



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10480.907350/2009-43
Recurso Voluntário
Acórdão nº **3003-000.747 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Turma Extraordinária**
Sessão de 10 de dezembro de 2019
Recorrente ARISTIDES JOSE CAVALCANTI BATISTA ADVOGADOS ASSOCIADOS
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (CÓFINS)

Período de apuração: 01/11/2002 a 30/11/2002

ISENÇÃO. SOCIEDADE CIVIL DE PROFISSÃO REGULAMENTADA. RÉVOGAÇÃO PELO ART. 56 DA LEI Nº 9.430/96. MODULAÇÃO DOS EFEITOS DA DECISÃO. *EX NUNC*

Em que pese o reconhecimento do STF pela revogação do art. 56 da Lei n.º 9.430/96, em respeito ao princípio da segurança jurídica, deve ser aplicado ao caso, os efeitos *ex nunc* atribuídos na ação rescisória e mantida a isenção dentro dos limites temporais, conforme exposto na decisão.

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

A compensação de créditos tributários está condicionada à comprovação da certeza e liquidez, cujo ônus é do contribuinte. A insuficiência no direito creditório reconhecido acarretará não homologação da compensação pela ausência de provas documentais, contábil e fiscal que lastreie a apuração, necessárias a este fim. Via de regra a prova documental deverá ser apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(documento assinado digitalmente)

Marcos Antônio Borges - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Márcio Robson Costa - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Marcos Antônio Borges (presidente da turma), Marcio Robson Costa e Müller Nonato Cavalcanti Silva.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra acórdão de manifestação de inconformidade, que julgou improcedente o pleito da Recorrente de reconhecimento de direito creditório.

Por bem retratar a narrativa fática, adoto o relatório elaborado pela instância *a quo*:

Trata-se de Declaração de Compensação (DComp), transmitida em 16/8/2006, em que informada a compensação de parte do crédito decorrente de pagamento indevido da Cofins do mês de novembro de 2002, no valor de R\$ 6.247,61, realizado em 13/12/2002, com débito do IRPJ.

Segundo o Despacho Decisório eletrônico colacionado aos autos, a compensação não foi homologada porque o pagamento, embora confirmado, estava alocado para a quitação de débito do contribuinte, não restando saldo disponível para compensação.

Em sede de manifestação de inconformidade, o contribuinte alegou que: a) discordava da afirmativa de que os pagamentos informados no PER/DCOMP haviam sido integralmente utilizados para quitar outros débitos tributários; b) ocorrera apenas falha procedimental, por não ter retificado as DCTF; c) a ação judicial impetrada pela OAB/PE, com decisão transitada em julgado, garantia-lhe o direito à isenção da Cofins até a publicação do acórdão; e d) o crédito utilizado era proveniente do pagamento a maior do valor da Cofins isenta.

Sobreveio o acórdão da 2ª Turma de Julgamento da DRJ – Recife/PE, que, por unanimidade de votos, julgou improcedente a manifestação de inconformidade, com base nas seguintes razões de decidir:

a) a compensação de crédito tributário, objeto de contestação judicial pelo sujeito passivo, não poderia ser homologada antes do trânsito em julgado da respectiva decisão judicial;

b) a contribuinte não teria direito à compensação dos créditos atinentes aos pagamentos da Cofins informados, embora houvesse transitado em julgado o acórdão do TRF da 5ª Região, que manteve a isenção da Cofins para as sociedades civis de profissão legalmente regulamentadas e admitiu o direito à compensação dos valores indevidamente recolhidos, pois, tal decisão divergia do entendimento consagrado em outras ações pelo STF, que reconheceu a legitimidade da revogação da questionada isenção; e

c) era inexistente o direito à compensação, em virtude da falta de liquidez e certeza dos indébitos pleiteados, pois a isenção reconhecida pela referida

decisão judicial, que transitou em julgado em 9/9/2004, deixou de existir em razão da medida liminar, concedida pelo Min. Joaquim Barbosa na Reclamação n.º 6.917, que suspendeu os efeitos prospectivos do acórdão proferido na Ação Rescisória n.º 5.471/PE.

