



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13888.721736/2014-32
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3001-002.467 – 3ª Seção de Julgamento / 1ª Turma Extraordinária
Sessão de 08 de abril de 2024
Recorrente MAGAZINE AMERICANA LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/10/1989 a 31/03/1992

HABILITAÇÃO. HOMOLOGAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. NÃO OCORRÊNCIA.

O deferimento do pedido de habilitação do crédito reconhecido por decisão judicial transitada em julgado constitui condição prévia para a análise dos pedidos de compensação, porém, não implica a homologação destes ou o deferimento do pedido de restituição, de ressarcimento ou de reembolso, nem alteração do prazo prescricional.

DIREITO CREDITÓRIO. DECISÃO JUDICIAL. COMPROVAÇÃO.

O reconhecimento do direito creditório pleiteado pelo contribuinte demanda a comprovação inequívoca de sua liquidez e certeza (art. 170, CTN).

Em se tratando de direito creditório pleiteado com base em decisão judicial que reconheceu a inconstitucionalidade do art. 9º, 2ª parte, da Lei nº 7.689/88, do art. 7º da Lei nº 7.787/89, do art. 1º da Lei nº 7.894/90 e do art. 1º da Lei nº 8.147/90, por meio dos quais majorou-se a alíquota da contribuição para o Finsocial para além dos 0,5% (meio por cento) originalmente estabelecidos no Decreto-Lei nº 1.940, de 25 de maio de 1982, a demonstração da efetiva existência dos débitos demanda do contribuinte não só a apresentação dos comprovantes de recolhimento mas também a demonstração da base de cálculo da contribuição e da alíquota aplicada, de modo a evidenciar que os recolhimentos foram realizados com esteio nas disposições legais consideradas viciadas.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. DIREITO CREDITÓRIO. COMPROVAÇÃO. ÔNUS DO CONTRIBUINTE.

A comprovação da liquidez e certeza do direito creditório no âmbito do processo administrativo fiscal compete ao contribuinte, que é quem alega o direito, nos termos do art. 373, I, do Código de Processo Civil e do art. 28 do Decreto nº 7.574/2011.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(documento assinado digitalmente)

João José Schini Norbiato – Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Aniello Miranda Aufiero Junior (suplente convocado(a)), Bruno Minoru Takii, Francisca Elizabeth Barreto, Laura Baptista Borges, Wilson Antônio de Souza Côrrea, João José Schini Norbiato (Presidente).

Relatório

Por economia processual e, sobretudo, por bem sintetizar os eventos processuais até a apresentação da manifestação de inconformidade, reproduzo a seguir o relatório contido na decisão proferida pela Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil 08 (São Paulo/SP):

O presente processo cuida de Manifestação de Inconformidade em face do **Despacho Decisório nº 532/2014** constante de **fls. 89/97**, o qual **não reconheceu o direito creditório pleiteado** pela Interessada, bem como **não homologou as Declarações de Compensações identificadas na tabela abaixo**:

PER/DCOMP	CRÉDITO	VALOR TRANS.	DÉBITO	PROC. JUDICIAL	PROC.HABILTTACÃO
05387.22657.071209.13.54-9061	140.362,77	140.362,77	114.378,36	9300147889	13886.001759/2009-80
00176.41368250110.13.54-8493	26.174,10	26.174,10	26.174,10	9300147889	13886.001759/2009-80

Nos termos do Despacho Decisório em referência, a Interessada apresentou, em 27/07/2009, por intermédio do **processo nº 13886.001759/2009-80**, o **Pedido de Habilitação do Crédito** então reconhecido judicialmente – cuja **decisão transitou em julgado no dia 11/03/2009** –, o qual **restou deferido DRF/PIRACICABA**.

