesma espécie. (Redação dada pela Lei nº 9.069, de 29.6.1995)

De fato, não havia respaldo normativo para a sua realização e, conseqüentemente para a sua homologação. Veja-se o que diziam o arts. 14, *caput* e § 6, e 17 da Instrução Normativa nº 21, de 1997, editada com base na delegação expressa no § 4ª do art. 66 da Lei nº 8383, de 1991:

Art. 14. Os créditos decorrentes de pagamento indevido, ou a maior que o devido, de tributos e contribuições da mesma espécie e destinação constitucional, inclusive quando resultantes de reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória, poderão ser utilizados, mediante compensação, para pagamento de débitos da própria pessoa jurídica, correspondentes a períodos subseqüentes, desde que não apurados em procedimento de ofício, independentemente de requerimento.

(...)

§ 6º A utilização de crédito decorrente de sentença judicial, transitada em julgado, para compensação, somente poderá ser efetuada após atendido o disposto no art.17.

Art. 17. Para efeito de restituição, ressarcimento ou compensação de crédito decorrente de sentença judicial transitada em julgado, o contribuinte deverá anexar ao pedido de restituição ou de ressarcimento uma cópia do inteiro teor do processo judicial a que se referir o crédito e da respectiva sentença, determinando a restituição, o ressarcimento ou a compensação. (Redação dada pela IN SRF nº 73/97, de 15/09/1997)

Assim, ainda que a recorrente tivesse a percepção de que estava transmitindo comunicação de compensação, de fato, estava formulando um pedido de compensação.

O segundo ponto relevante para se afastar esse argumento decorre da legislação invocada pelo próprio sujeito passivo. De fato, nos termos do § 5º do art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996, a homologação tácita é consequência da inércia do Fisco em analisar a declaração de compensação, hipótese que não se confunde com a do presente processo.

Nessa linha, há que se relembrar que, por força da regra de transição gizada no § 4º do art. 74 da Lei nº 9.430², de 1996, acrescido pela Lei nº 10.637, de 2002, os pedidos de compensação não analisados até a data da edição daquele dispositivo, hipótese claramente caracterizada no presente processo, seriam convertidos em declaração de compensação.

Este julgamento, portanto, parte do pressuposto de que se está analisando uma declaração de compensação.

1.2 - Homologação da Compensação

§ 4º As Secretarias da Receita Federal e do Patrimônio da União e o Instituto Nacional do Seguro Social - INSS expedirão as instruções necessárias ao cumprimento do disposto neste artigo. (Redação dada pela Lei nº 9.069, de 29.6.1995)

² § 4º Os pedidos de compensação pendentes de apreciação pela autoridade administrativa serão considerados declarações de compensação, desde o seu protocolo, para os efeitos previstos neste artigo.

Dizem os §§ 2º e 5º do art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996, na redação que vigem desde a sua inclusão, respectivamente, pelas leis 10.637, de 2002 e 10.833, de 2003:

§ 2º A compensação declarada à Secretaria da Receita Federal extingue o crédito tributário, sob condição resolutória de sua ulterior homologação.

(...)

§ 5º O prazo para homologação da compensação declarada pelo sujeito passivo será de 5 (cinco) anos, contado da data da entrega da declaração de compensação.

Ora, como bem adiantou o órgão julgador *a quo* o pedido em questão foi analisado muito antes da fluência do prazo quinquenal. Com efeito, a protocolização ocorreu em 09/04/1999³ e a comunicação do indeferimento, em 30/07/2001⁴.

De se esclarecer que, para esse efeito, não faria qualquer diferença considerar que o contribuinte promoveu regular compensação na escrita, o que, no seu sentimento, deslocaria o início do prazo decadencial para a data de transmissão da DCTF. Conforme extrato às fls. 292 e seguintes (numeração eletrônica) os débitos passaram a ser informados na declaração do 2º trimestre de 1999.

