



Ministério da Economia
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS



Processo nº 11065.723371/2011-96
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3401-009.078 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 26 de maio de 2021
Recorrente RGS INDÚSTRIA DE COUROS LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/01/1999 a 31/01/2002

PEDIDO DE RESSARCIMENTO. DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. PAGAMENTO INDEVIDO OU A MAIOR. ÔNUS DA PROVA.

O Código de Processo Civil, de aplicação subsidiária no processo administrativo tributário, determina, em seu art. 373, inciso I, que o ônus da prova incumbe ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito. O PER/DCOMP apresentado desacompanhado de provas quanto ao montante do direito creditório deve ser indeferido/não-homologado.

O contribuinte deve trazer ao processo elementos comprobatórios de suas alegações, tais como sua Escrituração Contábil-Fiscal e os documentos que lhe dão suporte, como notas fiscais e/ou contratos. Ausentes tais elementos, a simples apresentação de documentos produzidos unilateralmente pelo recorrente sequer podem ser considerados indícios aptos a motivar a requisição de uma diligência fiscal.

MANDADO DE SEGURANÇA. COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA.

O STJ já consolidou entendimento no sentido de que o mandado de segurança constitui instrumento adequado à declaração do direito à compensação do indébito recolhido em período anterior à impetração, observado o prazo prescricional de 5 (cinco) anos contados retroativamente a partir da data do ajuizamento da ação mandamental.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade e, no mérito, dar provimento parcial ao recurso para reconhecer o direito creditório referente aos pagamentos realizados pelo contribuinte nos 5 anos anteriores à data de ajuizamento do Mandado de Segurança e que tenham sido devidamente comprovados nos autos. Votou pelas conclusões o conselheiro Oswaldo Gonçalves de Castro Neto.

(documento assinado digitalmente)

Lázaro Antônio Souza Soares - Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os conselheiros Luís Felipe de Barros Reche, Oswaldo Gonçalves de Castro Neto, Ronaldo Souza Dias, Fernanda Vieira Kotzias, Gustavo Garcia Dias dos Santos, Muller Nonato Cavalcanti Silva (suplente convocado), Leonardo Ogassawara de Araújo Branco, Lázaro Antônio Souza Soares (Presidente).

Relatório

Por bem descrever os fatos, adoto parcialmente o Relatório da DRJ – Porto Alegre (DRJ-POA) neste presente voto:

Tem-se do Despacho Decisório DRF/NHO/Seort nº 91/2011 (fls. 238/240) que:

A decisão judicial transitada em julgado em 17/04/2006, referente ao mandado de segurança nº 1999.71.08.005732-9, impetrado em 29/07/1999, declarou a inexigibilidade da COFINS apurada com base no art. 3º, §1º da Lei nº 9.718/98 (fls. 71 a 73).

2. Com amparo na decisão judicial transitada em julgado e, em cumprimento ao disposto no art. 70 da IN/RFB nº 900/2008, a contribuinte formalizou Pedido de Habilitação de Crédito Judicial no processo nº 11065.101277/2007-03, o qual foi deferido conforme Despacho DRF/NHO nº 305/2007 de 18/09/2007 (fls. 70 e 74 a 76).

3. A fim de analisar as DCOMPs (Declarações de Compensação) a seguir relacionadas, transmitidas após o deferimento da habilitação, passou-se à análise da legitimidade do crédito pleiteado no período de fev/1999 a jan/2002 em relação a COFINS, no valor total de R\$ 86.735,28 (oitenta e seis mil, setecentos e trinta e cinco reais e vinte e oito centavos), atualizado até 31/07/2007 – planilha à fl. 81.

(...)

4. A decisão proferida no Mandado de Segurança em epígrafe trata apenas de declaração incidental de inconstitucionalidade de Lei proferida em Acórdão do STF (Supremo Tribunal Federal), não tendo sido reconhecido expressamente o direito creditório à contribuinte.

(...)

8. No contexto explanado verifica-se que a decisão judicial transitada em julgado no Mandado de Segurança nº 1999.71.08.005732-9 tem natureza mandamental, específica desse tipo de ação, bem como possui eficácia executiva, pois contém os elementos identificadores da obrigação devida, ou seja, os sujeitos, prestação e exigibilidade, constituindo meio hábil para a declaração do direito à compensação. Contudo, não produz efeitos pretéritos em relação aos pagamentos efetuados anteriormente ao ajuizamento da ação, pois a cobrança de tais valores seria inviável. Por conseguinte, não é possível a compensação de tais créditos, não devendo ser considerados no cálculo de apuração do crédito, os pagamentos efetuados anteriormente à data da impetração do Mandado de Segurança.

9. Feitas as considerações acima, passa-se à apuração do valor do crédito a que a contribuinte faz jus.

10. O direito creditório reconhecido na ação judicial nº 1999.71.08.005732-9 decorre da diferença entre os valores pagos a título de contribuição para a COFINS, considerando a base de cálculo como sendo a receita bruta, nos termos do art. 3º da Lei nº 9.718/98, e os valores devidos da mesma contribuição, considerando a base de cálculo como sendo o faturamento, de acordo com a Lei Complementar nº 70/91.

11. Os documentos que subsidiaram a análise do crédito foram obtidos no processo de habilitação nº 11065.101277/2007-03, nos sistemas da RFB (Receita Federal do Brasil) e mediante o Termo nº 718/2011, no qual a empresa foi intimada a comprovar seu faturamento mensal no período pleiteado, assim entendido como sendo a receita da venda de mercadorias e serviços (fls. 77 a 227).

12. Para fins de apuração do crédito, em função da Súmula STF 271, que não reconhece efeitos patrimoniais pretéritos em concessão de mandado de segurança, foram desconsiderados os pagamentos anteriores a 29/07/1999, data em que a ação foi ajuizada.

13. Os valores devidos de COFINS foram apurados aplicando-se a alíquota de 3% sobre o faturamento mensal recomposto, tal como definido pela decisão judicial, obtido através dos Balancetes nos anos de 2000, 2001 e jan/2002 e, em 1999, através do Livro de Apuração do ICMS- Ver planilha à fl. 228. Os valores devidos encontram-se discriminados por período de apuração no Demonstrativo de Apuração de Débitos (fls. 229 a 230).

14. Já os valores pagos/compensados a título de contribuição para a COFINS (cód. 2172) foram obtidos nos sistemas da RFB e decorrem de pagamentos efetivados e/ou de compensações homologadas a partir da propositura da ação. No Demonstrativo de Pagamentos às fls. 231 a 232 constam, discriminadamente por período de apuração, todos os valores considerados como pagos.

15. Foi efetuado o encontro de contas entre os valores pagos e os devidos dos respectivos períodos de apuração, e, posteriormente, atualizados pela SELIC, desde a data de cada recolhimento até 31/07/2007, os saldos dos pagamentos em que os valores pagos/compensados foram superiores aos valores devidos, apurando-se o crédito de COFINS no total de R\$ 16.269,40 (dezesesseis mil, duzentos e sessenta e nove reais e quarenta centavos). Ver Demonstrativos de Saldos de Pagamentos (fls. 233 a 234).

