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

Processo nº	11080.906519/2008-32
Recurso nº	176.577 Voluntário
Acórdão nº	**3102-00.744 – 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Sessão de	26 de agosto de 2010
Matéria	COFINS - COMPENSAÇÃO
Recorrente	CLONEX - PRODUTOS E SISTEMAS DE LIMPEZA LTDA.
Recorrida	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/11/1999 a 30/11/1999

COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA. CRÉDITO DE PAGAMENTO INDEVIDO. LIQUIDEZ E CERTEZA. FALTA DE COMPROVAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

No âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), é condição necessária para a realização da compensação tributária que o sujeito passivo seja simultaneamente titular de débito e crédito líquido e certo, recíprocos e de valores equivalentes.

No âmbito do procedimento compensatório, o ônus da prova da existência do crédito restituível, passível de compensação, é do sujeito passivo, por conseguinte, ele deve apresentar o documento comprobatório do pagamento do tributo indevido (Darf), bem como os documentos fiscais comprobatórios da origem do indébito tributário (no caso, os comprovantes hábeis e idôneos da transferência dos valores das receitas para terceiras pessoas jurídicas).

Sem tais elementos probatórios não é possível a Administração tributária verificar a existência do direito creditório informado. Em conseqüência, a falta de comprovação da liquidez e certeza do crédito utilizado na compensação implica não-homologação do procedimento compensatório declarado.

Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

Assinado digitalmente em 01/10/2010 por JOSE FERNANDES DO NASCIMENTO
Autenticado digitalmente em 01/10/2010 por JOSE FERNANDES DO NASCIMENTO
Emitido em 01/10/2010 pelo Ministério da Fazenda

(assinado digitalmente)

Luis Marcelo Guerra de Castro - Presidente.

(assinado digitalmente)

José Fernandes do Nascimento - Relator.

EDITADO EM: 01/10/2010

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Luis Marcelo Guerra de Castro, Ricardo Paulo Rosa, Beatriz Veríssimo de Sena, José Fernandes do Nascimento, Luciano Pontes de Maya Gomes e Helder Massaaki Kanamaru.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário oposto com o objetivo de reformar o Acórdão nº 10-18.492, de 27 de fevereiro de 2009 (fls. 35/36), proferido pelos membros da 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Porto Alegre/RS (DRJ/POA), cuja ementa ficou a assim redigida, *in verbis*:

> ***ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS***
>
> *Período de apuração: 01/11/1999 a 30/11/1999*
>
> *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.*
>
> *Compensação não Homologada*

Por meio da Declaração de Compensação (DComp) de nº 09609.37353.121104.1.3.04-9340 (fls. 02/06), a Interessada informou a compensação do crédito, proveniente do pagamento maior do que devido da Cofins do mês de novembro de 1999 (fl. 04), com parcela do débito da dita Contribuição do mês de setembro de 2004 (fl. 05).

Por meio do Despacho Decisório de fl. 01, diante da confirmação da inexistência do valor do crédito informado, a compensação declarada não foi homologada, com base no argumento de que não fora localizado nos sistemas de dados da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) o Documento de Arrecadação de Receitas Federais (Darf), cujos dados foram reproduzidos na referida DComp (fl. 04).

Inconformada com o teor do referido Despacho Decisório, em 01/09/2008, a Interessada apresentou a Manifestação de Inconformidade de fls. 07/25, aduzindo as razões de defesa que foram resumidas no Relatório integrante do Acórdão recorrido, com os seguintes termos:

> *A interessada por sua vez, contesta o Parecer alegando que ao fazer levantamento de importâncias pagas a título de Pis e*

Assinado digitalmente em 01/10/2010 por JOSE FERNANDES DO NASCIMENTO
Autenticado digitalmente em 01/10/2010 por JOSE FERNANDES DO NASCIMENTO
Emitido em 01/10/2010 pelo Ministério da Fazenda

> *Cofins, 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.*

Sobreveio o citado Acórdão, em que os membros da Turma julgadora *a quo*, por unanimidade de votos, não reconheceram o direito creditório informado e, por conseguinte, não homologaram a compensação declarada, com base nos seguintes argumentos:

a) não caberia àquele Colegiado se manifestar acerca da inconstitucionalidade/ilegalidade de normas que têm presunção de validade e devem ser observadas pela Administração;

b) o preceito da Lei nº 9.718, de 1998 (o inciso III do § 2º do art. 3º), que previa a exclusão dos valores transferidos para outras pessoas jurídicas da base de cálculo da Cofins, como não tinha o atributo da autoexecutoriedade, não produziu efeitos no curso de sua vigência, pois não foi regulamentado pelo Poder Executivo até a sua revogação pela Medida Provisória nº 1.991-18, de 2000; e

c) ademais, não havia 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 CTN.

