



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

Processo n° 13002.001521/2007-91
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3002-000.716 – Turma Extraordinária / 2ª Turma
Sessão de 17 de abril de 2019
Matéria ÔNUS DA PROVA
Recorrente CENTRO CLÍNICO CANOAS LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/07/2000 a 31/07/2000

NULIDADE DA DECISÃO RECORRIDA. INEXISTÊNCIA.

Não há que se falar em nulidade de decisão recorrida que fundamenta o indeferimento do pleito do contribuinte na ausência de comprovação da certeza e liquidez do crédito tributário, ainda que este fundamento não tenha constado expressamente do despacho decisório.

RESSARCIMENTO/COMPENSAÇÃO. CERTEZA E LIQUIDEZ. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO. ÔNUS DA PROVA.

O ressarcimento de IPI e a sua compensação com créditos tributários está condicionada à comprovação da certeza e liquidez do respectivo indébito, cujo ônus é do contribuinte.

Será indeferido o ressarcimento e não homologada a compensação quando a certeza e liquidez do crédito pleiteado não restar comprovada através de documentação contábil e fiscal apta a este fim.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar suscitada e, no mérito, negar provimento ao Recurso Voluntário.

(assinado digitalmente)

Larissa Nunes Girard - Presidente

(assinado digitalmente)

Maria Eduarda Alencar Câmara Simões - Relatora

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Larissa Nunes Girard (Presidente), Maria Eduarda Alencar Câmara Simões (Relatora) e Carlos Alberto da Silva Esteves.

Relatório

Por bem relatar os fatos, adoto o relatório da decisão da DRJ, às fls. 143 dos autos:

O contribuinte supracitado solicitou a restituição de COFINS para fins de compensação com débitos de PIS e COFINS, conforme PER/DCOMP de fls.01 a 03. Não apresentou razões de fato ou direito que respaldassem seu pedido.

A DRF de origem indeferiu a restituição e não homologou a compensação devido à incidência da decadência do direito de pleitear a restituição, conforme ato decisório de fls.20a 21.

Irresignado, o contribuinte apresenta manifestação de inconformidade, na qual alega que a decadência não é de cinco anos do pagamento indevido, mas de dez anos do fato gerador, sendo que a Lei Complementar 118/2005 somente se aplica a fatos geradores posteriores a sua publicação, segundo doutrina e jurisprudência.

Por fim, solicita a suspensão dos débitos, nos termos do art.74, §11, da Lei 9.430/1996 e do art.151, III, do - CTN, de forma reiterada, pois teria sido informado por comunicado que seriam exigidos.

O contribuinte juntou, com a manifestação de inconformidade, documento de identificação do advogado, procuração e substabelecimento, atos constitutivos da empresa (fls. 108/133).

Ao analisar o caso, a DRJ entendeu, por unanimidade de votos, julgar improcedente a manifestação de inconformidade, conforme decisão (fls. 142/144) que restou assim ementada:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/07/2000 a 31/07/2000

ALEGAÇÃO - FALTA DE COMPROVAÇÃO IMPROCEDÊNCIA DA DEFESA.

As razões de fato e direito do indébito, devido necessidade de liquidez e certeza do crédito favorável ao contribuinte, devem ser comprovadas de forma inequívoca, sendo obrigação do contribuinte, nos termos do art.333 do Código de Processo Civil, devendo ser indeferida a restituição/compensação que desrespeita este requisito.

Rest/Ress. Indeferido - Comp. não homologada

Na referida decisão, a DRJ ressaltou, ainda que a não comprovação da certeza e liquidez do crédito tributário já seria suficiente para indeferir o pleito do contribuinte. De todo

modo, acrescentou fundamentação no sentido de que teria se configurado a decadência, em razão do disposto no Ato Declaratório da SRF nº 96 de 26/11/1999, o qual fora corroborado pela Lei Complementar nº 118 de 09/02/2005.

O contribuinte foi intimado acerca desta decisão em 10/08/2009 (vide AR à fl. 150 dos autos) e, insatisfeito com o seu teor, interpôs, em 09/09/2009, Recurso Voluntário (fls. 152/190).

Em seu recurso, o contribuinte alegou, preliminarmente, que o acórdão de primeira instância seria nulo, pois teria alterado o fundamento do ato que refutou a compensação pleiteada, dando novos contornos ao indeferimento. Na sequência, arguiu não ter ocorrido a decadência, pois o prazo para a recuperação do indébito seria cinco anos contados da data da extinção da obrigação tributária, o que totalizaria dez anos, correspondentes à soma dos cinco anos para extinção do crédito tributário com os cinco anos para a repetição. Não se poderia aplicar retroativamente a LC 118/05 para o caso, mas a legislação vigente à época dos fatos geradores, que seriam os artigos 150, §4º c/c 168, I, do CTN.