16. A divergência encontrada no valor do crédito de COFINS apurado por essa Fiscalização e o calculado pela contribuinte deve-se, principalmente, aos motivos a seguir expostos:

- a contribuinte considerou pagamentos efetuados anteriormente à propositura da ação, referentes às competências de fev/1999 a jun/1999;

- os valores devidos da contribuição são divergentes dos apurados no cálculo da RFB, o qual foi realizado com base nos documentos entregues pela contribuinte mediante intimação, exceto no período de apuração de mai/2000, quando os valores devidos coincidiram. Ademais, a contribuinte não apurou faturamento em dez/1999 e jun/2000, meses em que foram constatadas receitas de vendas de mercadorias no mercado interno;

(...)

A contribuinte foi intimada em 19/08/2011, conforme Carta AR de fls. 272 e apresentou Manifestação de Inconformidade em 19/09/2011 (fls. 274/283), alegando que:

(...)

a) PRELIMINARMENTE

- Da ausência de fundamentação/motivação do ato administrativo que apurou o indébito do contribuinte:

Antes de adentrar no mérito da questão, necessário destacar em preliminar a ausência de fundamentação e demonstração adequada da forma como foi apurado o crédito, o que impossibilita a plena defesa do contribuinte (art. 50, LV, da CF/88).

Da leitura da íntegra do processo administrativo nº 11065.723.371/2011-96 não é possível concluir a forma como o indébito foi efetivamente apurado pela DRFB/NH. O Despacho Decisório de fis. 238/240 indica genericamente as condições que devem ser observadas pelo cálculo. Já os demonstrativos de fis. 229/257 são totalmente lacônicos, não se prestando para objetiva demonstração do quantum apurado.

Por exemplo, às fls. 229/230 ("Demonstrativo de Apuração de Débitos") não consta a informação de qual a base de cálculo (origem) utilizada para fins de apurar o "valor devido". Porque razão constam somente os PA's 02/1999 à 06/2000? Como pode o contribuinte aferir a legitimidade do cálculo e defender-se, se não houver a indicação precisa de todos elementos da equação? Veja-se, inclusive, que há menção a base de cálculo do 6º mês anterior! Ao que se refere esta informação? Ressalta-se que a ação judicial não possui nenhuma relação com a teste do "PIS-semestralidade".

Outro exemplo pode ser retirado das fls. 233/234, no "Demonstrativo de Saldos de Pagamentos". Não há qualquer demonstração de como foi obtido o "Saldo Total do DARF". Veja-se que nesse caso, do "Valor total do DARF" foi subtraída uma quantia para se obter o "Saldo do DARF". Mas que subtração é esta? Quais os valores, e de que forma está sendo feita esta subtração? Houve deflacionamento dos valores?

Diante do que foi exposto, revela-se imprescindível a declaração de nulidade do Despacho Decisório nº 91/2011 proferido no processo nº 11065.723.371/2011-96 por não haver fundamentação adequada sobre os motivos fáticos e jurídicos para calcular o indébito do contribuinte. Alternativamente, requer-se seja o presente processo administrativo transformado em diligência, para que se oportunize a abertura de um novo procedimento de fiscalização em relação ao crédito sob exame, possibilitando ao contribuinte a apresentação dos documentos e demais informações de interesse da fiscalização (RFB).

NO MÉRITO

- Da necessária consideração dos valores pagos indevidamente antes do ingresso do mandamus

Conforme referido no item 3, parte do indeferimento do crédito se deu pela desconconsideração dos pagamentos indevidos realizados antes do ingresso do mandado de segurança nº 1999.71.08.005732-9 (distribuído em 29/07/99). Com tal desconconsideração, diminuiu-se significativamente o montante do crédito da contribuinte.

(...)

Com efeito, foi dito e provado na inicial que a autoridade vinha agindo de forma ilegal em período anterior a impetração do mandamus. Sendo assim é oportuno questionar porque razão a impugnante (impetrante) não iria querer ver afastadas também as condutas ilegais anteriores ao ajuizamento da ação?

Independentemente do requerimento contido na inicial, a impugnante entende que uma vez reconhecida a cobrança ilegal do tributo (direito líquido e certo do contribuinte e abuso de poder do fisco) o Judiciário tem o poder/dever de afastar a ilegalidade desde sua origem, respeitada o período prescricional, não podendo deixar o jurisdicionado a mercê de abusos de poder.

(...)

No caso concreto, tratou-se de mandado de segurança preventivo que obteve o reconhecimento de uma conduta ilegal que vinha ocorrendo de forma sucessiva. Logo, não há como considerar que a impugnante (impetrante) almejava efeitos exclusivamente prospectivos.

(...)

- DA APURAÇÃO DO VALOR DO INDÉBITO (inconsistência dos valores apurados pela RFB)

(...)

Importa destacar que a coluna denominada "Base de Cálculo" compõe-se do valor referente a receita bruta ("faturamento" + "demais receitas"). Não incluem-se na receita bruta as vendas diretas para o exterior (exportação) ou vendas com fins específicos de exportação.

(...)

Embora a auditoria-fiscal não tenha apontado especificamente a origem/justificativa da divergência que entendeu existir, o que dificulta o exercício da própria defesa do contribuinte (tema objeto da preliminar), verifica-se pelo confronto das planilhas de cálculo e dos documentos juntados pelo contribuinte à fls. 77 à 227 (Balancetes, Balanços, Livro de Apuração de ICMS/1999 e Declaração de ISSQN/1999), que a fiscal considerou, equivocadamente, como faturamento as vendas equiparadas a exportação. Tal equívoco aumentou a base de cálculo da contribuição e diminuiu, por decorrência lógica, o crédito do contribuinte.

Verifica-se nos PA's de 03/1999 à 11/1999 que a diferença entre a base de cálculo utilizada pela RFB e o faturamento da empresa é exatamente o valor correspondente às vendas com fins específicos de exportação (Doc. 3). A tabela que segue demonstra que a diferença entre a base de cálculo utilizada pela fiscalização e aquela utilizada pelo contribuinte é exatamente o valor das vendas equiparadas à exportação:

(...)

Nessa linha, resta equivocado o cálculo da fiscalização. À toda evidência a venda equiparada a mercado externo (venda com fins específico de exportação) não é receita tributável. Isto porque, na época dos fatos (1999 e 2000) havia previsão de isenção. Atualmente, diga-se de passagem, a não tributação decorre de regra de imunidade (Emenda constitucional nº 33/2001 que acrescentou o §2, I, ao artigo 149, CF/88).

(...)

Outro equívoco encontrado no "Demonstrativo de Apuração valores de débitos" encontra-se no PA 12/1999. Nesse caso, embora o contribuinte não tenha tido faturamento, a fiscalização utilizou como base de cálculo o montante de R\$36.274,36. No PA de 12/1999 a empresa teve uma variação cambial no valor de R\$36.026,98. A fiscalização utilizou a variação cambial ativa como se faturamento fosse, o que não corresponde ao conceito legal da base de cálculo da COFINS.