Em 7/5/2012, a Recorrente foi cientificada da decisão. Em 24/5/2012, protocolou Recurso Voluntário, no qual alegou:

a) incoerência entre o Despacho Decisório da DRF/Recife e o Acórdão recorrido, com base no argumento de que este último julgado havia inovado o conteúdo da primeira decisão, pois, enquanto esta não homologara as compensações porque o pagamento informado como origem do crédito fora integralmente utilizado para a quitação do débito próprio do contribuinte, aquela manteve a não homologação da compensação porque a DComp fora apresentada antes do trânsito em julgado da ação judicial que havia reconhecido o direito de isenção da Interessada;

b) cerceamento do direito de defesa, em face da ausência de prévia comunicação e abertura de prazo para alegações de defesa sobre os novos argumentos jurídicos apresentados no acórdão recorrido; e

c) reafirmou a existência do crédito compensado, sob o argumento de que a citada medida liminar não impedia o reconhecimento do direito creditório pleiteado, por se tratar de decisão precária que não anulava, mas apenas suspendera os efeitos do que fora decidido no acórdão reclamado.

É o relatório.

Ao analisar o Recurso Voluntário, a 2ª Turma Especial da Terceira Seção de Julgamento, por unanimidade de votos, converter o julgamento em diligência, devendo os autos retornarem à Unidade da Receita Federal da jurisdição da Interessada para que a Autoridade Preparadora ateste o resultado da decisão definitiva a ser prolatada pelo pleno do STF na Reclamação n.º 6.917. Após, retornem-se os autos a esta 2ª Turma Especial para prosseguimento do julgamento.

Com a decisão da Reclamação n.º 6.917, os autos foram remetidos para nova distribuição, porque a 2ª Turma Especial foi extinta.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Márcio Robson Costa, Relator.

O Presente Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos requisitos formais de admissibilidade. Portanto, dele tomo conhecimento.

A controvérsia principal esta pautada na possibilidade de isenção da COFINS, obtida por decisão judicial transitada em julgado. Ocorre que a referida decisão foi rescindida pela Ação Rescisória n.º 0044242-58.2006.4.05.0000 que foi ementada nos seguintes termos:

“AÇÃO RESCISÓRIA. COFINS. ESCRITÓRIOS DE ADVOCACIA. ISENÇÃO (LC 70/91). REVOGAÇÃO (LEI 9.430/96). DECISÃO DO STF. EFEITOS DA RESCISÃO. *EX NUNC*. PROCEDÊNCIA PARCIAL.

- Ação rescisória ajuizada pela UNIÃO contra a OAB/PE – ORDEM DOS ADVOGADOS DO BRASIL SEÇÃO DE PERNAMBUCO, visando à desconstituição de acórdão da eg. 4ª Turma deste Tribunal, que reconheceu o direito de sociedades civis prestadoras de serviços relacionados ao exercício da advocacia, substituídas pela ora ré, ao gozo da isenção conferida pela LC n.º 70/91, e à compensação dos valores pagos indevidamente, corrigidos monetariamente. - O acórdão rescindendo foi proferido antes da manifestação do Supremo Tribunal Federal sobre ser a matéria constitucional ou não. Antes do pronunciamento do Excelso Pretório, a matéria estava sendo debatida sob o ângulo infraconstitucional, ou seja, sob o ângulo da hierarquia das leis.

À época, havia interpretações divergentes, algumas entendendo que a Lei n.º 9.430/96 não poderia revogar a isenção concedida pela Lei Complementar n.º 70/91, sendo esse o entendimento dominante, como visto. Entretanto, havia interpretações entendendo que sim, porque a matéria disposta na lei complementar pertine à isenção, que é uma matéria própria de lei ordinária e, assim, poderia ser regogada [*sic*] por lei ordinária.