Informa a Autoridade Fiscal que, em verificação realizada no processo de Habilitação de Crédito, **constatou-se que não constava nos autos a documentação comprobatória do suposto direito pleiteado**; em razão de tal fato, haja vista a falta de elementos suficientes para conclusão da análise da liquidez e certeza do direito creditório, **a Interessada foi intimada, através do Termo de Intimação DRF/PCA nº 358/2014 às fls. 13/15, a apresentar a seguinte documentação**:

- documentos que comprovem a homologação pelo Poder Judiciário da **desistência da execução do título judicial ou da renúncia a sua execução** e a assunção de todas as custas do processo de execução, inclusive os honorários advocatícios;
- cópias das **principais peças processuais relativas à Ação Ordinária nº 93.0014788-9**, tais como: Petição Inicial, Sentenças, Recursos e Acórdãos proferidos;
- cópias dos **DARF's comprobatórios dos recolhimentos efetuados a título do FINSOCIAL relativos ao período de 10/1989 a março/1992**;
- cópias das **Declarações de Imposto de Renda de Pessoa Jurídica (DIRPJ)** relativas aos anos-calendário que englobem o período do crédito pleiteado;

- cópias de partes relevantes do **Livro Razão que comprovem os valores das bases de cálculo do FINSOCIAL relativo ao período que se pretende utilizar no cálculo do crédito;**

- **declaração assinada pelo contabilista responsável e pelo representante legal da empresa, em face dos itens precedentes, atestando que os lançamentos no Livro Razão representam fielmente os efetuados no Livro Diário, acompanhada de cópia das folhas de abertura e de encerramento do Diário e do Razão.**

- cópia do contrato social, acompanhada das alterações contratuais;

- cópia dos atos correspondentes aos eventos de cisão, incorporação ou fusão, se for o caso;

À fl. 94, a Autoridade Fiscal informa que :

Em 13/08/2014, a interessada protocolizou, junto à ARF/AMERICANA, correspondência (fls. 18-20), na qual **requereu a prorrogação do prazo**, por mais quarenta e cinco dias, para a entrega da documentação solicitada no Termo de Intimação nº 358/2014, alegando a necessidade do desarquivamento dos autos do processo judicial, colacionando ao requerimento, a petição de desarquivamento protocolizada junto ao Poder Judiciário em 08/08/2014.

Ocorre que, **até a presente data (11/11/2014), após o transcurso de noventa dias de seu requerimento, não foram apresentados quaisquer dos documentos solicitados.** Desta forma, restou evidenciada a inércia da interessada em atender à intimação que lhe foi dirigida, **exercendo, desta maneira, a faculdade de não apresentar qualquer documento corroborativo de seu alegado direito creditório**, que possibilite à RFB manifestar-se quanto à certeza e liquidez do crédito, bem como, da correção da compensação efetuada pelo sujeito passivo.

Cientificada do Despacho Decisório, a Interessada apresentou, tempestivamente, a **Manifestação de Inconformidade constante de fls. 104/115**; em suma, na forma transcrita:

(...)

O pedido de Habilitação de Crédito Reconhecido com trânsito em Julgado foi requerido e **devidamente instruído de acordo com a IN da RFB 900/08**, em data de 27 de julho de 2009 e **deferido em 08 de dezembro do mesmo ano**. Ressalte-se que na ocasião **foram juntadas as respectivas guias Darf's que comprovaram os referidos créditos.**

Ocorre que, **a Douteira Seção de Orientação e Análise Tributária em Piracicaba**, através da ora requerida Intimação, depois de quase 05 (cinco) anos, **houve por bem desconsiderar a habilitação já deferida e glosar a compensação efetuada pela Requerente**, sob o fundamento de que a mesma não apresentou a documentação requerida e, portanto, o crédito não poderia ser habilitado e dessa forma a compensação efetuada fora indevida.

Esses são os fatos.

PRELIMINARMENTE, cumpre ressaltar que, embora a Administração detenha o poder de auto tutela administrativa, que lhe confere diretrizes de rever seus próprios atos, também e igualmente, **está submetida a estrita observância da legalidade**, pois o desfazimento de qualquer ato, em especial aquele que fora deferido em observância à decisão da mais alta corte, galgando todas as

instâncias judiciais, por longos anos de tramitação, não pode ser desprezada sob essa análise simplista com a fundamentação apresentada na tentativa de subtrair o que outrora deferira, posto que o direito da recorrente goza de segurança jurídica, direito adquirido e boa fé. Depreende-se, contrario sensu, e ad argumentandum, que se a recorrente não tem o direito de reaver o que pagou indevidamente como pretende demonstrar, desconsiderando mesmo a decisão do STF (Supremo Tribunal Federal), então, pela lógica matemática, o Fisco estará se apossando de valores que não lhe pertence, atitude que fere de morte o princípio da moralidade, insculpido na Constituição federal do Brasil.