Verifica-se, assim, que há inconsistências nos cálculos da RFB. Tratando-se de erro material, e, em respeito ao princípio da legalidade, deve ser corrigido o levantamento mediante novo cálculo para aferição do crédito garantido pela decisão judicial.

(...)

É o relatório.

A 2ª Turma da DRJ-POA, em sessão datada de 07/12/2018, decidiu, por unanimidade de votos, julgar improcedente a Manifestação de Inconformidade. Foi exarado o Acórdão nº 10-63.576, às fls. 346/371, com a seguinte ementa:

MANDADO DE SEGURANÇA. EFEITOS.

As sentenças mandamentais gozam de eficácia executiva. Os créditos dela decorrentes poderão ser objeto de compensação sempre que a sentença, ao reconhecer a existência/inexistência da relação jurídico-tributária, contiver, mesmo que implicitamente, os elementos identificadores da obrigação.

MANDADO DE SEGURANÇA. PARECERES PGFN/CRJ Nº 19, DE 06/01/2011 E PGFN/CAT Nº 2.093/2011: FARÁ JUS AOS CRÉDITOS EXISTENTES A PARTIR DA DATA DA SUA IMPETRAÇÃO E NÃO MAIS QUANDO DO MARCO TEMPORAL REFERENTE AO ENCAMINHAMENTO DE PEDIDO DE COMPENSAÇÃO À RECEITA FEDERAL

De acordo com o explicitado nos Pareceres PGFN/CRJ nº 19, de 06/01/2011 e PGFN/CAT nº 2.093/2011, o contribuinte beneficiário de direito creditório via Mandado de Segurança fará jus aos créditos existentes a partir da data da sua impetração. Observe-se que deverá ser respeitado o prazo de 5 anos do trânsito em julgado para envio das declarações de compensação.

COMPROVAÇÃO DO DIREITO ALEGADO. ÔNUS DA PROVA. CONTRIBUINTE.

No âmbito específico do processo administrativo fiscal, é ônus do contribuinte/pleiteante a comprovação minudente da existência do direito alegado.

CERTEZA E LIQUIDEZ.

A mera alegação da existência de crédito, desacompanhada de elementos de prova - certeza e liquidez, não é suficiente para reformar a decisão da glosa de créditos.

ARGUIÇÃO DE NULIDADE DE DESPACHO DECISÓRIO. ALEGAÇÃO DE AUSÊNCIA DE FUNDAMENTAÇÃO LEGAL E CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA.

Verificada a presença de fundamentação legal no despacho decisório, e constatado que o sujeito passivo obteve plena ciência de seus termos, tanto da descrição dos fatos quanto da fundamentação e conclusão, resta infundada a alegação do cerceamento de defesa, e, conseqüentemente, da nulidade da decisão.

VENDA A EMPRESAS EXPORTADORAS. NÃO COMPROVAÇÃO.

O gozo do benefício fiscal de não incidência da Cofins, no caso de exportação para o exterior e de vendas a empresa comercial exportadora, requer a devida comprovação, mediante documentos hábeis e idôneos, das supostas operações realizadas.

PROVAS. INSUFICIÊNCIA.

A mera arguição de direito, desacompanhada de provas hábeis e idôneas, não é suficiente para demonstrar a ocorrência dos fatos alegados na impugnação.

CONVERSÃO DO JULGAMENTO EM DILIGÊNCIA. SUFICIÊNCIA DE INFORMAÇÕES E DOCUMENTOS. DESNECESSIDADE.

Se as informações e documentos que instruem os autos são suficientes para o convencimento do julgador, a realização de diligência é desnecessária.

O contribuinte, tendo tomado ciência do Acórdão da DRJ em 03/01/2019 (conforme TERMO DE CIÊNCIA POR ABERTURA DE MENSAGEM, à fl. 387), apresentou Recurso Voluntário em 24/01/2019, às fls. 391/404.

É o relatório.

Fl. 7 do Acórdão n.º 3401-009.078 - 3ª Sejul/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 11065.723371/2011-96

Voto

Conselheiro Lazaro Antônio Souza Soares, Relator

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche as demais condições de admissibilidade, por isso dele tomo conhecimento.

I – DA PRELIMINAR DE AUSÊNCIA DE FUNDAMENTAÇÃO DO ATO ADMINISTRATIVO QUE APUROU O CRÉDITO DO CONTRIBUINTE

Alega o Recorrente a ausência de fundamentação e demonstração adequada da forma como foi apurado o crédito pela Autoridade Tributária, o que impossibilita sua ampla defesa. Afirma que não lhe foi dado conhecer a forma (os detalhes) de sua apuração. O Despacho Decisório indica apenas genericamente as condições que devem ser observadas pelo cálculo, e os demonstrativos de fls. 229/257 são lacônicos, não se prestando para a demonstração do *quantum* apurado.

Para demonstrar objetivamente suas afirmações, apresenta os seguintes questionamentos como exemplos de que a demonstração da apuração não foi adequada:

10. A recorrente traz exemplos concretos para demonstrar a existência de mácula neste aspecto específico. Às fls. 229/230 (“Demonstrativo de Apuração de Débitos”) não consta a informação de qual a base de cálculo (origem) utilizada para fins de apurar o “valor devido”. Porque razão somente constam os PA’s 02/1999 à 06/2000? Há menção a base de cálculo do 6º mês anterior ! Ao que se refere esta informação? Ressalta-se que a ação judicial não possui nenhuma relação com a teste do “PIS-semestralidade”.

11. Outro exemplo pode ser retirado das fls. 233/234, no “Demonstrativo de Saldos de Pagamentos”. Não há qualquer demonstração de como foi obtido o “Saldo Total do DARF”. Veja-se que nesse caso, do “Valor total do DARF” foi subtraída uma quantia para se obter o “Saldo do DARF”. Mas que subtração é esta? Quais os valores, e de que forma está sendo feita esta subtração? Houve deflacionamento dos valores?

12. Necessário frisar que a Recorrente não sustenta a presente liminar por mero apego ao formalismo. Trata-se efetivamente de questão fundamental que envolve a necessidade de se ter a certeza quanto à apuração de valores.

Contudo, fazendo o cotejo dos demonstrativos da Fiscalização com a planilha de cálculos elaborada pelo próprio contribuinte, verifico que suas alegações não merecem prosperar. Vejamos.

Consta dos autos, às fls. 238/240, o Despacho Decisório DRF/NHO/Seort nº 91/2011, onde foi explicitada forma de apuração do valor do crédito a que a contribuinte faz jus:

9. Feitas as considerações acima, passa-se à apuração do valor do crédito a que a contribuinte faz jus.

10. O direito creditório reconhecido na ação judicial nº 1999.71.08.005732-9 decorre da diferença entre os valores pagos a título de contribuição para a COFINS, considerando a base de cálculo como sendo a receita bruta, nos termos do art. 3º da Lei nº 9.718/98, e os valores devidos da mesma contribuição, considerando a base de cálculo como sendo o faturamento, de acordo com a Lei Complementar nº 70/91.