Pediu, ao fim, suspensão da exigibilidade do crédito tributário e anulação do acórdão recorrido. Subsidiariamente, pediu a homologação da compensação pleiteada. Requereu o envio de intimações para o procurador indicado.

Juntou cópia do documento de identidade da advogada signatária do recurso, procuração e substabelecimento, contrato social (fls. 192/217).

Consta, à fl. 220, notícia de renúncia de advogado ao mandato.

Os autos, então, vieram-me conclusos para fins de análise do Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte.

É o relatório.

Voto

Conselheira Maria Eduarda Alencar Câmara Simões - Relatora:

O Recurso Voluntário é tempestivo e reúne os demais requisitos de admissibilidade, portanto, dele tomo conhecimento.

Consoante acima narrado, o Recorrente alegou, preliminarmente, nulidade do acórdão de primeira instância, o qual teria alterado o fundamento do ato que refutou a compensação pleiteada, dando novos contornos ao indeferimento.

Da análise do despacho decisório constante à fl. 43 dos autos, bem como do parecer DRF/NHO/Seror/2007 à fl. 40, constata-se que o indeferimento do pleito do contribuinte havia se embasado tão somente na ocorrência da decadência.

Ato contínuo, ao analisar o caso, a DRJ manteve o entendimento constante do despacho decisório, no sentido da configuração da decadência, tendo acrescentado o fundamento de que o pleito do contribuinte não poderia ser acolhido, visto que ele não teria comprovado a certeza e liquidez do crédito tributário em questão.

Entendo que não há nulidade na decisão recorrida que acrescentou este fundamento para fins de indeferimento do pleito. Isso porque, como é cediço, a comprovação da certeza e liquidez do crédito tributário é requisito essencial e indispensável à concessão do pedido de ressarcimento/compensação. É o que se extrai da leitura do art. 170 do Código Tributário Nacional, *in verbis*:

*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. (Vide Decreto nº 7.212, de 2010)*

Nesse contexto, o fato de o despacho decisório não ter mencionado a ausência de comprovação da certeza e liquidez do crédito tributário, por entender que o fundamento de decadência seria suficiente à sua negativa, não afasta a obrigação de a DRJ confirmar o atendimento desses requisitos para fins de deferimento do pedido de restituição/compensação.

Até porque, é certo que o ônus da prova nos casos de pedidos de ressarcimento/compensação é do contribuinte e não da fiscalização. Nos termos do que dispõe o art. 373 do Código de Processo Civil, aplicado subsidiariamente ao processo administrativo fiscal, o ônus da prova incumbe ao autor (no caso ora analisado ao contribuinte que iniciou o processo de compensação), quanto ao fato constitutivo do seu direito (correspondente à comprovação do direito ao crédito tributário que pretende ter reconhecido para fins de homologação da compensação). É o que se infere da transcrição a seguir:

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.

Nesse mesmo sentido, assim dispõe o Decreto nº 7.574/2011, que regulamenta o processo de determinação e de exigência de créditos tributários da União:

*Art. 28. **Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado**, sem prejuízo do dever atribuído ao órgão competente para a instrução e sem prejuízo do disposto no art. 29 (Lei nº 9.784, de 1999, art. 36). (grifado)*

Acontece que, no caso vertente, é possível verificar que o Recorrente limitou a sua argumentação de defesa na não configuração da decadência, não tendo tecido qualquer consideração acerca da certeza e liquidez do crédito pleiteado. Tanto na manifestação de inconformidade apresentada quanto no Recurso Voluntário interposto, não trouxe qualquer documento apto a comprovar dito direito.

Nesse contexto, ainda que possua razão o Recorrente no que tange ao seu argumento relacionado à decadência, não seria possível reconhecer-lhe o direito creditório pleiteado, face à completa ausência de comprovação da certeza e liquidez do referido crédito.

Quanto ao fundamento de não configuração da decadência no caso concreto sob análise, por outro lado, percebe-se que assiste razão à Recorrente. De fato, ao contrário do que constou da decisão recorrida, o STJ já sedimentou o entendimento no sentido de que a modificação introduzida pela LC 118/05 não pode ser entendida como interpretativa, tornando-se aplicável, portanto, tão somente para os fatos geradores ocorridos após a sua vigência. Nesse sentido, traz-se à colação decisão do STJ sob o rito de recurso repetitivo que encerrou a discussão sobre o tema:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ART. 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. AUXÍLIO CONDUÇÃO. IMPOSTO DE RENDA. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PRESCRIÇÃO. TERMO INICIAL. PAGAMENTO INDEVIDO. ARTIGO 4º, DA LC 118/2005. DETERMINAÇÃO DE APLICAÇÃO RETROATIVA. DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. CONTROLE DIFUSO. CORTE ESPECIAL. RESERVA DE PLENÁRIO.

