



<b>Processo nº</b>	19740.000445/2007-39
<b>Recurso</b>	Especial do Procurador
<b>Acórdão nº</b>	<b>9101-004.813 – CSRF / 1ª Turma</b>
<b>Sessão de</b>	03 de março de 2020
<b>Recorrente</b>	FAZENDA NACIONAL
<b>Interessado</b>	AZUL COMPANHIA DE SEGUROS GERAIS

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Ano-calendário: 1995

RECURSO ESPECIAL. CONHECIMENTO.

DIREITO CREDITÓRIO NÃO ANALISADO. NECESSIDADE DE ANÁLISE DA EXISTÊNCIA DO CRÉDITO. RETORNO DOS AUTOS À UNIDADE ADMINISTRATIVA. INEXISTÊNCIA DE SIMILITUDE FÁTICA ENTRE OS ACÓRDÃOS COMPARADOS. DIVERGÊNCIA NÃO CARACTERIZADA.

Não se conhece de recurso especial cujos acórdãos apresentados para demonstrar a divergência definem o ônus da prova de direito creditório em face de circunstâncias fáticas diferenciadas, especialmente no que se refere à prévia intimação do sujeito passivo para comprovação da formação do indébito perante a autoridade fiscal.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em não conhecer do Recurso Especial, vencidos os conselheiros Andréa Duek Simantob (relatora), André Mendes de Moura e Viviane Vidal Wagner, que conheciam do recurso. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Edeli Pereira Bessa.

(documento assinado digitalmente)

Andréa Duek Simantob – Presidente em Exercício e Relatora

(documento assinado digitalmente)

Edeli Pereira Bessa - Redatora designada

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: André Mendes de Moura, Livia De Carli Germano, Edeli Pereira Bessa, Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Viviane Vidal Wagner, Junia Roberta Gouveia Sampaio (suplente convocada), Caio Cesar Nader Quintella, Andréa Duek Simantob (Presidente em Exercício).

## Relatório

Trata-se de Recurso Especial interposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional – PFN (fls. 186 e seguintes) em face do acórdão nº 1102-000.461 (fls. 157 e seguintes), proferido pela extinta 2ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da Primeira Seção de Julgamento, por meio do qual, por maioria de votos, foi dado parcial provimento ao recurso voluntário para reconhecer o direito do contribuinte à compensação, com o retorno dos autos à unidade de origem para a análise efetiva da existência do direito creditório pleiteado.

Originalmente, o referido acórdão mencionava, na parte dispositiva, ter sido dado provimento ao recurso. Contudo, foram opostos embargos ao acórdão pela PFN, tendo os mesmos sido acolhidos pelo colegiado por meio do acórdão nº 1102-001.167 (fls. 181 e seguintes), no qual foi sanada a contradição apontada, com a retificação da parte dispositiva para “parcial provimento”, de modo a compatibilizar o texto com toda a fundamentação expandida no voto vencedor do acórdão recorrido.

O processo versa sobre o reconhecimento de direito creditório apresentado por meio de PER/DCOMP relativo à CSLL do ano-calendário de 1995. O crédito alegado é oriundo do processo judicial nº 950000800-9 da 29ª Vara Federal da Seção Judiciária do Rio de Janeiro, e se refere à empresa incorporada Motor Union Seguros S/A.

No referido Mandado de Segurança, o Tribunal Regional Federal da 2ª Região “concedeu segurança para que o impetrante se abstinha de recolher a CSLL e o PIS, com alíquotas majoradas, por força da ECR 1/94 e MP's editadas com fulcro na referida ECR 1/94, enquanto não existir lei regulando Fundo Nacional de Emergência”. A referida decisão transitou em julgado.