11. Os documentos que subsidiaram a análise do crédito foram obtidos no processo de habilitação nº 11065.101277/2007-03, nos sistemas da RFB (Receita Federal do Brasil) e mediante o Termo nº 718/2011, no qual a empresa foi intimada a comprovar seu faturamento mensal no período pleiteado, assim entendido como sendo a receita da venda de mercadorias e serviços (fls. 77 a 227).

12. Para fins de apuração do crédito, em função da Súmula STF 271, que não reconhece efeitos patrimoniais pretéritos em concessão de mandado de segurança, foram desconsiderados os pagamentos anteriores a 29/07/1999, data em que a ação foi ajuizada.

13. Os valores devidos de COFINS foram apurados aplicando-se a alíquota de 3% sobre o faturamento mensal recomposto, tal como definido pela decisão judicial, obtido através dos Balancetes nos anos de 2000, 2001 e jan/2002 e, em 1999, através do Livro de Apuração do ICMS- Ver planilha à fl. 228. Os valores devidos encontram-se discriminados por período de apuração no Demonstrativo de Apuração de Débitos (fls. 229 a 230).

14. Já os valores pagos/compensados a título de contribuição para a COFINS (cód. 2172) foram obtidos nos sistemas da RFB e decorrem de pagamentos efetivados e/ou de compensações homologadas a partir da propositura da ação. No Demonstrativo de Pagamentos às fls. 231 a 232 constam, discriminadamente por período de apuração, todos os valores considerados como pagos.

15. Foi efetuado o encontro de contas entre os valores pagos e os devidos dos respectivos períodos de apuração, e, posteriormente, atualizados pela SELIC, desde a data de cada recolhimento até 31/07/2007, **os saldos dos pagamentos em que os valores pagos/compensados foram superiores aos valores devidos, apurando-se o crédito de COFINS no total de R\$ 16.269,40** (dezesesseis mil, duzentos e sessenta e nove reais e quarenta centavos). **Ver Demonstrativos de Saldos de Pagamentos (fls. 233 a 234).**

16. A divergência encontrada no valor do crédito de COFINS apurado por essa Fiscalização e o calculado pela contribuinte deve-se, principalmente, aos motivos a seguir expostos:

- a contribuinte considerou pagamentos efetuados anteriormente à propositura da ação, referentes às competências de fev/1999 a jun/1999;

- os valores devidos da contribuição são divergentes dos apurados no cálculo da RFB, o qual foi realizado com base nos documentos entregues pela contribuinte mediante intimação, exceto no período de apuração de mai/2000, quando os valores devidos coincidiram. Ademais, a contribuinte não apurou faturamento em dez/1999 e jun/2000, meses em que foram constatadas receitas de vendas de mercadorias no mercado interno;

Analisando o “Demonstrativo de Saldos de Pagamentos”, fls. 233/234, verifiquei que, entre os Períodos de Apuração (PA's) de 07/2000 a 01/2002, os créditos atualizados constantes da planilha do contribuinte (fl. 81) são coincidentes com os apurados pela Fiscalização. Em 06/2000 ocorre a primeira divergência, pois o contribuinte indica em sua planilha que o valor devido era zero, enquanto a Fiscalização apurou um débito no montante de R\$1.270,27 (fl. 230). Este débito tem sua origem indicada à fl. 228, onde constam 2 planilhas, uma com a apuração das bases de cálculo entre 01/2000 e 01/2002 (com observação indicando que os valores foram extraídos dos Balancetes Mensais) e outra com a apuração das bases de cálculo entre 02/99 e 12/99 (com observação indicando que os valores foram extraídos do Livro do ICMS).

Observe-se que os valores das bases de cálculo da COFINS, nas planilhas à fl. 228, foram transportados para o “Demonstrativo de Apuração de Débitos”, às fls. 229/230, onde foi calculado o valor da COFINS pela incidência da alíquota de 3%. À propósito, nesta tabela, na 4ª coluna, consta o seguinte título: “*Base de Cálculo / Base de Cálculo 6º mês anterior*”, texto que foi alvo de um dos questionamentos acima transcritos do Recorrente.

Todavia, é facilmente perceptível que se trata apenas de uma designação em uma planilha que serve tanto para a apuração da COFINS e do PIS-mensal, quando se utiliza a base de cálculo apurada no próprio mês (**Base de Cálculo / Base de Cálculo 6º mês anterior**), quanto do PIS-semestralidade, quando se utilizava a base de cálculo apurada no 6º mês anterior, conforme a regra da semestralidade (*Base de Cálculo / **Base de Cálculo 6º mês anterior***).

A distinção se faz necessária porque o art. 6º, § único, da Lei Complementar nº 07/70, determinava que “*A contribuição de julho será calculada com base no faturamento de janeiro; a de agosto, com base no faturamento de fevereiro; e assim sucessivamente.*”, situação alterada somente com a vigência da MP nº 1.215/95 (posteriormente convertida na Lei nº 9.715/98), quando passou a ser o faturamento do próprio mês.

A mesma divergência ocorrida no PA 06/2000 ocorreu no PA 12/99: o contribuinte indica em sua planilha que o valor devido era zero, enquanto a Fiscalização apurou um débito no montante de R\$ 1.088,23.

Por fim, quanto aos créditos apurados pelo contribuinte entre 02/99 e 11/99, observa-se em sua planilha à fl. 81, na coluna “Data do Pagamento”, que foram realizados 2 pagamentos, em datas distintas, e que se encontram somados na coluna “Valor Pago (B)”. Contudo, a Fiscalização apenas considerou os pagamentos realizados após a concessão do Mandado de Segurança, pelos motivos já delineados no retrocitado Despacho Decisório. Além disso, foram reapurados os débitos destes PA’s (fls. 229/230), fazendo surgir novas divergências em relação à apuração feita na planilha do contribuinte, sendo que a do PA 02/99 até lhe era favorável.

Quanto ao questionamento sobre como foi obtido o “*Saldo Total do DARF*” no “Demonstrativo de Saldos de Pagamentos”, e que subtração é esta que foi feita do “*Valor total do DARF*” para se obter o “*Saldo do DARF*”, quais os valores, de que forma foi feita e se houve deflacionamento dos valores, basta ao Recorrente verificar que, para obter o “*Saldo Total do DARF*”, é necessário subtrair, do “*Valor total do DARF*”, o valor referente ao débito efetivamente apurado pela Fiscalização no “Demonstrativo de Apuração de Débitos” (fls. 229/230), acrescido de juros e multa de mora. Logo, não houve nenhum “deflacionamento”, como indagou o Recorrente.

Pelo exposto, voto por rejeitar esta preliminar.

II - DOS VALORES PAGOS INDEVIDAMENTE ANTES DO INGRESSO DO MANDAMUS

Sustenta o Recorrente que carece de fundamento jurídico o argumento de que o contribuinte não faz jus à utilização do crédito oriundo de pagamentos ocorridos antes do

mandado de segurança. Em seu entender, uma vez declarada a inconstitucionalidade do dispositivo atacado (fato incontroverso no caso concreto), restou afastado, de plano, o direito do Fisco de exigir o tributo. A consequência direta desta premissa seria de que o Fisco tenha que devolver aquilo que exigiu sob a égide da Lei julgada inconstitucional.

