



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

Processo n° 13805.002151/96-02
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3403-01.520 – 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária
Sessão de 22 de março de 2012
Matéria FINSOCIAL.AUTO DE INFRAÇÃO
Recorrente TECNO ESPAÇO EMPREENDIMENTOS E CONSTRUÇÕES LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES

Período de apuração: 31/07/1991 a 31/03/1992

Ementa:

PROCESSO JUDICIAL E ADMINISTRATIVO. CONCOMITÂNCIA. INOCORRÊNCIA.

Proposta demanda judicial com pedido ou causa de pedir distintos do processo administrativo, não se verifica a hipótese de renúncia ao último.

EXTINÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. LEI Nº 8.383/91. INAPLICABILIDADE.

O art. 170, do CTN, não é auto-aplicável e o art. 66, da Lei nº 8.383/91 somente gerou efeitos a partir de 01.01.1992.

COMPENSAÇÃO ENTRE TRIBUTOS DA MESMA ESPÉCIE. ALEGAÇÃO COMO MATÉRIA DE DEFESA.

Apenas a partir da IN SRF nº 323/03, que adicionou o parágrafo 6º ao art. 21 da IN SRF nº 210/02, passou a ser exigida a apresentação de Declaração de Compensação para a realização da compensação entre tributos da mesma espécie.

Antes disso, na vigência da redação anterior da IN SRF nº 210/02, não era exigida a apresentação do Pedido ou Declaração de Compensação para a compensação entre tributos da mesma espécie que, no entanto, teria de ser materializada e demonstrada por meio da DCTF, em atendimento ao art. 74, § 1º da Lei nº 9.430/96.

Antes da IN SRF nº 210/02, na vigência do art. 14 da IN SRF nº 21/97, a compensação de tributos da mesma espécie poderia ser concretizada diretamente na contabilidade da pessoa jurídica, sem necessidade de qualquer pedido ou declaração. Precedentes.

Ocorre que, em qualquer destas hipóteses, a compensação em âmbito tributário não acontece de maneira espontânea, sendo necessária e

indispensável sua concretização por parte do contribuinte. Não sendo demonstrado por meio da contabilidade que a contribuinte concretamente procedeu a compensação, conclui-se que o contribuinte pretende suscitá-la, de maneira descabida, como matéria de defesa. Precedentes

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso. Vencido o Conselheiro Domingos de Sá Filho. Sustentou oralmente pela recorrente a Dra. Elayne Lopes Lourenço, OAB/DF no. 28.478.

Antonio Carlos Atulim – Presidente

Marcos Tranchesi Ortiz – Relator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Liduína Maria Alves Macambira, Domingos de Sá Filho, Robson José Bayerl, Raquel Motta Brandão Minatel, Marcos Tranchesi Ortiz e Antonio Carlos Atulim.

Relatório

Trata-se de auto de infração (fls. 17/22), lavrado em 28.03.1996, para exigência de Finsocial não recolhido nem informado em DCTF, apurado à alíquota de 0,5%, referente aos fatos geradores compreendidos entre 07/1991 e 03/1992.

De acordo com o termo de verificação (fls. 14/16), o recorrente ingressou com medida judicial cautelar (91.0679555-2) e, posteriormente, principal (91.0705720-2), visando à declaração de inexistência de relação jurídico-tributária que o obrigasse ao recolhimento do Finsocial, tendo a ação sido julgada parcialmente procedente pela 3ª Turma do TRF 3ª Região, que manteve a obrigatoriedade da contribuição à alíquota de 0,5%. O trânsito em julgado ocorreu em 07.11.1994.

A fiscalização informa ainda que o recorrente, em 17.11.1994, obteve medida liminar em outro processo judicial (94.0025977-8), autorizando-lhe a compensação dos recolhimentos a maior a título de Finsocial com valores vincendos da COFINS.