O direito creditório alegado foi denegado pela autoridade administrativa ao fundamento de que “*o mandado de segurança não sendo substituto da ação de repetição de indébito não é a via adequada para obtenção de decisão judicial que atribua o direito de devolução nem compensação de valores pagos indevidamente, pois, não tendo natureza condenatória no sentido estrito, jamais poderá conceder qualquer prestação econômica em favor do autor, sendo sua índole unicamente obstar a prática de ato ou procedimento que ofenda direito liquido e certo*” (fls. 77-81).

Idêntico fundamento foi também adotado pela decisão de piso (DRJ), conforme fls. 130 e seguintes dos autos.

Na decisão recorrida, o voto vencido *acrescentou* que a questão não seria exclusivamente jurídica (quanto aos efeitos da sentença proferida na ação mandamental), mas também de prova quanto ao “*excesso de alíquota que se conteve nos valores recolhidos*”, não tendo sido juntado pela recorrente quaisquer “*documentos comprobatórios do direito pretendido*”.

O voto vencedor, contudo, assentou o entendimento de que, tendo sido declarado ilegítimo o tributo pela ação mandamental, “*e tendo a sentença efeito retroativo, os valores recolhidos até o trânsito em julgado da sentença, tornam-se indébitos passíveis de restituição/compensação*”, e, nesta conformidade, determinou o “*retorno dos autos à DRF competente para análise da efetiva existência do crédito pretendido*”.

No recurso especial, a Procuradoria sustenta que a decisão “*diverge da jurisprudência consolidada do CARF no que tange ao ônus da prova da certeza e liquidez do crédito a ser compensado*”, e apresenta como paradigmas de divergência os acórdãos nº 105-

16789 e nº 3403-003.136, nos quais, segundo a recorrente, “*ao contrário do acórdão recorrido, que flexibilizou o ônus da prova em favor do contribuinte, os acórdãos paradigmáticos não admitiram qualquer exceção*”.

Aduz que a simples menção a uma decisão judicial transitada em julgado não desonera o contribuinte do seu ônus de comprovar o efetivo recolhimento indevido, conforme restou assente no voto vencido do acórdão recorrido, e requer a reforma do julgado, para que seja restabelecida a decisão de piso.

O contribuinte, por sua vez, apresentou contrarrazões ao recurso (fls. 222 e seguintes) no qual sustenta, em síntese, que o recurso não seja conhecido em face da ausência de demonstração de interpretação divergente da lei tributária entre órgãos julgadores.

Afirma que a alegação feita no recurso especial de que caberia ao contribuinte “*comprovar a certeza e liquidez do direito alegado*” foge completamente do cerne da discussão do caso em tela, em que a decisão recorrida apenas “*reconheceu o direito do contribuinte ao procedimento de compensação, com o retorno dos autos à unidade de origem para a análise efetiva da existência do crédito pleiteado*”, ou seja, determinou “*tão somente o prosseguimento do pedido de compensação da Recorrida*”, exatamente para que seja efetuado “*o levantamento do quantum do valor disponível para a compensação*”.

Alega ainda ser “*evidente a praxe de retorno dos autos para que a própria unidade de origem verifique os aspectos formais comprobatórios do crédito que se pretende compensar*”, consoante acórdãos que colaciona, e finaliza requerendo seja negado provimento ao Recurso Especial da Fazenda.

É o relatório.

## Voto Vencido

Conselheira Andréa Duek Simantob, Relatora.

O recurso é tempestivo e interposto por parte legítima.

Pela análise dos autos, entendeu o voto vencedor do recorrido que os *efeitos* da ação mandamental julgada favoravelmente ao contribuinte, poderiam dar a ele o direito ao crédito pretendido, mas que, para tanto, deveria haver confirmação da liquidez e certeza com o devido retorno à unidade de origem.

Pois bem. A PGFN em seu recurso especial apresentou dois paradigmas relativos à negativa do retorno dos autos para realização de diligência.

Entendo que no primeiro paradigma (acórdão nº 105-16789) há similitude fática e ocorre o dissenso jurisprudencial em relação ao disposto no acórdão recorrido.