1. **O princípio da irretroatividade impõe a aplicação da LC 118, de 9 de fevereiro de 2005, aos pagamentos indevidos realizados após a sua vigência** e não às ações propostas posteriormente ao referido diploma legal, posto norma referente à extinção da obrigação e não ao aspecto processual da ação correspondente.

2. O advento da LC 118/05 e suas consequências sobre a prescrição, do ponto de vista prático, implica dever a mesma ser contada da seguinte forma: relativamente aos pagamentos efetuados a partir da sua vigência (que ocorreu em 09.06.05), o prazo para a repetição do indébito é de cinco a contar da data do pagamento; e relativamente aos pagamentos anteriores, a prescrição obedece ao regime previsto no sistema anterior, limitada, porém, ao prazo máximo de cinco anos a contar da vigência da lei nova.

3. Isto porque a Corte Especial declarou a inconstitucionalidade da expressão "observado, quanto ao art. 3º, o disposto no art. 106, I, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional", constante do artigo 4º, segunda parte, da Lei Complementar 118/2005 (AI nos ERESP 644736/PE, Relator Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 06.06.2007).

4. Deveras, **a norma inserta no artigo 3º, da lei complementar em tela, indubitavelmente, cria direito novo, não configurando lei meramente interpretativa, cuja retroação é permitida**, consoante apregoa doutrina abalizada: "Denominam-se leis interpretativas as que têm por objeto determinar, em caso de dúvida, o sentido das leis existentes, sem introduzir disposições novas. {nota: A questão da caracterização da lei interpretativa tem sido objeto de não pequenas divergências, na doutrina. Há a corrente que exige uma declaração expressa do próprio legislador (ou do órgão de que emana a norma interpretativa), afirmando ter a lei (ou a norma jurídica, que não se apresente como lei) caráter interpretativo. Tal é o entendimento da AFFOLTER (Das intertemporale Recht, vol. 22, System des deutschen bürgerlichen Uebergangsrechts, 1903, pág. 185), julgando necessária uma Auslegungsklausel, ao qual GABBA, que cita, nesse sentido, decisão de tribunal de Parma, (...) Compreensão também de VESCOVI (Intorno alla misura dello stipendio dovuto alle maestre insegnanti nelle scuole elementari

maschili, in *Giurisprudenza italiana*, 1904, I, I, cols. 1191, 1204) e a que adere DUGUIT, para quem nunca se deve presumir ter a lei caráter interpretativo - "os tribunais não podem reconhecer esse caráter a uma disposição legal, senão nos casos em que o legislador lho atribua expressamente" (*Traité de droit constitutionnel*, 3a ed., vol. 2o, 1928, pág. 280). Com o mesmo ponto de vista, o jurista pátrio PAULO DE LACERDA concede, entretanto, que seria exagero exigir que a declaração seja inseri da no corpo da própria lei não vendo motivo para desprezá-la se lançada no preâmbulo, ou feita noutra lei.

Encarada a questão, do ponto de vista da lei interpretativa por determinação legal, outra indagação, que se apresenta, é saber se, manifestada a explícita declaração do legislador, dando caráter interpretativo, à lei, esta se deve reputar, por isso, interpretativa, sem possibilidade de análise, por ver se reúne requisitos intrínsecos, autorizando uma tal consideração.

(...) ... SAVIGNY coloca a questão nos seus precisos termos, ensinando: "trata-se unicamente de saber se o legislador fez, ou quis fazer uma lei interpretativa, e, não, se na opinião do juiz essa interpretação está conforme com a verdade" (*System des heutigen romischen Rechts*, vol. 8o, 1849, pág. 513). Mas, não é possível dar coerência a coisas, que são de si incoerentes, não se consegue conciliar o que é inconciliável. E, desde que a chamada interpretação autêntica é realmente incompatível com o conceito, com os requisitos da verdadeira interpretação (v., supra, a nota 55 ao nº 67), não admira que se procurem torcer as conseqüências inevitáveis, fatais de tese forçada, evitando-se-lhes os perigos.