Finalmente, não vejo como reconhecer que a homologação dos lançamentos seja fundamento para o reconhecimento da liquidez e certeza do direito creditório. Para tanto, trago à colação o que diz o art. 165, I e II, do Código Tributário Nacional.

Art. 165. O sujeito passivo tem direito, independentemente de prévio protesto, à restituição total ou parcial do tributo, seja qual for a modalidade do seu pagamento, ressalvado o disposto no § 4º do artigo 162, nos seguintes casos:

I - cobrança ou pagamento espontâneo de tributo indevido ou maior que o devido em face da legislação tributária aplicável, ou da natureza ou circunstâncias materiais do fato gerador efetivamente ocorrido;

II - erro na edificação do sujeito passivo, na determinação da alíquota aplicável, no cálculo do montante do débito ou na elaboração ou conferência de qualquer documento relativo ao pagamento;

Ora, como se observa na leitura dos incisos I e II, o fundamento da repetição é sempre o pagamento maior que o devido, em face da legislação aplicável ou das circunstâncias materiais do fato gerador.

Veja-se a lição de Alberto Xavier⁵:

“O Código Tributário Nacional distingue dois fundamentos da obrigação de restituir em função das causas que conduziram ao pagamento indevido: pagamento espontâneo por erro (incisos I e

³ Protocolo à fl. 02 (numeração eletrônica).

⁴ AR à fl. 119 (numeração eletrônica)

⁵ Do Lançamento Teoria Geral do Ato do Procedimento e do Processo Tributário. Forense, 1998, 2ª ed., p. 371

II do artigo 165) e pagamento em virtude de decisão condenatória (inciso III do mesmo artigo)...

Por sua vez, o pagamento espontâneo por erro pode ser objetivamente indevido ou subjetivamente indevido. Nos casos de pagamento objetivamente indevido, o erro tanto pode respeitar à inexistência da obrigação quanto ao seu quantitativo, sem quais forem os fatores que o determinaram (erro na interpretação da lei, erro quanto à natureza ou circunstâncias materiais do fato gerador, erro na determinação da alíquota aplicável ou erro no cálculo do montante do débito). Nas hipóteses de pagamento subjetivamente indevido, o erro respeita apenas a identificação do sujeito passivo.”

Sendo certo que os aspectos (material, pessoal e temporal) que delimitam a obrigação tributária estão sempre previstos em lei, pode-se concluir, sem sombra de dúvida, que o fundamento da restituição é sempre o descompasso entre o pagamento promovido pelo Sujeito Passivo e a legislação que disciplina aquele tributo.

Consequentemente, não se pode pretender que, quando da liquidação do indébito, deixe-se de aplicar a lei tributária em razão de um suposto prejuízo do sujeito passivo. Dado que o indébito surge da lei, sua apuração seguirá os aspectos (material, pessoal e temporal) que emergem dessa mesma lei.

Em assim sendo, não há como apurar a existência de saldo a restituir sem revisitar a obrigação tributária e aferir se o montante autolançado é efetivamente superior ao devido e, em caso de resposta negativa, denegar o pedido de restituição.

2 - Liquidez dos Créditos

Superada a prejudicial, restaria analisar se, diferentemente do que concluíram os órgãos julgadores, o processo reúne elementos que autorizariam o reconhecimento do indébito nos termos em que foi pleiteado.

De se esclarecer, desde já, a opinião deste relator acerca da distribuição do ônus da prova nos processos que tratam de pedido de compensação.

Como já destacado em outras oportunidades, diferentemente dos processos envolvendo lançamento de tributos, onde o ônus de provar suas alegações recai sobre o Fisco, nos processos envolvendo pedido de compensação embasado em alegação de pagamento superior ao devido, o “autor da ação” é o contribuinte, pois o indébito surge de fato modificativo ou, conforme o caso, extintivo.

Consequentemente, nos litígios que envolvem essa matéria não se pode olvidar do comando do art. 333, do Código de Processo Civil⁶, aplicado subsidiariamente.

Analisando tal distribuição, concluiu o professor Hugo de Brito Machado⁷

⁶ 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.