Encontra-se o debate alinhado acerca do ônus probatório, assim como acerca da análise das provas apresentadas, e, por fim, a conclusão final de que não deveriam os autos retornar à unidade de origem, pois sequer houve apresentação de elementos que ensejassem dúvidas para o retorno.

No caso do acórdão nº 3403-003.136 entendo também haver similitude fática com o recorrido, que da mesma forma indeferiu o retorno, eis que não houve apresentação de

documentos que tivessem o condão de fazer com que houvesse a conversão do julgamento em diligência ou o respectivo retorno.

Neste sentido, confirmo o despacho de admissibilidade e conheço do recurso apresentado pela PGFN.

(documento assinado digitalmente)

Andréa Duek Simantob

## Voto Vencedor

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA – Redatora designada

A I. Relatora restou vencida em seu entendimento favorável ao conhecimento do recurso especial da PGFN. A maioria do Colegiado acolheu as alegações da Contribuinte de que não estaria demonstrada a divergência jurisprudencial.

Isto porque se observa, nestes autos, que desde o despacho decisório inicial, o não reconhecimento do direito creditório utilizado pela Contribuinte em compensação decorre, apenas, do entendimento de que a ação judicial apontada não lhe conferiria o direito. Neste sentido é a conclusão da decisão às e-fls. 78/79:

Analisando situação semelhante a Procuradoria da Fazenda esclareceu que o mandado de segurança não sendo substituto da ação de repetição de indébito não é a via adequada para obtenção de decisão judicial que atribua o direito de devolução nem compensação de valores pagos indevidamente, pois, não tendo natureza condenatória no sentido estrito, jamais poderá conceder qualquer prestação econômica em favor do autor, sendo sua índole unicamente obstar a prática de ato ou procedimento que ofenda direito líquido e certo (fls. 52).

Portanto, o contribuinte não tem crédito em razão do Mandado de Segurança nº 950000800-9, passível de restituição/compensação.

A autoridade julgadora de 1ª instância endossou esta interpretação trazendo consignado que *a decisão judicial em sede de MS não pode alcançar os pedidos de compensação do interessado, formulados em 2004, porque deles não cuidou.*

Já o acórdão recorrido, como indicado em sua ementa, expressa a conclusão de que *nos casos em que o tributo é declarado ilegítimo por ação judicial e tendo a sentença efeito retroativo, os valores recolhidos até o trânsito em julgado da sentença, tornam-se indébitos passíveis de restituição/compensação.* E, neste contexto, seu voto condutor trouxe a determinação de *retorno dos autos à DRF competente para análise da efetiva existência do crédito pretendido.*

Os paradigmas, de outro lado, trataram de litígios instaurados em face de despachos decisórios que analisaram a formação do direito creditório destinado à compensação, indicando ao sujeito passivo os elementos que dependiam de prova para confirmação do *quantum* utilizado.

O voto condutor do paradigma nº 105-16.789 demonstra claramente as oportunidades concedidas ao sujeito passivo para confirmação dos elementos de formação do indébito:

[...]

O acórdão recorrido atacou esse ponto com bastante firmeza, mostrando, à fl. 240, que apenas a declaração de rendimentos não prova o saldo negativo e que seriam necessárias outras provas, notadamente contábeis. Dentre outras, ressaltou "*os registros contábeis de conta no ativo do imposto de renda ou da contribuição social a recuperar, a expressão deste direito em balanços ou balancetes, a demonstração do resultado do exercício, o oferecimento à tributação, quando for o caso, das receitas que ensejaram as retenções, etc., e ainda os registros no Livro de Apuração do Lucro Real (LALUR), tudo a dar sustentação à veracidade do saldo negativo declarado*".

No entanto, embora necessário, o conjunto probatório acima não seria suficiente. Restaria ainda, a demonstrar, que o crédito a favor do contribuinte não foi integral nem parcialmente utilizado no período entre seu afloramento, vale dizer, o término de cada um dos dois anos-calendário em questão, e a data do pedido de restituição à autoridade fiscal. Mais uma vez, tal comprovação poderia ser feita com base nos assentamentos contábeis da recorrente.