Outrossim, nos termos do artigo 57, 4º inciso I do Decreto 7.574/2011, a Requerente apresenta a documentação anexa, onde se cumpre a Intimação DRF/PCA nº 358/2014, através da presente manifestação, baia visto que o processo judicial encontrava-se arquivado desde 2010 e somente fora desarquivado em 11 de setembro de 2014, conforme se demonstra no andamento processual anexo e a requerente só acima pode reproduzir as cópias solicitadas, evidenciando assim, motivo de força maior, eis que a autoridade fiscal necessitou de quase 05 (cinco) anos para analisar o pedido lá deferido, mas para o contribuinte determina 90 (noventa) dias para tal cumprimento.

(...)

In casu, **a liquidez e certeza dos créditos se dão exatamente em decorrência da declaração judicial da inconstitucionalidade da exigência do FINSOCIAL**, pois a Requerente ajuizou uma ação declaratória, onde se faz provas substanciais do direito pretendido, caso a mesma não possuísse tal crédito a demanda seria extinta sem julgamento do mérito, conseqüentemente foi reconhecido que os recolhimentos feitos pela Requerente se deram de forma indevida, sendo, portanto, passíveis de restituição.

A circunstância fática que materializa o direito de compensação da Requerente preexiste e decorre do pagamento indevido de tributo. A Requerente é credora da Fazenda, cabendo repetir que este crédito corresponde a um "valor monetário", uma vez que foi efetuado pagamento indevido de tributo que na verdade nunca existiu, conforme se demonstra de maneira cabal através dos DARF ora anexada.

Nessa esteira **para a liquidação do débito, bem como para a sua compensação em sede administrativa, é suficiente a presença nos autos das guias DARF comprovando o recolhimento do tributo indevido** efetuado, tal recolhimento certamente foi efetuado com base na legislação da época.

(...)

Portanto, **sendo suficiente a apresentação das guias DARF'S para o regular procedimento compensatório, é incabível qualquer alegação no sentido de impossibilidade de homologação da compensação por não haver como se apurar o montante devido.** Todavia, a requerente pugna pela juntada dos documentos solicitados pela autoridade fiscal extraídos do processo judicial nº 93.0014788-9, que tramitou perante a 21ª Vara da Justiça Federal de São Paulo (vide anexo 1), com o fito comprovar documentalmente os procedimentos realizados, confiando na segurança jurídica que permeia as relações fiscais e boa fé, uma vez que somente utilizou do crédito, cuja glosa se pretende, por ter sido autorizado pela própria administração tributária, considerando que o objeto do crédito (ex Finsocial) fora declarado pelo Supremo Tribunal Federal, como inconstitucional e mais, a Requerente cumpriu todas as etapas do processo judicial, portanto, se tal glosa permanecer, resta claro a violação do princípio do devido processo legal e o direito adquirido, insculpido na Constituição Federal.

(...).

Acerca da matéria em julgamento, às fls. 109/114 cita decisões proferidas no âmbito do Poder Judiciário; por derradeiro, requer seja reconhecido o direito declarado e homologadas as compensações realizadas.

[grifo nosso]

Ao deliberar acerca da manifestação de inconformidade apresentada pelo contribuinte (acórdão nº **108-015.393**, às fls. 256/264), a **7ª TURMA DA DRJ08**, por unanimidade de votos, julgou-a improcedente. O acórdão do colegiado a quo recebeu a seguinte ementa:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Data do fato gerador: 11/03/2009

PEDIDO DE HABILITAÇÃO. CRÉDITO. NÃO DEFERIMENTO.

A habilitação de crédito reconhecido por decisão judicial transitada em julgado para fins de restituição, ressarcimento e compensação, mediante o Programa PER/DCOMP, não se presta, por si só, ao deferimento do crédito pleiteado.