Os fundamentos da decisão da DRJ foram expressos, em síntese, da seguinte forma:

Dessa forma para esmiuçar a lide passaremos a dividi-la em tópicos:

a) Da eficácia executiva do Mandado de Segurança

A questão, bastante controvertida, diga-se de passagem, foi objeto da Nota Técnica COSIT nº 18, de 30/07/2010, a qual submeteu várias indagações de diversas Regiões Fiscais à apreciação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN), tendo em vista suas atribuições de consultoria e assessoramento jurídico previstas no art. 13, da Lei Complementar nº 73, de 10/02/1993.

A PGFN, por sua vez, manifestou-se sobre a matéria que lhe fora encaminhada pela COSIT inicialmente por meio do Parecer PGFN/CRJ nº 19, de 06/01/2011. A seguir vão alguns trechos do Parecer que estão diretamente ligadas à solução do litígio:

(...)

Conclui na continuidade a PGFN que as sentenças mandamentais gozam de eficácia executiva e poderão ser objeto de compensação sempre que a sentença, ao reconhecer a existência/inexistência de relação jurídico-tributária, contiver, mesmo que implicitamente, os elementos identificadores da obrigação. Ressalte-se, todavia, que como o writ alcança somente as prestações atuais e futuras, sua abrangência será entre a data da impetração e do efetivo cumprimento da ordem de força mandamental e de eficácia executiva (no caso de não cumprimento da ordem – art. 461, do CPC). Assim conclui o Parecer:

61. Diante das considerações delineadas, constata-se que a força executiva da sentença decorre da natureza e do conteúdo da decisão, independentemente da denominação a ela atribuída, de tal maneira que gozará de eficácia executiva e, portanto, poderá ser objeto de compensação toda sentença tributária que, ao reconhecer a existência/inexistência de relação jurídico-tributária, contiver, mesmo que implicitamente, os elementos identificadores da obrigação devida (sujeitos, prestação e exigibilidade).

(...)

65. Em consequência, esta Procuradoria-Geral não corrobora com a proposta de solução firmada pela Disit/SRRF10, no sentido de que “para as unidades da RFB homologarem DCOMP (...), é necessário que a ação judicial que enseje a homologação (...) tenha como objeto o reconhecimento em favor do sujeito passivo de crédito contra a Fazenda Nacional e que a decisão nela proferida expressamente (...) autorize a compensação”, pois a posição defendida neste Parecer é de que, para se atribuir executividade à sentença tributária, basta que esta, ao certificar a inexistência de relação jurídico-tributária, contenha, ainda que indiretamente, todos os elementos identificadores da obrigação devida, como sujeitos, prestação e exigibilidade.”

b) Do Mandado de Segurança e seus efeitos no direito creditório

O Parecer PGFN/CRJ nº 19, de 06/01/2011, esclareceu que a sentença proferida em sede de mandado de segurança se sujeita a dois regramentos: a) como o writ alcança somente as prestações atuais e futuras, gozam os consectários entre a data da impetração

e do efetivo cumprimento da ordem de força mandamental e de eficácia executiva (no caso de não cumprimento da ordem – art. 461 do CPC), podendo tais valores, em consequência, ser objeto de compensação tributária (Súmula nº 213 do STJ) e b) inviabilidade da cobrança, por meio de mandado de segurança, dos valores referentes às parcelas pretéritas ao ajuizamento do writ e, portanto, impossibilidade de compensação de tais créditos, devendo ser ajuizada nova ação (repetição de indébito) à satisfação dos créditos pretéritos (Súmulas nº 269 e 271 do STF).

Observemos o que dispõe tal Parecer:

(...)

60. Nesse contexto, conclui-se que a sentença proferida em sede de mandado de segurança se sujeita a dois regramentos: a) como o writ alcança somente as prestações atuais e futuras, gozam os consectários entre a data da impetração e do efetivo cumprimento da ordem de força mandamental e de eficácia executiva (no caso de não cumprimento da ordem – art. 461 do CPC), podendo tais valores, em consequência, ser objeto de compensação tributária (Súmula nº 213 do STJ) e b) inviabilidade da cobrança, por meio de mandado de segurança, dos valores referentes às parcelas pretéritas ao ajuizamento do writ e, portanto, impossibilidade de compensação de tais créditos, devendo ser ajuizada nova ação (repetição de indébito) à satisfação dos créditos pretéritos (Súmulas nº 269 e 271 do STF).

Como dispõe esse último parágrafo, a sentença proferida em sede de Mandado de Segurança alcança as prestações atuais e futuras, gozando o consectário entre a data da impetração e do efetivo cumprimento da ordem de força mandamental e de eficácia executiva, podendo tais valores, em consequência, serem objetos de compensação tributária.

Entretanto, outro tem sido o posicionamento do STJ sobre a matéria, conforme se verifica dos seguintes precedentes:

a) REsp nº 1.911.513/RS, Relator Ministro BENEDITO GONÇALVES, Publicação em 13/04/2021:

É o relatório. Passo a decidir.

A insurgência merece prosperar.

Verifica-se que o acórdão recorrido encontra-se em dissonância com a jurisprudência desta Corte Superior, a qual entende que a possibilidade de a sentença mandamental declarar o direito à compensação (ou creditamento), nos termos da Súmula 213/STJ, de créditos ainda não atingidos pela prescrição não implica concessão de efeitos patrimoniais pretéritos à impetração, de modo que, reconhecido o direito à compensação, a comprovação do indébito e efetiva compensação deverão ser pleiteadas no âmbito administrativo, respeitado o prazo prescricional quinquenal anterior ao ajuizamento do *mandamus*.

Nesse sentido:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO. MANDADO DE SEGURANÇA. RESTITUIÇÃO OU COMPENSAÇÃO DO INDÉBITO TRIBUTÁRIO. POSSIBILIDADE. SÚMULAS 213 E 461 DO STJ.

1. Esta Corte já se manifestou no sentido de que o mandado de segurança constitui instrumento adequado à declaração do direito à compensação do indébito recolhido em período anterior à impetração, observado o prazo prescricional de 5 (cinco) anos contados retroativamente a partir da data do ajuizamento da ação mandamental.

Precedente: EDcl nos EDcl no REsp 1.215.773/RS, Rel. Ministro Arnaldo Esteves Lima, Primeira Seção, DJe 20/6/2014.

2. A sentença do Mandado de Segurança que reconhece o direito à compensação tributária (Súmula 213/STJ: "O mandado de segurança constitui ação adequada para a declaração do direito à compensação tributária"), é título executivo judicial, de modo que o contribuinte pode optar entre a compensação e a restituição do indébito (Súmula 461/STJ: "O contribuinte pode optar por receber, por meio de precatório ou por compensação, o indébito tributário certificado por sentença declaratória transitada em julgado").