Em 26/03/2009, a Recorrente foi cientificada, por via postal (fl. 39), do referido Acórdão. Inconformada, em 17/04/2009 (fl. 40), interpôs o Recurso Voluntário de fls. 40/60, reafirmando as razões de defesa aduzidas na peça impugnatória e requerendo o integral provimento do presente Recurso, para que fosse determinada a homologação das compensações apresentadas.

Em cumprimento ao despacho de fl. 61, os presentes autos foram enviados a este e. Conselho. Em cumprimento ao disposto no art. 49 do Anexo II do Regimento Interno deste Conselho, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 22 de junho de 2009, na Sessão de maio do corrente ano, mediante sorteio, os presentes autos foram distribuídos para este Conselheiro.

É o relatório.

Voto

Conselheiro José Fernandes do Nascimento, Relator

O presente Recurso é tempestivo, preenche os demais requisitos de admissibilidade e trata de matéria da competência deste Colegiado, portanto, dele tomo conhecimento.

Assinado digitalmente em 01/10/2010 por JOSE FERNANDES DO NASCIMENTO
Autenticado digitalmente em 01/10/2010 por JOSE FERNANDES DO NASCIMENTO
Emitido em 01/10/2010 pelo Ministério da Fazenda

O presente processo trata de litígio referente ao direito da Recorrente de compensar crédito proveniente do pagamento indevido ou maior que o devido da Cofins do mês de novembro de 1999 (fl. 04), com parcela do débito da mesma Contribuição do mês de setembro de 2004 (fl. 05).

De acordo com o Despacho de Decisório de fl. 01, os dados do pagamento indevido, informados pela Recorrente na citada DComp (fl. 04), não foram localizados nos sistemas de dados da RFB, o que motivou a não-homologação da compensação em apreço, por inexistência de crédito.

Assim, fica evidente que a causa da não-homologação do procedimento compensatório em apreço foi a ausência da comprovação do valor do crédito informado, o que demandaria, para fins de reversão da decisão prolatada, a apresentação das provas confirmatórias da existência do suposto indébito tributário.

Entretanto, ao invés de apresentar os elementos probatórios do direito creditório alegado, a defesa da Interessada limitou-se a questões de direito, acompanhada de farta citação doutrinária e jurisprudencial. Nem sequer o comprovante (o Darf) do pagamento indevido não localizado nos sistemas da RFB foi apresentado.

Além disso, a Recorrente não se dignou trazer aos autos qualquer informação ou elemento de prova acerca dos valores que, computados como receita, alegou ter transferidos a terceiras pessoas jurídicas, no período de fevereiro de 1999 a agosto de 2000, e supostamente excluídos da base de cálculo da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, com respaldo no inciso III do parágrafo 2° do artigo 3° da Lei 9.718, de 1998.

Diante da ausência de tais provas e informações, não há como saber o valor da receita transferida nem as pessoas jurídicas beneficiárias. Em decorrência, como aquilatar o procedimento compensatório em apreço? Impossível!

Dessa forma, ao meu juízo, o presente Recurso não passa de uma peça meramente teórica, sem qualquer resultado prático para o deslinde da presente controvérsia, que exigiria a comprovação cabal do valor do crédito utilizado na compensação em comento.

Não é demais ressaltar que, em matéria processual, seja administrativa ou judicial, o ônus da prova cabe a quem alega possuir o direito pleiteado. Neste sentido, dispõe o inciso I do art. 333 do Código de Processo Civil.

No âmbito do processo administrativo de exigência do crédito tributário, face a natureza vinculada do lançamento e do ato de aplicação de penalidade, é dever da autoridade fiscal apresentar os elementos de prova do fato jurídico tributário (fato gerador) ou do ilícito tributário desencadeador do liame obrigacional, conforme expressamente determina o caput do art. 9° do Decreto n° 70.235, de 1972 (PAF).

Por sua vez, na esfera do contencioso administrativo atinente ao procedimento compensatório (compensação espontânea ou autocompensação) quem afirma possuir direito ao encontro de contas entre o crédito e o débito compensados é o próprio sujeito passivo, consequentemente, é dele o ônus de trazer ao processo os elementos probatórios da existência desse direito, cabendo a Administração tributária apenas a função de verificar a regularidade do procedimento em comento, somente homologando-o se devidamente comprovado os requisitos e as condições estabelecidos em lei, dentre os quais, por força do disposto no art. 170 do CTN, a comprovação da liquidez e certeza do crédito informado, o que não ocorreu no procedimento em análise.