Compreende-se, pois, que muitos autores não aceitem o rigor dos efeitos da imprópria interpretação. Há quem, como GABBA (*Teoria della retroattività delle leggi*, 3a ed., vol. 1o, 1891, pág. 29), que invoca MAILHER DE CHASSAT (*Traité de la rétroactivité des lois*, vol. 1o, 1845, págs. 131 e 154), sendo seguido por LANDUCCI (*Trattato storico-teorico-pratico di diritto civile francese ed italiano, versione ampliata del Corso di diritto civile francese, secondo il metodo dello Zachariæ, di Aubry e Rau*, vol. 1o e único, 1900, pág. 675) e DEGNI (*L'interpretazione della legge*, 2a ed., 1909, pág. 101), entenda que é de distinguir quando uma lei é declarada interpretativa, mas encerra, ao lado de artigos que apenas esclarecem, outros introduzido novidade, ou modificando dispositivos da lei interpretada. PAULO DE LACERDA (loc. cit.) reconhece ao juiz competência para verificar se a lei é, na verdade, interpretativa, mas somente quando ela própria afirme que o é. LANDUCCI (nota 7 à pág. 674 do vol. cit.) é de prudência manifesta: "Se o legislador declarou interpretativa uma lei, deve-se, certo, negar tal caráter somente em casos extremos, quando seja absurdo ligá-la com a lei interpretada, quando nem mesmo se possa considerar a mais errada interpretação imaginável. A lei interpretativa, pois, permanece tal, ainda que errônea, mas, se de modo insuperável, que suplante a mais aguda conciliação, contrastar com a lei interpretada, desmente a própria declaração legislativa." Ademais, a doutrina do tema é pacífica no sentido de que: "Pouco importa que o legislador, para cobrir o atentado ao direito, que comete, dê à sua lei o caráter interpretativo. É um ato de hipocrisia, que não pode cobrir uma violação flagrante do direito" (*Traité de droit constitutionnel*, 3a ed., vol. 2o,

1928, págs. 274-275)." (Eduardo Espínola e Eduardo Espínola Filho, in A Lei de Introdução ao Código Civil Brasileiro, Vol. I, 3a ed., págs. 294 a 296).

5. Consectariamente, **em se tratando de pagamentos indevidos efetuados antes da entrada em vigor da LC 118/05 (09.06.2005), o prazo prescricional para o contribuinte pleitear a restituição do indébito, nos casos dos tributos sujeitos a lançamento por homologação, continua observando a cognominada tese dos cinco mais cinco**, desde que, na data da vigência da novel lei complementar, sobejem, no máximo, cinco anos da contagem do lapso temporal (regra que se coaduna com o disposto no artigo 2.028, do Código Civil de 2002, segundo o qual: "Serão os da lei anterior os prazos, quando reduzidos por este Código, e se, na data de sua entrada em vigor, já houver transcorrido mais da metade do tempo estabelecido na lei revogada.").

6. Desta sorte, ocorrido o pagamento antecipado do tributo após a vigência da aludida norma jurídica, o dies a quo do prazo prescricional para a repetição/compensação é a data do recolhimento indevido.

7. In casu, insurge-se o recorrente contra a prescrição quinquenal determinada pelo Tribunal a quo, pleiteando a reforma da decisão para que seja determinada a prescrição decenal, sendo certo que não houve menção, nas instâncias ordinárias, acerca da data em que se efetivaram os recolhimentos indevidos, mercê de a propositura da ação ter ocorrido em 27.11.2002, razão pela qual forçoso concluir que os recolhimentos indevidos ocorreram antes do advento da LC 118/2005, por isso que a tese aplicável é a que considera os 5 anos de decadência da homologação para a constituição do crédito tributário acrescidos de mais 5 anos referentes à prescrição da ação.

8. Impende salientar que, conquanto as instâncias ordinárias não tenham mencionado expressamente as datas em que ocorreram os pagamentos indevidos, é certo que os mesmos foram efetuados sob a égide da LC 70/91, uma vez que a Lei 9.430/96, vigente a partir de 31/03/1997, revogou a isenção concedida pelo art. 6º, II, da referida lei complementar às sociedades civis de prestação de serviços, tornando legítimo o pagamento da COFINS.

9. Recurso especial provido, nos termos da fundamentação expendida.

Acórdão submetido ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/2008.

(REsp 1002932/SP, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 25/11/2009, DJe 18/12/2009)

Porém, em que pese a não configuração da decadência, verifica-se que o Recorrente não apresentou nestes autos comprovação da certeza e liquidez do crédito tributário alegado. Ainda que ciente das razões apresentadas pela DRJ para fins de indeferimento do pleito, o Recorrente não trouxe em seu recurso voluntário qualquer documentação tendente a comprovar a procedência do seu pleito.

Nesse contexto, não resta alternativa a este Colegiado senão manter o indeferimento do pedido de restituição/compensação apresentado.

Da conclusão

Processo nº 13002.001521/2007-91
Acórdão n.º **3002-000.716**

S3-C0T2
Fl. 225,5

Com fulcro nas razões supra expedidas, voto no sentido de rejeitar a preliminar apresentada e, no mérito, negar provimento ao Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte no presente caso.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Maria Eduarda Alencar Câmara Simões - Relatora