Cientificado do lançamento na mesma data (fls. 23), o recorrente apresentou, em 25.04.1996, sua impugnação (fls. 25/43), alegando, em síntese:

a) a existência de crédito tributário contra a União, garantido pela ação judicial 94.0025977-8 que, em 17.11.1994, deferiu medida liminar para fins de realização da compensação;

b) ser legítimo o seu direito à compensação, desde que sejam tributos com mesma natureza e o crédito seja líquido e certo, nos termos do art. 170 do CTN e do art. 66 da Lei nº 8.383/91, afastadas as exigências contidas na IN/SRF nº 67/92; e

c) o cálculo da correção monetária mediante a utilização dos mesmos índices que a Fazenda dispõe para correção de seus créditos.

Apresentadas, conforme intimação, as certidões de objeto e pé e respectivas sentenças e acórdãos da ação judicial nº 91.0679555-2 (fls. 69/85).

Em 13.06.2003, a DRJ/Salvador (fls. 100/108) julgou parcialmente procedente a impugnação, para o fim de reduzir o valor da multa de ofício imposta, de 100% para 75%, nos termos do art. 44, I da Lei nº 9.430/96, rechaçando os demais argumentos do recorrente.

Cientificado do r. acórdão em 02.10.2008 (fls. 111-verso), o recorrente apresentou recurso voluntário em 03.11.2008 (fls. 129/142), argumentando (i) a nulidade do auto de infração, uma vez que a autoridade fiscal não comprova sua alegação de que os créditos reconhecidos judicialmente não foram suficientes para saldar os valores exigidos no presente processo; (ii) a ausência de concomitância entre o presente processo administrativo e os processos judiciais e (iii) a extinção do crédito tributário através de compensação judicialmente permitida.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Marcos Tranchesi Ortiz

O recurso é tempestivo e, preenchidos os demais requisitos formais de admissibilidade, dele conheço.

São três os argumentos do voluntário, os quais serão analisados separadamente. Preliminarmente, no entanto, convém fazer uma síntese das demandas judiciais envolvidas neste processo.

1. As Demandas Judiciais.

Em 08.08.1991, o recorrente ingressou com medida cautelar na Justiça Federal de São Paulo-SP, autuada sob o nº 0679555-46.1991.4.03.6100 e, posteriormente, em 11.10.1991, com ação ordinária, autuada sob o nº 0705720-33.1991.4.03.6100.

Nesta última, após sentença de improcedência, por meio de acórdão do TRF da 3ª Região publicado em 21.09.1994, foi reconhecida apenas a inexistência de relação jurídico-tributária no que diz respeito à contribuição ao Finsocial, mantida, no entanto, a exigência desse tributo à alíquota de 0,5%. Ressalta-se que nestas ações judiciais não consta qualquer pedido de compensação ou restituição dos indébitos de Finsocial.

Em 05.10.1994, o recorrente ingressou com nova medida cautelar, autuada sob o nº 0025977-18.1994.4.03.6100 e, posteriormente, em 10.01.1995, com ação ordinária, autuada sob o nº 0000869-50.1995.4.03.6100.

Nestas ações, obteve, em 17.11.1994, sua primeira decisão liminar autorizando-lhe a compensação dos recolhimentos indevidos de Finsocial *com parcelas vincendas da COFINS*, em obediência ao art. 66 da Lei nº 8.383/91. Tal decisão foi posteriormente ratificada pela r. sentença e pelo r. acórdão do TRF 3ª, publicado em 06.08.1997.

Todas essas ações judiciais transitaram em julgado.

2. Nulidade do Auto de Infração.

Argumenta o recorrente no sentido de que a autoridade fiscal não teria comprovado sua alegação de que os créditos reconhecidos judicialmente ao contribuinte não teriam sido suficientes para a quitação dos valores exigidos no presente processo.

De fato, compulsando os autos e, especialmente, o termo de verificação fiscal (fls. 14/16), não há nenhuma prova elaborada pela auditoria fiscal acerca da utilização dos créditos de Finsocial para compensação com os débitos da COFINS. Por conseqüência, também não há nenhum elemento capaz de demonstrar que o montante do crédito de Finsocial – frise-se, reconhecido judicialmente – não seria passível de compensação com o próprio Finsocial ora exigido neste auto de infração.

Equivoca-se o recorrente, todavia, quanto à distribuição do ônus probatório neste particular. Compensação, como se sabe, é, a exemplo do próprio pagamento, fato extintivo do direito subjetivo do Fisco ao tributo. Daí que, se compete a este último a prova quanto à ocorrência do fato gerador da obrigação, recai sobre o contribuinte o ônus da prova relativamente à compensação.