3. Agravo interno da FAZENDA NACIONAL não provido.

(AgInt no REsp 1.778.268/RS, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 26/03/2019, DJe 02/04/2019)

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NOS EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NO RECURSO ESPECIAL. PRESCRIÇÃO. OMISSÃO. EXISTÊNCIA. MANDADO DE SEGURANÇA. APROVEITAMENTO DE CRÉDITO. PRESCRIÇÃO. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO ACOLHIDOS.

[...]

2. A possibilidade de a sentença mandamental declarar o direito à compensação, restituição ou creditamento de créditos ainda não atingidos pela prescrição "não implica concessão de efeitos patrimoniais pretéritos à impetração" (AgRg no REsp 1.365.189/SC, Rel. Min. BENEDITO GONÇALVES, Primeira Seção, DJe 15/04/14)

3. Embargos de declaração acolhidos, a fim de declarar o direito ao aproveitamento de crédito em discussão no período de 5 (cinco) anos, contados retroativamente a partir da impetração do *mandamus*.

(EDcl nos EDcl no REsp 1.215.773/RS, Rel. Ministro ARNALDO ESTEVES LIMA, PRIMEIRA SEÇÃO, DJe 20/6/2014)

Ante o exposto, dou provimento ao recurso especial para reconhecer que a declaração do direito à compensação também se refere aos créditos recolhidos indevidamente no quinquênio que antecede à impetração.

b) REsp nº 1.840.283, Relator Ministro GURGEL DE FARIA, Publicação em 16/03/2021:

Do que se observa, a Corte estadual não acolheu o pedido de declaração do direito à compensação dos créditos havidos anteriormente à impetração, por entender que o acolhimento dessa pretensão importaria na produção de efeitos pretéritos ao *mandamus*.

Entretanto, esse entendimento diverge da jurisprudência deste Tribunal Superior, que é no sentido de que o provimento alcançado em mandado de segurança, que visa exclusivamente a declaração do direito à compensação tributária, nos termos da Súmula 213 do STJ ("O mandado de segurança constitui ação adequada para a declaração do direito à compensação tributária"), tem efeitos exclusivamente prospectivos, os quais somente serão sentidos posteriormente ao trânsito em julgado (art. 170-A do CTN), quando da realização do efetivo encontro de contas, o qual está sujeito à fiscalização pela administração tributária.

Para essa espécie de pretensão mandamental, o reconhecimento do direito à compensação de eventuais indébitos recolhidos anteriormente à impetração ainda não atingidos pela prescrição não importa em produção de efeito patrimonial pretérito,

vedado pela Súmula 271 do STF, visto que não há quantificação dos créditos a compensar e, por conseguinte, provimento condenatório em desfavor da Fazenda Pública à devolução de determinado valor, o qual deverá ser calculado posteriormente pelo contribuinte e pelo fisco no âmbito administrativo segundo o direito declarado judicialmente ao impetrante.

Frise-se que da tese explicitada no julgamento do REsp 1.365.095/SP é possível depreender que o pedido de declaração do direito à compensação tributária está normalmente atrelado ao "reconhecimento da ilegalidade ou da inconstitucionalidade da anterior exigência da exação", ou seja, aos tributos indevidamente cobrados antes da impetração, não havendo razão jurídica para que, respeitada a prescrição, esses créditos não constem do provimento declaratório.

Aliás, como cediço, a decisão de natureza declaratória não constitui, mas apenas reconhece um direito pré-existente.

Nesse mesmo sentido, vide:

(...)

Ante o exposto, com fundamento no art. 255, § 4º, do RISTJ, DOU PROVIMENTO ao recurso especial para, reformando o acórdão recorrido: (i) reconhecer a adequação da pretensão mandamental de declaração do direito à compensação de indébito tributário recolhido em período anterior e não atingido pela prescrição, devendo esse encontro de contas ocorrer na instância administrativa, em que assegurada à autoridade fiscal o exame acerca da correção dos valores apresentados pela contribuinte; (ii) determinar o retorno dos autos ao juízo de primeira instância, para que, oportunamente, examine o referido pedido.

Pelo exposto, voto por dar provimento ao pedido do Recorrente, para que a Unidade Preparadora leve em conta, na apuração dos créditos pleiteados, os pagamentos realizados pelo contribuinte nos 5 anos anteriores à data de ajuizamento do writ.

III - DA APURAÇÃO DO VALOR DO INDÉBITO

Afirma o Recorrente que “o indébito foi obtido mediante o confronto entre o que foi pago (Coluna B) (obedecendo o §1º, do art. 3º, da Lei 9.718/98) e o valor que efetivamente era devido (LC 70/91) (Coluna A). Verifica-se, portanto, que a base de cálculo correta segunda a decisão judicial é o faturamento, excluindo-se, por consequência, as demais receitas”. Afirma, ainda, que a coluna denominada “Base de Cálculo” compõe-se do valor referente a receita bruta (“faturamento” + “demais receitas”), **e que nesta não se incluem as vendas diretas para o exterior (exportação) ou vendas com fins específicos de exportação:**

41. As bases de cálculo utilizadas pela fiscalização no “Demonstrativo de Apuração valores de débitos” não condizem com a receita bruta apurada e informada pelo contribuinte. Embora a auditoria-fiscal não tenha apontado especificamente a origem/justificativa da divergência que entendeu existir, o que dificulta o exercício da própria defesa do contribuinte (tema objeto da preliminar), **verifica-se pelo confronto das planilhas de cálculo e dos documentos juntados pelo contribuinte** à fls. 77 à 227 (Balancetes, Balanços, Livro de Apuração de ICMS/1999 e Declaração de ISSQN/1999), **que a fiscal considerou, equivocadamente, como faturamento as vendas equiparadas a exportação.** Tal equívoco aumentou a base de cálculo da contribuição e diminuiu, por decorrência lógica, o crédito do contribuinte.

Analizando o acórdão da DRJ, verifico que as razões para negar provimento ao pedido foram expostas da seguinte forma:

Pois bem. Da delimitação do *onus probandi* depende a definição de grande parte das responsabilidades processuais. Assim é nas relações de direito privado e, igualmente, nas relações de direito público, dentre as quais as relacionadas à imposição tributária.

No que se refere à repartição do ônus da prova nas questões litigiosas, a legislação processual administrativo-tributária inclui disposições que, em regra, reproduzem aquele que é, por assim dizer, o princípio fundamental do direito probatório, qual seja o de que quem acusa e/ou alega deve provar.

(...)

Assim, em qualquer dos tipos de repetição é exigida a apresentação dos documentos comprobatórios da existência do direito creditório como pré-requisito ao conhecimento do direito pretendido pelos contribuintes; ausentes os documentos que atestem, de forma inequívoca, a origem e a natureza do crédito, o pedido/declaração fica inarredavelmente prejudicado.

Portanto, em entendendo a autoridade fiscal que os documentos/informações produzidas pelo contribuinte durante o procedimento fiscal não se mostram bastantes e suficientes para demonstrar, de forma inequívoca, o crédito pretendido, ou entendendo inexistente o crédito, em razão de que as operações demonstradas pela interessada não são enquadráveis nas hipóteses de creditamento legalmente previstas, cabe a este negar direito, total ou parcialmente, explicitando claramente sua motivação.