Assinado digitalmente em 01/10/2010 por JOSE FERNANDES DO NASCIMENTO
Autenticado digitalmente em 01/10/2010 por JOSE FERNANDES DO NASCIMENTO
Emitido em 01/10/2010 pelo Ministério da Fazenda

No que tange ao aspecto probatório, fazendo um paralelo entre o procedimento de exigência do crédito tributário e o procedimento compensatório, verifica-se que no primeiro quem deve provar o **fato jurídico tributário** (ou fato gerador em concreto) é a autoridade fiscal, ao passo que no segundo quem tem o ônus de provar o **fato jurídico do pagamento indevido** é o sujeito passivo que o alega.

Não é demais lembrar que, no âmbito do contencioso administrativo, a prova objetiva convencer o julgador acerca da verdade ou falsidade de um fato. Ela é o instrumento adequado destinado a construir a verdade no processo, fixando os fatos no mundo jurídico. Sem ela o processo se transforma numa peça de natureza meramente teórica ou abstrata, desvirtuando o escopo do processo, seja administrativo ou judicial, que consiste na solução jurídica de um conflito mediante aplicação da norma supostamente violada a um caso concreto.

A importância da prova jurídica como instrumento de introdução dos fatos no mundo jurídico é ressaltada no excerto extraído da doutrina de Eurico Marcos Diniz de Santi[1], a seguir transcrito: "O direito não incide sobre fatos, incide sobre a prova dos fatos, ou dizendo de outra forma: o fato jurídico é fato juridicamente provado".

Também não se deve olvidar que, em matéria processual, alegar e não provar, é o mesmo que não alegar, daí a origem do brocardo jurídico: *allegatio et non probatio, quasi non allegatio*. Na esfera do processo administrativo fiscal, que se aplica ao contencioso em apreço, por expressa previsão legal (§ 11 do art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996), corrobora o asseverado o disposto nos arts. 15 e 16 do PAF, com as alterações posteriores.

Por tais razões, entendo que a completa ausência de provas, seja da origem dos valores que, computados como receita, foram transferidos a terceiras pessoas jurídicas, seja do valor do pagamento indevido declarado, é suficiente para a rejeição das alegações aduzidas pela Recorrente.

Porém, *ad argumentandum*, não me furtarei de analisar à questão jurídica de fundo suscitada pela Recorrente no presente Recurso, consistente no direito de dedução da base de cálculo da contribuição para o PIS/Pasep e Cofins dos valores das receitas repassados a terceiras pessoas jurídicas, nos termos do inciso III do parágrafo 2° do artigo 3° da Lei 9.718, de 1998, a seguir trasncrito:

> *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;***
>
> *(...).* (grifos não originais)

[1] SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Decadência e prescrição no direito tributário. 2. ed. Max Limonad: São Paulo, 2001, p. 45.

Assinado digitalmente em 01/10/2010 por JOSE FERNANDES DO NASCIMENTO
Autenticado digitalmente em 01/10/2010 por JOSE FERNANDES DO NASCIMENTO
Emitido em 01/10/2010 pelo Ministério da Fazenda

O referido inciso, que entrou em vigor em 1º de fevereiro de 1999, foi derrogado pela alínea "b" do inciso IV do artigo 47 da Medida Provisória nº 1991-18, de 09 de junho de 2000, em 9 de junho de 2000, data da publicação da referida MP. Porém, embora vigente no período de 1º de fevereiro de 1999 a 9 de junho de 2000, cabe consignar que durante esse período, o citado preceito legal não produziu o efeito jurídico nele previsto, por falta da edição da norma regulamentadora da incumbência do Poder Executivo, condição resolutória para desencadear eficácia da citado comando normativo.

Da leitura do preceito legal em apreço, transparece de forma clara que ele veicula norma de eficácia e aplicabilidade limitada que, para produzir os efeitos jurídicos previstos, prescindia de uma regulamentação ulterior integrativa. Como a referida norma não foi editada, o citado preceito legal surgiu e desapareceu do mundo jurídico sem produzir os efeitos jurídicos almejados.

Dessa forma, com devida vênia ao entendimento contrário, entendo que o preceito legal em comento, no curso da sua vigência, não produziu o efeito jurídico programado, por falta de edição da norma regulamentar integrativa da alçada do Poder Executivo.

Diante do exposto, NEGO PROVIMENTO ao presente Recurso, para manter integralmente o Acórdão recorrido.

Sala das Sessões, em 26 de agosto de 2010.

(assinado digitalmente)

José Fernandes do Nascimento

Assinado digitalmente em 01/10/2010 por JOSE FERNANDES DO NASCIMENTO
Autenticado digitalmente em 01/10/2010 por JOSE FERNANDES DO NASCIMENTO
Emitido em 01/10/2010 pelo Ministério da Fazenda