COMPENSAÇÃO. INEXISTÊNCIA DE CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE.

A homologação da compensação declarada pelo sujeito passivo depende da existência de crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, passível de restituição ou ressarcimento.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Cientificado dessa r. decisão, o contribuinte apresentou recurso voluntário (fls. 272/280), no qual, após repetir praticamente *ipsis litteris* os argumentos apresentados em primeira instância (expostos acima), aduziu que o “*acórdão ora guerreado contraria frontalmente os ditames da Lei nº 13.874/2019, em especial os artigos 19 e 19-A, bem como o artigo 2º inciso II, pois inverter o ônus de uma prova já produzida, ou seja, verificar se o cálculo apresentado pelo contribuinte está correto, é negar a boa-fé do particular perante o poder público.*”.

Recebido o recurso, o presente processo foi objeto de sorteio e distribuição à minha relatoria.

É o relatório.

Voto

Conselheiro João José Schini Norbiato, Relator.

1. Da competência para julgamento do feito

Em virtude da norma contida no artigo 65 do Anexo da Portaria MF nº 1634, de 21 de dezembro de 2023, a qual aprova o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, este colegiado é competente para apreciar este feito.

2. Do conhecimento

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos formais de admissibilidade, portanto, dele tomo conhecimento e passo à análise das razões recursais.

3. Do mérito

Em sua peça recursal, o contribuinte: **1)** argumenta que o Serviço de Orientação e Análise Tributária da DRF em Piracicaba/SP desconsiderou a habilitação deferida e não homologou a compensação declarada; **2)** alega que a autoridade fiscal concluiu pela existência do crédito, mas não chegou ao valor compensável em virtude de uma suposta falta de provas; **3)** defende que, *in casu*, a liquidez e certeza dos créditos se dão exatamente em decorrência da declaração judicial da inconstitucionalidade da exigência do FINSOCIAL; **4)** sustenta que para a liquidação do crédito é suficiente a apresentação das guias de recolhimento (cita ementas de decisões judiciais para embasar seu argumento); **5)** alega que os recolhimentos foram realizados com base em alíquotas fixadas por disposições legais consideradas inconstitucionais, cabendo à administração demonstrar se houve excesso e não simplesmente negar a compensação; por fim, **6)** suscita que acórdão da câmara baixa contraria os ditames da Lei nº 13.874/2019.

Exposta a síntese dos argumentos, começemos por abordar a habilitação e sua função no procedimento de análise dos pedidos de compensação baseados em decisões judiciais transitadas em julgado.

À época dos fatos, o pedido de habilitação (27/07/2009) era disciplinado pelo art. 71 da Instrução Normativa RFB nº 900, de 30 de dezembro de 2008, nos seguintes termos:

Art. 71. Na hipótese de **crédito reconhecido por decisão judicial transitada em julgado, a Declaração de Compensação, o pedido de restituição, o pedido de ressarcimento e o pedido de reembolso somente serão recepcionados pela RFB após prévia habilitação do crédito** pela DRF, Derat ou Deinf com jurisdição sobre o domicílio tributário do sujeito passivo.

§ 1º A habilitação de que trata o caput será obtida mediante pedido do sujeito passivo, formalizado em processo administrativo instruído com:

I - o formulário **Pedido de Habilitação de Crédito** Reconhecido por Decisão Judicial Transitada em Julgado, constante do Anexo VIII, devidamente preenchido;

II - **certidão de inteiro teor** do processo, expedida pela Justiça Federal;

III - na hipótese de ação de repetição de indébito, bem como nas demais hipóteses em que o crédito esteja amparado em título judicial passível de execução, **cópia da decisão que homologou a desistência da execução do título judicial** e a assunção de todas as

custas e honorários advocatícios referentes ao processo de execução ou cópia da petição de renúncia à execução do título judicial protocolada na Justiça Federal;

IV - cópia do **contrato social ou do estatuto da pessoa jurídica** acompanhada, conforme o caso, da última alteração contratual em que houve mudança da administração ou da ata da assembléia que elegeu a diretoria;

V - cópia dos **atos correspondentes aos eventos de cisão, incorporação ou fusão**, se for o caso;

VI - cópia do **documento comprobatório da representação legal e do documento de identidade do representante**, na hipótese de pedido de habilitação do crédito formulado por representante legal do sujeito passivo; e

VII - **procuração** conferida por instrumento público ou particular e cópia do documento de identidade do outorgado, na hipótese de pedido de habilitação formulado por mandatário do sujeito passivo.