⁷ Mandado de Segurança em Matéria Tributária, 3. ed., São Paulo: Dialética, 1998, p.252.

*No processo tributário fiscal para apuração e exigência do crédito tributário, ou procedimento administrativo de lançamento tributário, autor é o Fisco. A ele, portanto, incumbe o ônus de provar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária que serve de suporte à exigência do crédito que está a constituir. Na linguagem do Código de Processo Civil, ao autor incumbe o ônus do fato constitutivo de seu direito (Código de Processo Civil, art.333, I). Se o contribuinte, ao impugnar a exigência, em vez de negar o fato gerador do tributo, alega ser imune, ou isento, ou haver sido, no todo ou em parte, desconstituída a situação de fato geradora da obrigação tributária, ou ainda, já haver pago o tributo, é seu ônus de provar o que alegou. A imunidade, como isenção, impedem o nascimento da obrigação tributária. São, na linguagem do Código de Processo Civil, fatos impeditivos do direito do Fisco. **A desconstituição, parcial ou total, do fato gerador do tributo, é fato modificativo ou extintivo, e o pagamento é fato extintivo do direito do Fisco. Deve ser comprovado, portanto, pelo contribuinte, que assume no processo administrativo de determinação e exigência do tributo posição equivalente a do réu no processo civil**". (original não destacado)*

Dito isto, não vejo como reconhecer o direito creditório.

Em primeiro lugar, em pelo menos duas oportunidades, o Contribuinte foi intimado a apresentar os elementos da sua escrita contábil e fiscal e teve ciência de que a não apresentação desses elementos implicaria indeferimento do pedido de compensação.

Em segundo, a juntada do Livro de Apuração do ICMS em fase recursal, por si, não é suficiente para o reconhecimento do pedido ou mesmo para determinar a devolução do processo à primeira instância, para a realização de diligência.

Com efeito, em várias oportunidades, defendi que a realização de diligência é providência a ser adotada complementarmente, que não afasta o dever do Fisco e do Contribuinte de promover a necessária instrução do processo. Se a recorrente já havia escriturado o livro anexado na fase recursal, deveria apresentá-lo na oportunidade em que foi intimada. Se só o escriturou depois, deveria trazer aos autos pelo menos os elementos que dariam respaldo à sua escrituração.

Ademais, a exclusiva análise do livro apresentado, imagino, não é suficiente para a demonstração do valor do faturamento e dos ajustes formam a base de cálculo do Finsocial nem, conseqüentemente, para fixação do valor dessa contribuição recolhido em percentual superior a 0,5% dessa base de cálculo.

Nesse aspecto é importante relembrar que este foi apenas um dos elementos solicitados pelo Fisco, conforme se extrai do termo enviado à recorrente⁸, e que não foi apontado caminho alternativo para a aferição das informações consignadas no Livro de Apuração do ICMS, como, por exemplo, as notas fiscais emitidas.

Assim, a meu ver, não se logrou êxito em demonstrar a imprescindibilidade da providência, condição expressamente prevista no art. 18 do Decreto nº 70.235/72, com a redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993, que estabelece:

“Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observando o disposto no art. 28, in fine.”

Peço licença para transcrever a interpretação de James Marins⁹ acerca do conteúdo do dispositivo acima transcrito:

“... cumprirá à autoridade julgadora de primeira instância apreciar os requerimentos de produção de provas, apreciar sua pertinência e determinar a realização daquelas que - seja em virtude de terem sido requeridas ou por deliberação ex officio da autoridade de primeira instância - sejam necessárias para que a instrução se complete.

O juízo de pertinência probatória será feito principalmente com base nos critérios de imprescindibilidade e praticabilidade.” (os grifos não constam do original)

3- Conclusão

Com essas considerações, voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário.

Sala das Sessões, em 26 de setembro de 2012

Luis Marcelo Guerra de Castro

⁹ *Direito Processual Tributário*. São Paulo. 2005, Dialética, 4ª Edição, p. 279.