É o que estabelece o artigo 333 do Código de Processo Civil, aplicável subsidiariamente ao contencioso administrativo-fiscal:

“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.”

Por isso mesmo, a ausência de prova quanto à suficiência do aludido direito creditório para liquidar por compensação o tributo lançado neste auto de infração sacrifica não o direito do Fisco, mas o direito do contribuinte, ora recorrente.

3. Ausência de Concomitância entre Processos Judicial e Administrativo.

A impugnação ofertada pelo recorrente foi apenas parcialmente conhecida pela DRJ, uma vez que esta considerou serem concomitantes as discussões judiciais e administrativas no que diziam respeito ao montante do crédito de Finsocial a ser compensado.

§ 3º A compensação ou restituição será efetuada pelo valor do imposto ou contribuição corrigido monetariamente com base na variação da Ufir.

§4º O Departamento da Receita Federal e o Instituto Nacional do Seguro Social (INSS) expedirão as instruções necessárias ao cumprimento do disposto neste artigo.”

A princípio, o *caput* do art. 66 parece ratificar integralmente o procedimento adotado pelo recorrente, uma vez que, após calcular o montante do seu crédito, efetuou as compensações com parcelas vincendas da mesma contribuição.

Todavia, ao menos no período compreendido entre 07 e 12/1991, uma constatação fulmina a pretensão do recorrente. É que o art. 97, da mesma legislação, é expresso ao determinar que a Lei nº 8.383/91 gerará efeitos a partir de 01.01.1992:

“Art. 97. Esta lei entra em vigor na data de sua publicação e produzirá efeitos a partir de 1º de janeiro de 1992.”

Poderia o recorrente, eventualmente, contra-argumentar no sentido de que, à época da compensação, já vigia o art. 170, do Código Tributário Nacional, o qual teria o condão de corroborar o procedimento adotado. No entanto, não se chega a esta conclusão mediante a análise da sua redação:

“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.”

Como se vê, a norma veiculada no art. 170 do CTN é daquelas chamadas pela doutrina como “norma de estrutura”, que apenas disciplina a produção superveniente de normas de conduta pelo legislador, neste caso atribuindo-lhe a faculdade de instituir a compensação como forma de extinção do crédito tributário.

A propósito, cita-se precedente do Superior Tribunal de Justiça, submetido ao regramento previsto no art. 543-C, do Código de Processo Civil, o qual, de acordo com o art. 62-A, do RICARF, deve ser reproduzido neste caso concreto, *in verbis*:

“PROCESSO CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. PROCESSO JUDICIAL TRIBUTÁRIO. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA PRETÉRITA ALEGADA COMO MATÉRIA DE DEFESA. POSSIBILIDADE. ARTIGO 16, § 3º, DA LEF, C/C ARTIGOS 66, DA LEI 8.383/91, 73 E 74, DA LEI 9.430/96.

1. A compensação tributária adquire a natureza de direito subjetivo do contribuinte (oponível em sede de embargos à execução fiscal), em havendo a concomitância de três elementos essenciais: (i) a existência de crédito tributário, como produto do ato administrativo do lançamento ou do ato-norma do contribuinte que constitui o crédito tributário; (ii) a existência de débito do fisco, como resultado: (a) de ato administrativo de invalidação do lançamento tributário, (b) de decisão administrativa, (c) de decisão judicial, ou (d) de ato do próprio administrado, quando autorizado em lei, cabendo à

Administração Tributária a fiscalização e ulterior homologação do débito do fisco apurado pelo contribuinte; e (iii) a existência de lei específica, editada pelo ente competente, que autorize a compensação, ex vi do artigo 170, do CTN.

(...)

3. O advento da Lei 8.383/91 (que autorizou a compensação entre tributos da mesma espécie, sem exigir prévia autorização da Secretaria da Receita Federal) superou o aludido óbice legal (...).

10. Recurso especial provido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.

(REsp 1008343/SP, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 09/12/2009, DJe 01/02/2010)''

Portanto, entre as competências 07/1991 a 12/1991, não havia permissivo legal que abonasse a compensação por iniciativa do próprio contribuinte.

