



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13888.721740/2014-09
Recurso Voluntário
Acórdão nº **3001-002.468 – 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: 01/09/1989 a 31/10/1991

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 da Lei nº 7.689/88, do art. 28 da Lei nº 7.738/89, 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 indébitos 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 da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Ribeirão Preto (SP):

Trata o presente de **Declarações de Compensação, de fls. 3/10, de créditos de Finsocial reconhecidos em ação judicial transitada em julgado**, do período de **setembro e 1989 a outubro de 1991**.

Pelo **despacho decisório de fls. 145/155**, a DRF em Piracicaba **não reconheceu o direito creditório e não homologou as compensações**. Segundo tal despacho, a interessada foi **intimada a apresentar documentação comprobatória do crédito**, não tendo se desincumbido de apresentá-la, acarretando em **falta de liquidez e certeza do valor pleiteado**.

Cientificada, a interessada apresentou a **manifestação de inconformidade de fls. 162/171**.

Nela, **alegou ter cumprido a "solicitação [da autoridade], conforme se pode verificar pelos protocolos datados de 13/08 e 04/11 do corrente ano [2014], a juntada dos documentos nos presentes autos"**.

Discorreu sobre o direito à compensação, cuja "circunstância fática (...) preexiste e decorre do pagamento indevido de tributo. A Requerente é credora da Requerida, 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 apresentados no presente processo em cumprimento a intimação 360/2014"**.

Assim, **seria suficiente a apresentação dos Darfs comprovando os recolhimentos**, cabendo "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".

Transcreveu ementa de decisões judiciais (fls. 167/171) nesse sentido.

[grifo nosso]

Ao deliberar acerca da manifestação de inconformidade apresentada pelo contribuinte (acórdão nº **14-107.721**, às fls. 184/188), a **4ª TURMA DA DRJ/RPO**, por

unanimidade de votos, julgou-a improcedente. O acórdão do colegiado a quo recebeu a seguinte ementa:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/09/1989 a 31/10/1991

REPETIÇÃO DE INDÉBITO. LIQUIDEZ E CERTEZA.

Os valores recolhidos a maior ou indevidamente somente são passíveis de restituição/compensação caso os indébitos reúnam as características de liquidez e certeza.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Cientificado dessa r. decisão, o contribuinte apresentou recurso voluntário (fls. 198/206), 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 n.º 13.874/2019, em especial os artigos 19 e 19-A, bem como o artigo 2.º 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 n.º 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 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 n.º 13.874/2019.

Exposta a síntese dos argumentos, comecemos 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 (13/10/2009), o pedido de habilitação era disciplinado pelo art. 71 da Instrução Normativa RFB n.º 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 0126/2009** (fls. 134/136):

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 n.º 543/2014 de 25/11/2014 (fls. 145/155) 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 documentos comprobatórios 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 n.º 9.430/1996; Artigos 103 a 113 do Decreto n.º 7.574/2011 e Artigos 34 e 65 da Instrução Normativa RFB n.º 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, entendo ser necessário compulsar o dispositivo da sentença prolatada pelo Excelentíssimo Juiz Federal da 6ª Vara Cível da Justiça Federal da Seção Judiciária de São Paulo(SP), na Ação Ordinária n.º 93.0014787-0, para compreender o exato alcance daquela decisão (fls. 56/57):

Isto posto, e diante do mais que dos autos consta, julgo **parcialmente procedente a presente ação ordinária, no tocante ao FINSOCIAL, para declarar a relação tributária nos estritos limites do exposto, ou seja, persistindo a obrigação da autora apenas à base de 0,5% sobre o faturamento, com o acréscimo de 0,1% temporariamente em relação aos fatos geradores ocorridos no ano de 1988, a teor da legislação remanescente, recepcionada pela Constituição Federal, condenado, nestes termos, a ré à devolução do indébito, com o recolhimento comprovado nos autos, não atingido pela prescrição quinquenal**, corrigido monetariamente desde a data do ajuizamento (art. 12, Lei n.º 6899/81), acrescida de juros de mora desde o trânsito em julgado (art. 167, parágrafo único CTN).

[grifo nosso]

Na decisão acima, como em muitas outras proferidas nessa mesma época, foi reconhecida a inconstitucionalidade do art. 9º da Lei nº 7.689/88, do art. 28 da Lei nº 7.738/89, 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, no caso concreto, 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 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, do art. 2º, § 3º do Decreto nº 9.830, de 10 de junho de 2019 e do § 3º do art. 57 do RICARF, com a devida vênia, transcrevo a seguir trecho do aresto recorrido como razão complementar de decidir:

Quanto ao "atendimento" à intimação, verifica-se das respostas da interessada que ele foi parcial.