Neste caso, cabe aos contribuintes, em defesa ao crédito pretendido, provar o teor das alegações contrapostas aos argumentos da autoridade fiscal para não acatar, total ou parcialmente, o alegado crédito. Importante é que, não basta aos contribuintes apenas alegar sem provar; não basta, simplesmente vir aos autos discordando do entendimento do fiscal, afirmando possuir o direito ao crédito. Os contribuintes devem ser capazes de comprovar cabalmente o direito alegado, demonstrando sua conformidade com os dispositivos legais de regência.

Saliente-se, ainda, que no âmbito de um procedimento fiscal de análise de direito creditório, todas as declarações, informações, documentos e registros contábeis elaborados pelos contribuintes somente fazem prova a seu favor perante o Fisco quanto à existência de direito pretendido, se calcados em documentos fiscais, hábeis e idôneos.

No caso em tela, entende-se que a contribuinte não conduziu aos autos elementos necessários à comprovação de suas alegações. Limitou-se a afirmar a existência dos pretendidos créditos.

Não verifico equívocos na decisão da DRJ. Com efeito, ao analisar a planilha elaborada pela Autoridade Fazendária, juntada à fl. 228 dos autos, observa-se que os códigos fiscais que compuseram a base de cálculo da contribuição foram **5.11.0** (VENDAS DE PRODUÇÃO DO ESTABELECIMENTO), **5.12.0** (VENDAS DE MERCADORIAS ADQUIRIDAS DE TERCEIROS), **5.13.0** (INDUSTRIALIZAÇÃO EFETUADA POR OUTRAS EMPRESAS) e **6.11.0** (VENDAS DE PRODUÇÃO DO ESTABELECIMENTO). O código fiscal 5.00.0 trata de SAÍDAS PARA O ESTADO e o código fiscal 6.00.0 de SAÍDAS PARA OUTROS ESTADOS.

Apesar de parte dos valores registrados nestes códigos fiscais terem sido incluídos na coluna referente a OPERAÇÕES ISENTAS, o Recorrente não apresenta provas de que tais

saídas, que foram efetuadas tendo como destino (i) o próprio Estado; ou (ii) outros Estados da federação brasileira, teriam direito a alguma isenção.

Pelas alegações de que estas operações seria isentas por serem referentes a saídas com o fim específico de exportação, outro deveria ter sido o código fiscal para escrituração no livro Registro de ICMS:

5.500	REMESSAS PARA FORMAÇÃO DE LOTE E COM FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO E EVENTUAIS DEVOLUÇÕES (NR Ajuste SINIEF 09/2005)	Início (NR Ajuste SINIEF 09/2005) (Dec. 28.868/2006 - a sua aplicação será obrigatória em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 01 de julho de 2006, ficando facultada ao contribuinte a sua adoção para fatos geradores ocorridos no período de 01 de janeiro a 30 de junho de 2006)
5.501	Remessa de produção do estabelecimento, com fim específico de exportação	Saída de produto industrializado ou produzido pelo estabelecimento, remetido com fim específico de exportação a "trading company", empresa comercial exportadora ou outro estabelecimento do remetente (NR Ajuste SINIEF 05/2005) (Dec. 28.868/2006 - Efeitos a partir de 01/01/2006, ficando facultada ao contribuinte a sua adoção para fatos geradores ocorridos no período de 01 de novembro a 31 de dezembro de 2005)
5.502	Remessa de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros, com fim específico de exportação	Classificam-se neste código as saídas de mercadorias adquiridas ou recebidas de terceiros, remetidas com fim específico de exportação a trading company, empresa comercial exportadora ou outro estabelecimento do remetente.

O código fiscal na qual são registradas as exportações diretas do Recorrente, segundo seu livro REGISTRO DE APURAÇÃO DO ICMS (fl. 83, por exemplo), é o 7.00 (SAÍDAS PARA O EXTERIOR):

7.00.0;SAIDAS PARA O EXTERIOR					
7.11.0;VENDAS DE PRODUÇÃO DO ESTABELECIMENTO	1.109.270,50			1.109.270,50	
*** SUB-TOTAL ---- > >	1.109.270,50			1.109.270,50	
*** TOTAL GERAL DE SAÍDAS --- >>>	2.219.979,37	113.440,87	18.960,27	1.137.270,50	969.268,00

O valor deste código fiscal não compõe a base de cálculo apurada pela Auditora-Fiscal da Receita Federal.

A mesma situação pode ser verificada em relação à alegação de que a Fiscalização utilizou como base de cálculo, no PA de 12/1999, o montante de R\$36.274,36, sendo que neste período a empresa teve uma variação cambial no valor de R\$36.026,98:

53. Por fim, outro equívoco encontrado no “Demonstrativo de Apuração valores de débitos” encontra-se no PA 12/1999. Nesse caso, embora o contribuinte não tenha tido faturamento, a fiscalização utilizou como base de cálculo o montante de R\$36.274,36. No PA de 12/1999 a empresa teve uma variação cambial no valor de R\$36.026,98. A fiscalização utilizou a variação cambial ativa como se faturamento fosse, o que não corresponde ao conceito legal da base de cálculo da COFINS.

54. Verifica-se, assim, que há inconsistências nos cálculos da RFB. Tratando-se de erro material, e, em respeito ao princípio da legalidade e da verdade material, deve ser corrigido o levantamento mediante novo cálculo para aferição do crédito garantido pela decisão judicial.

Analisando o livro REGISTRO DE APURAÇÃO DO ICMS, observo que o valor utilizado pelo Fisco estava registrado no código fiscal 5.11.0, que não registra, ou ao menos não deveria registrar, valores de variação cambial ativa. Assim, a mera indicação de que a operação é isenta, sem a apresentação de documentos que comprovem tal alegação, não pode ser aceita:

3.00.0:SAÍDAS PARA O ESTADO	!	36.274,60	36.274,60
5.11.0:VENDA DE PROD. DO ESTABELECIMENTO	!	36.274,60	36.274,60
5.99.0:OUTRAS SAÍDAS E/OU PREST. DE SERV. NAQ ESP!	!	36.274,60	36.274,60
III SUB-TOTAL ---- > >	!	72.549,20	72.549,20

Quanto às alegações de que o simples registro das operações na sua escrita contábil-fiscal já seria prova suficiente de suas alegações, trago as lições de Fredie Didier Jr. *et alii*, na obra Curso de Direito Processual Civil, 11ª ed., 2016, vol. 02:

8.2 Força probante dos documentos públicos

8.2.1 Fé pública e presunção de autenticidade e de veracidade do conteúdo do documento público

O documento público faz prova não só da sua formação, mas também dos fatos que o escrevem, o chefe de secretaria, o tabelião ou o servidor declarar que ocorreram em sua presença (art. 405, CPC). A presunção de autenticidade e de veracidade do conteúdo do documento público decorre da fé pública que lhe é reconhecida (p. ex., art. 215, Código Civil).

(...)