§ 2º Constatada irregularidade ou insuficiência de informações nos documentos a que se referem os incisos I a VII do § 1º, o requerente será intimado a regularizar as pendências no prazo de 30 (trinta) dias, contados da data de ciência da intimação.

§ 3º No prazo de 30 (trinta) dias, contados da data da protocolização do pedido ou da regularização de pendências de que trata o § 2º, **será proferido despacho decisório sobre o pedido de habilitação do crédito**.

§ 4º O pedido de habilitação do crédito será deferido pelo titular da DRF, Derat ou Deinf, mediante a **confirmação** de que:

I - o **sujeito passivo figura no pólo ativo da ação**;

II - a **ação tem por objeto o reconhecimento de crédito relativo a tributo administrado pela RFB**;

III - **houve reconhecimento do crédito** por decisão judicial transitada em julgado;

IV - o pedido foi formalizado no prazo de 5 (cinco) anos da data do trânsito em julgado da decisão ou da homologação da desistência da execução do título judicial; e

V - na hipótese de ação de repetição de indébito, bem como nas demais hipóteses de crédito amparado em título judicial passível de execução, **houve a homologação pelo Poder Judiciário da desistência da execução do título judicial ou a comprovação da renúncia à sua execução**, e a assunção de todas as custas e dos honorários advocatícios referentes ao processo de execução.

§ 5º Será indeferido o pedido de habilitação do crédito nas seguintes hipóteses:

I - as pendências a que se refere o § 2º não forem regularizadas no prazo nele previsto; ou

II - não forem atendidos os requisitos constantes do § 4º.

§ 6º O **deferimento do pedido de habilitação do crédito não implica homologação da compensação ou deferimento do pedido de restituição, de ressarcimento ou de reembolso nem alteração do prazo prescricional quinquenal do título judicial referido no inciso IV do § 4º**.

[grifo nosso]

Depreende-se dessas disposições que a habilitação não constitui ateste da liquidação do crédito, servindo, na prática, de uma condição prévia para a análise dos pedidos de compensação que tenham por objeto crédito do contribuinte, frente ao Fisco, reconhecido judicialmente. Sua finalidade é atestar a existência de decisão definitiva que reconheceu direito a crédito e certificar que o pleiteante é o beneficiário dessa decisão. Portanto, a habilitação não implica a necessária homologação da declaração de compensação que será posteriormente apresentada. Somente quando da análise desta que a liquidez e certeza do direito alegado (art. 170, CTN) serão atestadas. No caso concreto, é exatamente isso que se constata no DESPACHO DECISÓRIO 0097/2009 (fls. 67/69):

EMENTA: PEDIDO DE HABILITAÇÃO DE CRÉDITO RECONHECIDO POR DECISÃO JUDICIAL TRANSITADA EM JULGADO.

PEDIDO DEFERIDO. Na hipótese de crédito reconhecido por decisão judicial transitada em julgado, a Declaração de Compensação, o pedido de restituição, o pedido de ressarcimento e o pedido de reembolso somente serão recepcionados pela RFB após prévia habilitação do crédito pela DRF, Derat ou Deinf com jurisdição sobre o domicílio tributário do sujeito passivo.

Defere-se o Pedido de Habilitação que atenda ao disposto na IN SRB 900/2008.

No que diz respeito à afirmação de que o Fisco concluiu pela existência do crédito e só não conseguiu determinar o quantum, parece-nos que a própria ementa do Despacho Decisório nº 532/2014 de 11/11/2014 (fls. 89/97) não corrobora tal argumento:

Assunto: Declaração de Compensação.

Ementa: O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela RFB, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão.