- Matéria de feição constitucional. Inaplicabilidade da Súmula n.º 343 do Supremo Tribunal Federal. Isenção trazida pela Lei Complementar n.º 70/91 pode ser alterada por lei ordinária.

- Temperamento dos efeitos da decisão, assegurando-se o resguardo da isenção sob o manto do acórdão [*sic*] com trânsito em julgado, em homenagem ao princípio da segurança jurídica. - Ação Rescisória parcialmente procedente. Efeitos *ex nunc* da rescisão ” (pág. 20 do apenso eletrônico 3 – parte 2).

A decisão acima progrediu para Reclamação n.º 6.917, com pedido liminar ajuizada pela União na qual se alegou a usurpação de competência da Suprema Corte por parte do Tribunal Regional Federal da 5ª Região – TRF5. Nesse sentido, inicialmente, em caráter liminar, o STF se pronunciou nos seguintes termos:

Ante o exposto, concedo a medida cautelar pleiteada, para suspender o acórdão reclamado na parte em que conferiu efeitos meramente prospectivos ao acórdão que julgou procedente a ação rescisória.

Comunique-se o teor desta decisão à autoridade reclamada. Abra-se vista dos autos ao procurador-geral da República.

Publique-se.

E por fim, decidiu que:

Pois bem.

Na espécie, o TRF5, ao aplicar o entendimento firmado pelo Plenário do STF nas decisões proferidas no RE 377.457/PR e no RE 381.964/MG, julgou procedente a ação rescisória ajuizada pela União, modulando os efeitos de seu decism, sob a seguinte fundamentação:

“[...]”

Já que se admitiu possível a rescisão de acórdão que nada mais fez do que acolher interpretação pacífica do Superior Tribunal de Justiça, que se tempere os efeitos da decisão, assegurando-se o resguardo dos atos praticados sob a égide do comando judicial então em vigor, em homenagem ao princípio da segurança jurídica e à coisa julgada.

Não se pode admitir que os escritórios de advocacia que estavam albergados pela decisão judicial transitada em julgado e que fizeram lançamentos tributários legitimamente com base nessa decisão, possam, vários anos depois, virem a ser compelidos a pagar, numa só tacada, um tributo que tinham afastado dos seus custos e do seu planejamento. Isso seria uma verdadeira afronta à segurança jurídica. É indispensável o temperamento da decisão, de sorte a se prestigiar a coisa julgada e, ao mesmo tempo, dar-se cumprimento à nóbél interpretação jurisprudencial emanada do Supremo Tribunal Federal” (pág. 23 do apenso eletrônico 3 – parte 2).

Conforme se verifica, o TRF5, ao modular os efeitos de sua decisão, visou assegurar a segurança jurídica, agindo dentro dos limites que lhe é constitucionalmente atribuído.

No sentido do aqui afirmado, transcrevo a ementa do seguinte julgado:

“RECLAMAÇÃO – NÃO CABIMENTO – INOCORRÊNCIA DOS PRESSUPOSTOS QUE AUTORIZAM A SUA UTILIZAÇÃO – INEXISTÊNCIA DE SITUAÇÃO CARACTERIZADORA DE USURPAÇÃO DE COMPETÊNCIA DESTA SUPREMA CORTE OU DE DESRESPEITO À AUTORIDADE DE SUAS DECISÕES – AÇÃO RESCISÓRIA DE COMPETÊNCIA ORIGINÁRIA DE TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL – APLICAÇÃO DA MATÉRIA REFERENTE AOS EFEITOS DA DECISÃO JULGADA POR AQUELE TRIBUNAL – POSSIBILIDADE – INADEQUAÇÃO DO EMPREGO DA RECLAMAÇÃO COMO SUCEDÂNEO DE AÇÃO RESCISÓRIA, DE RECURSOS OU DE AÇÕES JUDICIAIS EM GERAL – EXTINÇÃO DO PROCESSO DE RECLAMAÇÃO – PRECEDENTES – INCORPORAÇÃO, AO ACÓRDÃO, DAS RAZÕES EXPOSTAS PELO MINISTÉRIO PÚBLICO FEDERAL – MOTIVAÇÃO “PER RELATIONEM” – LEGITIMIDADE JURÍDICO-CONSTITUCIONAL DESSA TÉCNICA DE FUNDAMENTAÇÃO – RECURSO DE AGRAVO IMPROVIDO” (Rcl 15.601-AgR/PE, Rel. Min. Celso de Mello).