Até a presente fase processual, a recorrente teve três oportunidades de acostar provas aos autos: quando do protocolo do pedido de compensação; quando da manifestação de inconformidade sobre a decisão da DRF; e, agora, quando do recurso voluntário a este Colegiado. No mais das vezes, fez anexar cópias de declarações e guias de recolhimento (DARFs) já do conhecimento da Administração, além de planilhas (fls. 227/234) nas quais dá aos pagamentos tratamento individualizado, e não a formação de um saldo negativo ao final de cada ano. Além disso, conforme bem assinalado pela Turma Julgadora *a quo*, seria esse demonstrativo "*instrumento de valia na condição de orientador na pesquisa dos eventuais registros contábeis que pudessem indicar o crédito. Desacompanhado, nada comprova*".

[...]

O paradigma nº 3403-003.136, por sua vez, embora também se reporte a direito creditório pleiteado judicialmente, traz evidências de que fora analisada a formação do indébito, sem a devida colaboração por parte do sujeito passivo. Veja-se:

É incontrovertido nos autos que a sentença monocrática julgou improcedente o pedido e que o Tribunal Regional Federal da 3ª Região deu provimento integral à apelação da autora. Em outras palavras: o TRF da 3ª Região concedeu tudo aquilo que a autora pediu, ou seja, reconheceu o direito de encriturar o crédito-prêmio no livro de IPI acrescido de juros e correção monetária em relação às exportações efetuadas com base nos documentos que foram anexados ao processo judicial, e que, segundo o próprio contribuinte, se referem às exportações ocorridas entre setembro de 1980 e 31 de março de 1981.

Compulsando os autos, verifica-se que o contribuinte foi intimado e reintimado pela fiscalização em 23/01/2009 (fls. 384/385); em 03/03/2009 (fls. 387/388); em 14/04/2009 (fl. 389/390); em 26/11/2009 (fls. 3195/3196) e em 01/12/2009 (fls. 3197/3198) a apresentar os seguintes documentos: (i) livros de apuração de IPI; (ii) livros de registro de saídas; (iii) notas fiscais de saída; (iv) demonstrativo de apuração do crédito-prêmio de IPI; (v) demonstrativo da correção aplicada ao crédito-prêmio; (vi) demonstrativo do aproveitamento do crédito-prêmio em compensação e (vii) cópias das principais peças da ação ordinária 89.03.031739-4.

Embora tenha tido quase um ano (de janeiro a dezembro de 2009) para apresentar os documentos à fiscalização, constata-se que **não foram apresentados os livros contábeis e fiscais e nem as notas fiscais de saída do período de setembro de 1980 a março de 1981**, período ao qual se refere o crédito-prêmio reconhecido por meio da ação ordinária 89.03.031739-4.

[...] (*destaques do original*)

Assim, em contextos fáticos diferenciados, os Colegiados que proferiram os paradigmas decidiram ser do sujeito passivo o ônus de trazer aos autos a prova do direito creditório em litígio. Ou seja, por constatar que o sujeito passivo fora intimado e deixara de apresentar a documentação exigida, os Colegiados concluíram que o direito creditório em debate não poderia lhe ser reconhecido.

Equivoca-se, portanto, a PGFN quando assevera que:

A similitude fática entre os mesmos é flagrante, pois em todos os casos foi apreciada a questão do ônus da prova relativo à comprovação da certeza e liquidez do crédito objeto da compensação.

**Ao contrário do acórdão recorrido, que flexibilizou o ônus da prova em favor do contribuinte, os acórdãos paradigmáticos não admitiram qualquer exceção.**

[...]

Observa-se que todos os feitos tiveram origem na pretensão do contribuinte em compensar créditos com débitos fiscais.