Declarado judicialmente o direito do sujeito passivo de compensar-se dos valores pagos a maior a título de FINSOCIAL, **incumbe ao mesmo a demonstração, acompanhada das provas hábeis, da composição, existência e disponibilidade do crédito que alega possuir** junto à Fazenda Nacional **para que sejam aferidas sua liquidez e certeza pela autoridade administrativa.**

O contribuinte fora intimado a apresentar a retrocitada documentação, entretanto, não atendeu à intimação que lhe foi dirigida, pois, não houve a apresentação de qualquer documento comprobatório do seu direito creditório.

Desta feita, **na impossibilidade de se comprovar se o sujeito passivo possui o alegado direito creditório, não há como o pleito ser deferido**, o que enseja que as Declarações de Compensação apresentadas sejam consideradas não homologadas.

Dispositivos legais: Artigos 165 e 170 do CTN; Artigo 74 da Lei nº 9.430/1996; Artigos 103 a 113 do Decreto nº 7.574/2011 e Artigos 34 e 65 da Instrução Normativa RFB nº 900/2008.

Declarações de Compensação não Homologadas.

A decisão é assertiva ao concluir que, *in casu*, o contribuinte não comprovou o direito creditório alegado.

Quanto à afirmação de que a liquidez e a certeza dos créditos decorrem da declaração judicial da inconstitucionalidade da exigência do Finsocial, entendendo ser necessário compulsar a ementa e o dispositivo do acórdão proferido pela colenda Sexta Turma do Tribunal Regional Federal da 3ª Região, no âmbito da Ação Ordinária nº 93.0014788-9, para compreender o exato alcance daquela decisão (fls. 78/82):

EMENTA

- TRIBUTÁRIO. FINSOCIAL. CONTRIBUIÇÃO. DECRETO-LEI Nº 1.940/92. ART. 9º, 2ª PARTE, DA LEI Nº 7.689/88. INCONSTITUCIONALIDADE.

- O Supremo Tribunal Federal no julgamento do R.E. nº 150-764-1-PE, declarou a inconstitucionalidade do art. 9º, 2ª parte, da Lei nº 7.689/88, por manifesta incompatibilidade com a Constituição Federal e, por consequência, dos art. 7º da Lei nº 7.787/89, art. 1º da Lei nº 7.894/90 e art. 1º da Lei nº 8.147/90.

- Prevalece, assim, o entendimento sufragado pelo Excelso Pretório, nos termos do art. 176 do R.I. desta Corte.

Vigência da contribuição ao Finsocial, instituída pelo Decreto-lei nº 1.940/82 à alíquota de 0,5%, com o acréscimo de 0,1% para os fatos impositivos ocorridos no exercício de 1988 na forma do art. 22 do Decreto-lei nº 2.397/87, até a entrada em vigor da Lei Complementar nº 70/91, nos termos do art. 56 do A.D.C.T.

- A correção monetária incide nos termos da Súmula nº 46 do extinto Tribunal Federal de Recursos e deverá ser calculada com base na variação da OTN, BTN, TR e UFIR.

- Os juros de mora são devidos à razão de 1% (um por cento) ao mês a partir do trânsito em julgado da sentença, na forma do que dispõem os artigos 161, § 1º e 167, § único do Código Tributário Nacional.

- Honorários advocatícios e custas reciprocamente distribuídos e compensados entre as partes, a teor do contido no artigo 21, caput, do Código de Processo civil.

- Apelação e remessa oficial parcialmente providas.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Juízes da Sexta Turma do Tribunal Regional Federal da Terceira Região, por decisão unânime, em dar parcial provimento à apelação e à remessa oficial, nos termos do voto da Sra. Juíza Relatora.