Na de fls. 16/18, datada de 13/08/2014, **a requerente só fez referência às peças judiciais e aos demonstrativos que apresentou no processo administrativo de habilitação do crédito, solicitando dilação de prazo** para cumprimento do item 1 da intimação – "documentos que comprovem a homologação pelo Poder Judiciário da desistência da execução do título judicial (...)".

Na resposta de fls. 28/29, **a interessada relacionou a documentação que estaria apresentando, observando que esperava "haver cumprido integralmente a intimação"**. Ocorre que, **apesar de ter sido apresentada a declaração do contabilista e do representante legal da empresa requerida na intimação, atestando a fidedignidade dos lançamentos contábeis, não foram apresentados as cópias do Livro Razão e das DIRPJs** requeridas pela autoridade.

Por fim, em 04/11/2014, a contribuinte protocolou novo requerimento, de fls. 76/77, no qual informou a apresentação dos Darfs, de planilhas de apuração e o contrato de incorporação solicitado. Em relação às DIRPJs e Livro Razão, afirmou:

Quanto às cópias de Imposto de Renda de Pessoa Jurídica (DIRPJ) solicitadas, a Requerente informa que não mais as possuem, tendo em vista o decurso de tempo (16 anos), portanto prescritas em decorrência da legislação vigente.

Quanto a solicitação do Livro Razão, relativamente ao período, igualmente, a Requerente não mais possui em seu arquivo, em razão do decurso de tempo, entretanto, junta em substituição relatório gerado no Sped Fiscal a partir de 2009 (doc. 04).

Em síntese, a interessada não apresentou a documentação necessária para a apuração do valor do indébito, o que inviabilizou a verificação pela autoridade competente.

Quanto às decisões judiciais mencionadas na manifestação de inconformidade, esclareço que, em não sendo a contribuinte parte nas referidas ações, elas não vinculam a autoridade administrativa.

Além disso, discordo respeitosamente das referidas decisões.

Não há dúvida de que as cópias de Darfs comprovam o recolhimento da contribuição, mas daí a concluir que elas permitem, por si só, a apuração do montante recolhido a maior, vai uma grande distância. Repita-se, sem o exame da efetiva base de cálculo da contribuição, verificável apenas mediante o exame de sua documentação contábil e fiscal, **não há como se afirmar que o valor recolhido originalmente estava de acordo com a legislação da época, e conseqüentemente o quanto daquele valor passou a ser indevido com o provimento judicial obtido pela interessada.** E, diversamente do que consta nas decisões judiciais mencionadas na manifestação, entendo que tal comprovação seja necessária e não é feita meramente pelos Darfs, cabendo fazê-la a quem pleiteia o direito.

A decisão do STJ, transcrita às fls. 170/171, fala em homologação "tanto do valor devido a título do tributo, quanto do apurado como faturamento/receita operacional bruta, sendo incabíveis quaisquer revisões, a menos que seja comprovada fraude no seu recolhimento". Está o tribunal a falar de homologação, mas **no caso do recolhimento da referida contribuição, tal homologação se deu de maneira tácita, não expressa.** Portanto, **em nenhum momento a administração expressou sua concordância com valores, seja da base de cálculo (faturamento/receita operacional bruta), alíquota e contribuição devida. A homologação tácita que se operou impede a Fazenda apenas de efetuar "revisões" por meio de lançamento após o prazo decadencial, mas não afasta o dever de examinar a liquidez e certeza de direito creditório pleiteado por contribuinte.**

E mais, concordando com o afirmado na manifestação, cabe à "administração demonstrar se houve excesso", ou melhor, apurar o eventual excesso, e para tanto é que foram requeridos os documentos comprobatórios.

Assim, não tendo a interessada atendido à intimação para apresentação de suas DIRPJs e livros fiscais, a decisão da autoridade a quo se afigura correta, razão pela qual VOTO pela improcedência da manifestação de inconformidade.

[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. 202), 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. 205).

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 de a administração tributária deferir compensação, quando não comprovada a liquidez e certeza dos créditos, ainda que estes decorram de decisões judiciais, e dos órgãos de julgamento administrativo proverem manifestações de inconformidade e recursos do contribuinte, acaso nos autos não constem provas do direito creditório.

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