Resta, assim, a análise dos períodos compreendidos entre 01 e 03/1992. Conforme exposto no item 1 acima, o provimento obtido pelo recorrente em juízo não lhe assegurava, exatamente, a compensação do Finsocial recolhido a maior com o próprio Finsocial. Garantia-lhe, isso sim, o emprego do aludido crédito para a extinção de obrigações relativas à COFINS.

Nisso, todavia, não vai maior relevância, sabido que, para compensar créditos e débitos da mesma espécie tributária, o contribuinte não dependia de autorização administrativa ou de pronunciamento judicial, nos termos da Lei nº 8.383/91. Diria, portanto, que embora tenha perseguido em juízo o direito de utilizar os créditos de Finsocial recolhido a maior para extinguir débitos de COFINS, o recorrente aqui sustenta tê-los empregado para liquidar obrigações vincendas do próprio Finsocial, procedimento para o qual decididamente não dependia da sentença obtida.

O empecilho que enxergo ao acolhimento da pretensão recursal reside na prova do alegado direito. Como expus acima ao refutar o argumento de nulidade deduzido pelo recorrente, no contencioso administrativo tributário a prova da ocorrência da compensação está sempre a cargo do contribuinte. Em se tratando de processo originado da lavratura de auto de infração, a compensação é fato extintivo do direito do Fisco, cuja demonstração cabe ao sujeito passivo.

No âmbito da compensação regulada pela Lei nº 8.383/91 e pela IN SRF nº 21/97, não se exigia que o contribuinte solicitasse ou que sequer comunicasse a compensação à unidade fazendária. Referido procedimento – em se tratando de créditos e débitos da mesma espécie tributária – somente foi tornado obrigatório com o advento da IN SRF nº 210, de 30 de dezembro de 2002, a partir de quando referida modalidade de compensação passou a ser declarada em DCTF.

Até então, todavia, a extinção pela via da compensação se dava somente nos registros contábeis do contribuinte, em cuja escrituração lhe competia evidenciar o reconhecimento do direito de crédito, a respectiva quantificação e, o mais importante, a liquidação do passivo de mesma espécie por meio da progressiva redução do estoque de

créditos, um lançamento em contrapartida do outro. Na ausência de instrumentos mais específicos de declaração ao Fisco, só assim, repita-se, é que o contribuinte podia documentar ter de fato exercido o direito que lhe assegurava a Lei nº 8.383/91.

Nesse sentido, leia-se precedentes deste Órgão:

“COMPENSAÇÃO FALTA DE COMPROVAÇÃO.

Na vigência da IN SRF 21/97 não se exigia requerimento à Autoridade Administrativa para a compensação entre débitos e créditos de tributos de mesma espécie. Não obstante, a compensação deveria estar registrada na escrita contábil da interessada, sem o que sua efetiva realização resta não comprovada. (...)” (Acórdão 10517341, Rel. Cons. Waldir Veiga Rocha, j. 13/11/2008)

“COMPENSAÇÃO. REQUISITOS NECESSÁRIOS.

Na vigência do art. 66 da Lei nº 8.383/91, art. 66, a compensação de tributos e contribuições da mesma espécie não estava sujeita a pedido prévio nem a comunicação escrita à administração. Entretanto, o encontro de contas deve, de alguma forma, ser demonstrado como ocorrido em período ainda não atingido pela decadência do direito à repetição do indébito” (Acórdão 10709436, Rel. Cons. Luiz Martins Valero, j. 26/06/2008)

O recorrente, todavia, não produziu sequer um início de prova nesse sentido. Não trouxe aos autos os registros contábeis que pudessem evidenciar a compensação alegada. Bastou-se desde o início do procedimento com a alegação de que provimentos jurisdicionais lhe garantissem o direito, sem atentar ao fato de que, para conquistar o cancelamento da exigência, fosse preciso também demonstrar ter exercido em concreto a possibilidade que obtivera em abstrato, em juízo.

Por todo o exposto, reformo parcialmente o acórdão *a quo*, a fim de afirmar a inexistência de concomitância entre os processos judiciais e o administrativo, e, no mérito, nego provimento ao recurso voluntário.

Marcos Tranchesí Ortiz