São Paulo, 26 de fevereiro de 1.996. (data do julgamento)

[grifo nosso]

Na decisão acima, como em muitas outras proferidas nessa mesma época, foi reconhecida a inconstitucionalidade do art. 9º, 2ª parte, da Lei nº 7.689/88, do art. 7º da Lei nº 7.787/89, do art. 1º da Lei nº 7.894/90 e do art. 1º da Lei nº 8.147/90, por meio dos quais majorou-se a alíquota da contribuição para o Finsocial para além dos 0,5% (meio por cento) originalmente estabelecidos no Decreto-Lei nº 1.940, de 25 de maio de 1982. Assim, na prática, por meio desse pronunciamento judicial, reconheceu-se o direito do contribuinte à compensação dos valores recolhidos acima do referido percentual. No entanto, percebe-se que o direito creditório reconhecido não foi em relação ao recolhimento como um todo, motivo pelo qual tal decisão não pode ser consideradas líquida. Ou seja, ela estabelece os contornos do direito reconhecido (certeza), mas não fixa o *quantum debeatur* (liquidez).

Neste ponto, adentramos à análise do argumento de que, para a liquidação do crédito, a apresentação das guias de recolhimento seria suficiente.

Pois bem. Ao meu ver a simples apresentação dos comprovantes de pagamento, por si só, não atesta a liquidez e a certeza do direito reclamado, uma vez que a existência do indébito demanda a comprovação em duas frentes. A primeira, é claro, é a comprovação da realização dos recolhimentos (no que entra a apresentação dos comprovantes) e a segunda é a de que estes pagamentos (ou parte deles) são indevidos. Logo, além da apresentação dos DARFs, incumbe ao contribuinte o dever de apresentar provas que demonstrem a existência dos indébitos, o que, no caso concreto, demandaria a demonstração da base de cálculo da contribuição para o Finsocial e da alíquota aplicada.

Nesse sentido, parece-me que a decisão proferida pela instância a quo seguiu o rumo correto, motivo pelo qual, nos termos do § 1º do art. 50 da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, e do art. 2º, § 3º, do Decreto nº 9.830, de 10 de junho de 2019, com a devida vênia, transcrevo a seguir trecho do aresto recorrido como razão complementar de decidir:

Nos termos mencionados no Despacho Decisório, em virtude da falta de elementos suficientes para conclusão da análise da liquidez e certeza do direito creditório então pleiteado, entendeu por bem a Autoridade Fiscal proceder à intimação da Interessada para que esta apresentasse os documentos elencados no Termo de Intimação constante de fl. 13/15; a respeito, conforme já mencionado ao longo deste acórdão, a defesa, **por ocasião da apresentação da Manifestação de Inconformidade, juntou cópias da documentação constante de fls. 119/252; então vejamos: (i) Alteração do Contrato Social (fls. 119/122, e, 210/252); (ii) Petição Inicial relacionada à ação judicial nº 93.0014788-9 (fls. 128/138); DARF'S – períodos de apuração: 01/89 a 04/91 (fls. 139/149); 08/91 (fl. 149); 01/92 a 02/92 (fl. 150); à fl. 149, consta, ainda, cópia de um DARF com data de vencimento em 27/01/92, com o cálculo do tributo, juntamente com a multa e os juros, sem, todavia, mencionar o(s) período(s) de apuração; (iii) Declaração de Rendimentos – Imposto de Renda Pessoa Jurídica - exercícios 1990, 1991, 1992, e, 1993 (fls. 152/198); (iv) decisões judiciais (fls. 199/208).**

No entanto, **constatamos que a defesa não atendeu à intimação no que diz respeito à apresentação de (i) cópias de partes relevantes do Livro Razão que comprovem os valores das bases de cálculo do FINSOCIAL relativo ao período que se pretende utilizar no cálculo do crédito, bem como a (ii) declaração assinada pelo contabilista responsável e pelo representante legal da empresa, em face dos itens precedentes, atestando que os lançamentos no Livro Razão representam fielmente os lançamentos efetuados no Livro Diário, acompanhada de cópia das folhas de abertura e de encerramento do Diário e do Razão, e, (iii) documentos que comprovem a homologação pelo Poder Judiciário da desistência da execução do título judicial ou da renúncia a sua execução e a assunção de todas as custas do processo de execução, inclusive os honorários advocatícios.**

Alhures, após a devida análise, esposamos o entendimento de que **o trânsito em julgado de uma ação judicial não confere – por si só – a liquidez e certeza do crédito tributário pretendido; da mesma forma, a simples apresentação dos DARF's, ao contrário do alegado na manifestação, não confere a certeza e liquidez pretendida**, motivo pelo qual o Fisco procedeu à Intimação objetivando, também, a apresentação de cópias relacionadas aos documentos mencionados no parágrafo anterior; dessa forma, em que pese a apresentação das DIRPJ's, a ausência daqueles documentos nos leva a comungar com as motivações utilizadas pela Autoridade Fiscal no Despacho Decisório nº 532/2014 – transcritas em seguida – então utilizadas para fundamentar o não reconhecimento do direito creditório pleiteado, e, conseqüentemente, não homologar as Declarações de Compensação apresentadas; dessa forma:

(...)