8.3 Força probante dos documentos particulares

8.3.1 Autenticidade e veracidade do conteúdo do documento particular (art. 408, caput, CPC)

As declarações constantes do documento particular, escrito e assinado, ou somente assinado, presumem-se verdadeiras em relação ao signatário (art. 408, caput, CPC, c/c art. 219, Código Civil), se não houver dúvida da sua autenticidade (art. 412, CPC). A presunção que se erige é relativa, admitindo prova em contrário.

Dessa regra é possível extrair algumas conclusões.

(...)

b) As declarações lançadas num documento, sejam elas narrativas ou dispositivas, não podem ser presumidas verdadeiras em relação a quem não os subscreveu; assim, por exemplo: se alguém afirma, por escrito, ter entregado a uma outra pessoa uma quantia em dinheiro, essa afirmação, se não for ratificada por essa outra pessoa, apenas prova que houve uma declaração, mas não a efetiva entrega do dinheiro; se alguém envia a outrem uma proposta negocial, não se pode presumir, a partir disso, que as cláusulas e condições ali indicadas foram aceitas pelo oblato.

c) As declarações lançadas num documento, sejam elas narrativas ou dispositivas, fazem prova contra o signatário, quando lhe forem desfavoráveis, porque “ordinariamente o *homo medius* não mente ao declarar contra si”.

(...)

d) As declarações lançadas num documento, sendo favoráveis ao signatário, não lhe servem de prova contra a outra parte, se esta não participou da sua formação – é o chamado “documento unilateral”. Nada obstante, os livros empresariais, que preencham os requisitos exigidos por lei e não contenham vícios extrínsecos ou intrínsecos, provam também a favor do empresário autor, desde que confirmados por outros subsídios (art. 418, CPC, c/c art. 226, Código Civil).

e) As declarações lançadas num documento, sejam elas narrativas ou dispositivas, presumem-se conhecidas por quem as subscreve e por quem delas tomou ciência inequívoca, não podendo ser opostas a terceiros. A eficácia quanto a terceiros somente se alcança com a transcrição do documento no registro público.

(...)

8.3.5 Eficácia probatória dos livros empresariais e da escrituração contábil

O empresário tem o interesse de manter a escrituração contábil e financeira da sua empresa em dia, lançando as informações necessárias ao desenvolvimento da sua atividade empresarial. Com base nessa premissa é que se erige a presunção de que as declarações contidas nos livros da empresa podem fazer prova contra e a favor do empresário.

Os livros empresariais provam contra o seu autor. É lícito ao empresário, todavia, demonstrar, por todos os meios permitidos em direito, que os lançamentos não correspondem à verdade dos fatos (art. 417, CPC, c/c art. 226, 1ª parte, Código Civil). Embora configure uma aplicação específica da presunção erigida contra o autor do documento (art. 408, caput, CPC), é justificável a existência deste dispositivo, porque os livros empresariais são documentos em relação aos quais não se costuma exigir assinatura.

Ao contrário, porém, da regra geral contida no art. 408, caput, do CPC, os livros empresariais, quando preenchem os requisitos exigidos por lei e forem escriturados sem vícios extrínsecos ou intrínsecos, provam também a favor do seu autor, desde que confirmados por outros subsídios (art. 418, CPC, c/c art. 226, 2ª parte, Código Civil). Esta é uma disposição *sui generis* porque, a despeito de se tratar de documento formado unilateralmente, pode ele, se preenchidas as exigências legais, fazer prova a favor de quem o formou.

“Imprestável, nessa ordem de ideias, o livro que não se submeteu ao registro público e à autenticação, quando exigidos por lei; assim como não terão valor probante os assentamentos rasurados, emendados ou borrados, sem adequada e oportuna ressalva.

Da mesma maneira, se a operação registrada for daquelas que devem ser acobertadas por documentação fiscal que demonstre a remessa da mercadoria, ou o cumprimento do ajuste, o assento escritural terá de ser completado por comprovantes desses eventos suplementares e circunstanciais”.

A posição externada acima tem por base os seguintes dispositivos legais:

Lei nº 10.406/2002 (Código Civil)

Art. 226. Os livros e fichas dos empresários e sociedades provam contra as pessoas a que pertencem, e, **em seu favor, quando,** escriturados sem vício extrínseco ou intrínseco, **forem confirmados por outros subsídios.**

Parágrafo único. **A prova resultante dos livros e fichas não é bastante nos casos em que a lei exige** escritura pública, ou **escrito particular revestido de requisitos especiais,** e pode ser ilidida pela comprovação da falsidade ou inexatidão dos lançamentos.

Lei nº 13.105/2015 (Código de Processo Civil)

Art. 408. As declarações constantes do documento particular escrito e assinado ou somente assinado presumem-se verdadeiras em relação ao signatário.

Parágrafo único. Quando, todavia, contiver declaração de ciência de determinado fato, **o documento particular prova a ciência, mas não o fato em si, incumbindo o ônus de prová-lo ao interessado em sua veracidade.**

(...)

Art. 410. Considera-se autor do documento particular:

I - aquele que o fez e o assinou;

II - aquele por conta de quem ele foi feito, estando assinado;

III - aquele que, mandando compô-lo, não o firmou porque, conforme a experiência comum, não se costuma assinar, como livros empresariais e assentos domésticos.

(...)

Art. 412. **O documento particular de cuja autenticidade não se duvida prova que o seu autor fez a declaração que lhe é atribuída.**

(...)

Art. 417. **Os livros empresariais provam contra seu autor**, sendo lícito ao empresário, todavia, demonstrar, por todos os meios permitidos em direito, que os lançamentos não correspondem à verdade dos fatos.

Art. 418. **Os livros empresariais que preencham os requisitos exigidos por lei provam a favor de seu autor no litígio entre empresários.**

Art. 419. A escrituração contábil é indivisível, e, se dos fatos que resultam dos lançamentos, uns são favoráveis ao interesse de seu autor e outros lhe são contrários, ambos serão considerados em conjunto, como unidade.

Em conclusão, a doutrina não deixa dúvidas de que a escrituração contábil (livros empresariais) pode fazer prova **contra quem prestou as informações dela constantes**, mas somente pode servir de prova em litígio contra a Fazenda Nacional se estiverem cumpridos determinados requisitos formais e desde que confirmados por outros subsídios (art. 226, *caput*, Código Civil), sendo exigida, quando for o caso, a comprovação por meio de escrito particular revestido de requisitos especiais (art. 226, parágrafo único, Código Civil), que, na maioria dos casos de interesse para o Fisco, corresponde à nota fiscal.

Pelo exposto, voto por negar provimento a este pedido.

IV - CONCLUSÃO

Pelo exposto, voto pelo provimento parcial ao recurso, para reconhecer o direito creditório referente aos pagamentos realizados pelo contribuinte nos 5 anos anteriores à data de ajuizamento do Mandado de Segurança e que tenham sido devidamente comprovados nos autos.

(documento assinado digitalmente)

Lázaro Antônio Souza Soares - Relator

Fl. 19 do Acórdão n.º 3401-009.078 - 3ª Sejul/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 11065.723371/2011-96