(...)

Além disso, observo que a jurisprudência desta Corte é pacífica pela não admissão da ação reclamationária como sucedâneo recursal, haja vista que “o remédio constitucional da reclamação não pode ser utilizado como um (inadmissível) atalho processual destinado a permitir, por razões de caráter meramente pragmático, a submissão imediata do litígio ao exame direto do Supremo Tribunal Federal” (Rcl 4.381/RJ, Rel. Min. Celso de Mello), verbis:

(...)

Isso posto, revogo a liminar anteriormente deferida e nego seguimento a esta reclamação (RISTF, art. 21, § 1º). Prejudicada a análise do agravo regimental.

Como se vê, considerando a decisão do STF que manteve a decisão do TRF5 que embora reconheça que não há isenção da COFINS para os escritórios de advocacia, os efeitos dessa decisão são após a publicação da mesma decisão, ou seja, *ex nunc*.

Dessa forma, a recorrente teria direito a compensar créditos da COFINS, obtidos pela ação judicial interposta pela OAB-PE da qual é associada e agiu como substituta processual até a data em que essa decisão foi rescindida, como é o caso sob análise.

Ocorre que uma questão de fundo que foi superficialmente tratada, esta relacionada a comprovação do direito líquido e certo dos créditos que se pretende compensar.

Fato é que a negativa da homologação se deu pelos motivos expostos abaixo pela DRF:

“Limite do crédito analisado, correspondente ao valor do crédito original na data de transmissão informado no PER/DCOMP: 1.457,45. A partir das características do DARF discriminado no PER/DCOMP acima Identificado, foram localizados um ou mais pagamentos, abaixo relacionados, mas integralmente utilizados para quitação de débitos do contribuinte, não restando crédito disponível para compensação dos débitos informados no PER/DCOMP.

A própria Recorrente assume não ter realizado a retificação da DCTF, e caracteriza essa ausência de retificação como “uma simples falha procedimental”. Esse assunto não mais foi debatido, deixando a DRJ de enfrentar essa questão no seu julgamento, porque entendeu que não seria necessário, visto que o importante naquele momento era validar ou não, a isenção da COFINS.

É imperioso destacar que alegações recursais e preenchimento de formulário de pedido de ressarcimento/compensações não são suficientes para comprovar o direito ao crédito tributário, pois assim determina a legislação que rege o processo administrativo, Decreto 70.235 de 1972:

Art. 16. A impugnação mencionará:

(...)

§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que:

(...)

No meu entendimento, em que pese a “*tese tributária*” que levou o contribuinte a fazer os seus pedidos de compensações tenha sido validada pelo STF em seus efeitos temporários, antes, porém, deve-se verificar se há nos autos provas suficientes de que o crédito reclamado existe, pois assim determina a lei:

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.

Créditos líquido e certos, por óbvio, são aqueles comprovados, especialmente quando contestados dentro de um processo, seja ele judicial ou administrativo.

Conforme relatado pela recorrente, a fiscalização condicionou o pedido de compensação à retificação da DCTF, que originalmente entregues declararam não haver créditos a ressarcir.

Com efeito, para a demonstração da certeza e liquidez do direito creditório invocado, faz-se necessário que as alegações da recorrente sejam embasadas em escrituração

contábil-fiscal e documentação hábil e idônea que a lastreie, pertinente ao tributo gerador do crédito alegado, visto que apenas a DCTF original não condiz com a realidade.