Ademais, como dito anteriormente, o artigo 170 da Lei nº 5.172/1966(CTN) fixa como pressuposto para que possa ser feito o encontro de contas com a Fazenda Nacional que os créditos estejam revestidos de liquidez e certeza comprovada pela demonstração do quantum recolhido indevidamente, mediante a apresentação de documentação hábil e idônea.

Por conseguinte, **a única forma de apurar o indébito tributário consiste em confrontar os valores recolhidos com os valores efetivamente devidos**. A comprovação dos primeiros se faz por meio dos comprovantes de recolhimento (DARF), desde que confirmados pelos sistemas de controle interno da RFB. Já os segundos, somente podem ser apurados pelo exame das respectivas bases de cálculo atestadas pela escrituração contábil e fiscal da empresa, uma vez que a mera apresentação dos comprovantes de recolhimento não basta para atestar a existência do direito creditório pleiteado. (grifos acrescentados)

(...)

[grifo nosso]

No que diz respeito à alegação de que *“cabe a administração demonstrar se houve excesso e retificá-lo e não simplesmente negar a compensação e cobrar de maneira injusta e arbitrária, correndo sério risco de locupletar-se de valores do contribuinte.”* (fls. 276), urge registrar que, em se tratando de direito creditório, o ônus probatório é do contribuinte, já que é ele quem afirma possuir um direito frente ao Fisco. Nesse ponto, não se pode olvidar das normas contidas no art. 373, I, do Código de Processo Civil e no art. 28 do Decreto nº 7.574/2011, que incumbem àquele que alega ter um direito o ônus de comprová-lo.

Por fim, tratamos da afirmação de que *“acórdão ora guerreado contraria frontalmente os ditames da Lei nº 13.874/2019, em especial os artigos 19 e 19-A, bem como o artigo 2º inciso II, pois inverter o ônus de uma prova já produzida, ou seja, verificar se o cálculo apresentado pelo contribuinte está correto, é negar a boa-fé do particular perante o poder público.”* (fls. 280).

Quanto ao ônus da prova, já tratamos acima. Em relação à menção que a Recorrente faz aos arts. 19 e 19-A da Lei nº 13.874/2019, evidente que seu objetivo era citar os artigos de mesmo número da Lei nº 10.522/2002, já que a Lei nº 13.874/2019 não possui art. 19-A e seu art. 19 trata de matéria sem relação com o assunto abordado nestes autos. Em verdade, é o seu art. 13 que alterou a redação dos arts. 19 e 19-A da Lei nº 10.522/2002.

Feitas essas observações, há que se dizer que esses dispositivos tratam da dispensa da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional de contestar, de oferecer contrarrazões e de interpor recursos e da vedação aos Auditores-Fiscais da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil de constituir os créditos tributários nas hipóteses neles tratadas, o que não se confunde com a obrigatoriedade da administração tributária deferir compensação quando não comprovada a liquidez e certeza dos créditos, ainda que decorrentes de decisões judiciais. O mesmo vale para as decisões dos órgãos julgadores administrativos, acaso nos autos não sejam apresentadas provas do direito.

Não é demasiado salientar que, no caso concreto, apesar da declaração da inconstitucionalidade dos dispositivos legais que aumentaram a alíquota do Finsocial, não restou

comprovado que os recolhimentos foram realizados com esteio nas disposições legais consideradas viciadas, não evidenciado, assim, um desrespeito à decisão judicial.

Conclusão

Diante do exposto, voto por negar provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

João José Schini Norbiato