O acórdão recorrido entendeu indevida a não-homologação da compensação, decidindo pelo retorno dos autos à origem para verificação do crédito, inobstante falta de comprovação de certeza e liquidez do crédito, tendo em vista que a menção de decisão judicial transitada em julgado não comprova o efetivo recolhimento indevido, conforme elucidou a ilustre Conselheira Relatora em seu voto vencido.

Por seu turno, os paradigmas foram firmes no sentido de que cabe ao contribuinte comprovar a certeza e liquidez do direito alegado, não exigindo da autoridade fiscal qualquer tipo de demonstração da insubsistência dos elementos informados na declaração. Ressalte-se a similitude fática do paradigma 3403-003.136 no que se refere a não comprovação do crédito líquido e certo alegado com fulcro em decisão judicial transitada em julgado, tendo em vista que a decisão judicial não retira o ônus da contribuinte que comprovar seu direito à compensação.

[...]

O voto condutor do acórdão recorrido expressa a divergência da maioria do Colegiado em face do entendimento firmado pela Conselheira Relatora, no sentido de que a compensação de direito creditório objeto de ação judicial seria possível, mas deveria ser acompanhada dos documentos comprobatórios do indébito. Prevaleceu o entendimento de que, admitindo-se possível o indébito com base na ação judicial indicada pelo sujeito passivo, os autos retornariam à Unidade de origem para verificação da existência do crédito. Já os paradigmas não trataram de negativas de reconhecimento de crédito porque o sujeito passivo deixou de juntar os documentos comprobatórios no momento em que pleiteou a compensação, mas sim porque, previamente intimados, não atenderam, a contento, as exigências que lhe foram dirigidas. E esta omissão dos sujeitos passivos em seu dever de colaboração foi determinante para que os Colegiados lhes imputassem o ônus da prova durante o contencioso administrativo, a evidenciar que os acórdãos comparados se distinguem em aspecto essencial para a aplicação da legislação que se alega ter sido interpretada de forma divergente.

De fato, nos termos do art. 67 do Anexo II do RICARF, o recurso especial somente tem cabimento se a *decisão der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado* outro Colegiado deste Conselho. Por sua vez, para comparação de interpretações e constatação de divergência é indispensável que situações fáticas semelhantes tenham sido decididas nos acórdãos confrontados. Se inexiste tal semelhança, a pretendida decisão se prestaria, apenas, a definir, no caso concreto, o alcance das normas tributárias, extrapolando a competência da CSRF, que não representa terceira instância administrativa, mas apenas órgão destinado a solucionar divergências jurisprudenciais. Neste sentido, aliás, é o entendimento

firmado por todas as Turmas da Câmara Superior de Recursos Fiscais, como são exemplos os recentes Acórdãos nº 9101-002.239, 9202-003.903 e 9303-004.148, reproduzindo entendimento há muito consolidado administrativamente, consoante Acórdão CSRF nº 01-0.956, de 27/11/1989:

Caracteriza-se a divergência de julgados, e justifica-se o apelo extremo, quando o recorrente apresenta as circunstâncias que assemelhem ou identifiquem os casos confrontados. Se a circunstância, fundamental na apreciação da divergência a nível do juízo de admissibilidade do recurso, é “tudo que modifica um fato em seu conceito sem lhe alterar a essência” ou que se “agrega a um fato sem alterá-lo substancialmente” (Magalhães Noronha, in Direito Penal, Saraiva, 1º vol., 1973, p. 248), não se toma conhecimento de recurso de divergência, quando no núcleo, a base, o centro nevrálgico da questão, dos acórdãos paradigmas, são díspares. Não se pode ter como acórdão paradigma enunciado geral, que somente confirma a legislação de regência, e assente em fatos que não coincidem com os do acórdão inquinado.

Estas as razões, portanto, para NEGAR CONHECIMENTO ao recurso especial da PGFN.

*(documento assinado digitalmente)*

EDELI PEREIRA BESSA – Redatora designada.