Apesar da prevalência do princípio da Verdade Material no âmbito do processo administrativo, as alegações da requerente deveriam estar acompanhadas dos elementos que pudessemos considerar como indícios de prova dos créditos alegado, necessários para que o julgador possa aferir a pertinência dos argumentos apresentados, o que não se verifica no caso em tela.

Importa destacar que incumbe à recorrente o ônus de comprovar, por provas hábeis e idôneas, o crédito alegado. Nesse sentido, o Código de Processo Civil, em seu art. 373, dispõe:

Art. 373. O ônus da prova incumbe:

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

De igual forma é o entendimento da 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), em decisão consubstanciada no acórdão de nº 9303-005.226, nos seguintes termos:

"...o ônus de comprovar a certeza e liquidez do crédito pretendido compensar é do contribuinte. O papel do julgador é, verificando estar minimamente comprovado nos autos o pleito do Sujeito Passivo, solicitar documentos complementares que possam formar a sua convicção, mas isso, repita-se, de forma subsidiária à atividade probatória já desempenhada pelo contribuinte. Não pode o julgador administrativo atuar na produção de provas no processo, quando o interessado, no caso, a Contribuinte não demonstra sequer indícios de prova documental, mas somente alegações."

Como se sabe, a parte incumbida do ônus probatório possui o amplo direito de produzir a prova. A parte adversa, em contrapartida, tem o amplo direito à contraprova, pois só assim o contraditório e a ampla defesa serão igualmente garantidas às partes.

O ônus da prova é a incumbência que a parte possui de comprovados fatos que lhe são favoráveis no processo, visando à influência sobre a convicção do julgador, nesse sentido, a organização e vinculação dos documentos (hábeis e idôneos) com as matérias impugnadas e a reunião de suas informações na escrituração contábil-fiscal, pertinentes ao tributo em análise, seria indispensável para um convencimento.

Modernamente defende-se a divisão do ônus *probandi* entre as partes sob a égide da paridade de tratamento entre estas. Francesco Carnelutti, no clássico Teoria Geral do Direito¹, assim leciona:

Quando um determinado fato é afirmado, **cada uma das partes tem interesse em fornecer a prova dele**, uma delas a de sua existência e a outra a da sua inexistência; o interesse na prova do fato é, portanto, bilateral ou recíproco.(grifei)

Diante da complexidade de um processo de compensação tributária o recorrente deve se preocupar em formar o convencimento do julgador de forma que este seja capaz de fazer presunções simples, aquelas que são consequências do próprio raciocínio do homem em face dos

¹ CARNELUTTI, Francesco. Teoria geral do direito. (Tradução de Antônio Carlos Ferreira). São Paulo: Lejus, 1999, p.541 (in Temas Atuais de Direito Tributário)

acontecimentos que observa ordinariamente. Elas são construídas pelo aplicador do direito, de acordo com o seu entendimento e convicções. No dizer de Giuseppe Chiovenda²:

São aquelas de que o juiz, como homem, se utiliza no correr da lide para formar sua convicção, exatamente como faria qualquer raciocinador fora do processo. Quando, segundo a experiência que temos da ordem normal das coisas, um ato constitui causa ou efeito de outro, ou de outro se acompanha, após, conhecida a existência de um dos dois, presumimos a existência do outro. A presunção equivale, pois, a uma convicção fundada sobre a ordem normal das coisas. (grifei)

Assim, nos termos do artigo 170 do Código Tributário Nacional, falta ao crédito indicado pelo contribuinte comprovação adequada da certeza e liquidez, que são indispensáveis para a compensação pleiteada.

Diante do exposto, voto no sentido de negar provimento ao Recurso Voluntário, mantendo a não homologação das compensações.

É o meu entendimento.

(documento assinado digitalmente)

Márcio Robson Costa

² CHIOVENDA, Giuseppe. Instituições de direito processual civil Trad.J. Guimarães Menegale. São Paulo: 1969. v. III, p. 139