



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10730.909748/2009-25
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3001-001.214 – 3ª Seção de Julgamento / 1ª Turma Extraordinária
Sessão de 07 de abril de 2020
Recorrente INDUSTRIAS SINIMBU S.A.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/09/2001 a 30/09/2001

PIS. BASE DE CÁLCULO. ALARGAMENTO. LEI Nº 9.718/98. INCONSTITUCIONALIDADE. DECISÃO DO STF EM REPERCUSSÃO GERAL.

A decisão que considerou constitucional o caput do art. 3º da Lei nº 9.718/98 e declarou a inconstitucionalidade de seu § 1º estabeleceu que apenas o faturamento mensal da sociedade empresária, representado pela receita bruta advinda das atividades típicas da pessoa jurídica, integram a base de cálculo da Contribuição para PIS/PASEP e COFINS. Aplicação do RE nº 585.235/MG proferido em regime de repercussão geral.

As decisões proferidas pelo Supremo Tribunal Federal em regime de repercussão geral deverão ser reproduzidas no julgamento do recurso apresentado pelo contribuinte, por força do disposto no artigo 62, § 2º, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

PIS. VARIAÇÃO CAMBIAL POSITIVA EM OPERAÇÃO DE EXPORTAÇÃO. NÃO INCIDÊNCIA. DECISÃO DO STF EM REPERCUSSÃO GERAL.

Não incidem as contribuições ao PIS/PASEP e COFINS sobre a receita decorrente da variação cambial positiva obtida nas operações de exportação de produtos. Aplicação do RE nº 627.815/PR proferido em regime de repercussão geral.

ICMS. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO DA CONTRIBUIÇÃO (PIS/COFINS).

O montante a ser excluído da base de cálculo mensal da contribuição é o valor mensal do ICMS a recolher, consoante entendimento firmado no julgamento do RE nº 574.706/PR, pelo Supremo Tribunal Federal.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/09/2001 a 30/09/2001

PEDIDO DE COMPENSAÇÃO. CERTEZA E LIQUIDEZ DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. ÔNUS DA PROVA.

É do Contribuinte o ônus de comprovar a certeza e liquidez do crédito pretendido compensar. Pelo princípio da verdade material, o papel do julgador é, verificando estar minimamente comprovado nos autos o pleito do Sujeito Passivo, solicitar documentos complementares que possam formar a sua convicção, mas de forma subsidiária à atividade probatória já desempenhada pelo interessado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso, vencido o conselheiro Francisco Martins Leite Cavalcante, que lhe deu provimento.

(documento assinado digitalmente)

Marcos Roberto da Silva - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Luis Felipe de Barros Reche - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Marcos Roberto da Silva (Presidente), Francisco Martins Leite Cavalcante e Luis Felipe de Barros Reche.

Relatório

Refere-se o presente processo a pedido de compensação relativo a pagamento realizado a título de Contribuição para o PIS/PASEP, alegadamente recolhida a maior do que o devido, o qual não foi homologado pela unidade jurisdicionante por ter sido integralmente vinculado, o pagamento que daria origem ao crédito, a outros débitos do contribuinte, não restando saldo credor disponível para compensação.

Por economia processual e por sintetizar a realidade dos fatos, reproduzo o relatório da decisão de piso:

“Trata o presente processo de apreciação de compensação declarada no DCOMP nº 30465.28781.130906.1.3.04-9808, de crédito referente a valor que teria sido recolhido a maior, em 15/10/2001, a título de PIS, atinente ao período de apuração 09/2001, com débitos próprios.

Por meio do Despacho Decisório (fl. 34), emitido eletronicamente, o Delegado da DRF Niterói, não reconheceu o direito creditório pleiteado, alegando não restar crédito disponível para a compensação dos débitos informados, em virtude de o pagamento do qual seria oriundo já ter sido integralmente utilizado para quitar débitos do contribuinte, não restando crédito disponível para compensação dos débitos informados no PER/DCOMP.

Cientificada em 20/08/2009 (fl. 33), a interessada, inconformada, ingressou em 16/09/2008 com a manifestação de inconformidade de fls. 02/22, na qual alega, em síntese, que:

1. A base de cálculo instituída no §1º do art. 3º da Lei nº 9.718/98 é inconstitucional;
2. A receita de exportação é isenta, assim, a variação cambial decorrente do contrato de exportação, também é isenta;
3. É inconstitucional a incidência do PIS e da COFINS sobre o ICMS.

Encerra a impugnação requerendo o reconhecimento do direito creditório pleiteado, e que não haja a incidência da multa moratória tendo em vista o instituto da denúncia espontânea”.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Rio de Janeiro - RJ (DRJ/Rio de Janeiro - I), por meio do Acórdão nº 12-58.764 - 4ª Turma da DRJ/RJ1 (doc. fls. 044 a 053)¹, considerou improcedente a Manifestação de Inconformidade formalizada, em decisão assim ementada:

"ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/09/2001 a 30/09/2001

LEI Nº 9.718/98 BASE DE CÁLCULO VARIAÇÃO CAMBIAL DECORRENTE DE EXPORTAÇÃO IMUNIDADE REPERCUSSÃO GERAL RESTITUIÇÃO DOS VALORES RECOLHIDOS

A simples existência de dispensa de impugnação judicial em virtude do advento de precedente oriundo da sistemática dos arts. 543-B e 543C, do CPC, não deflagra, por si só, o dever de revisão de lançamentos e retificação de declarações, a possibilidade de restituição do indébito e de compensação e o julgamento pela procedência das impugnações no âmbito do contencioso de primeira instância. Como tais medidas repercutem diretamente sobre o direito de crédito, entende-se que somente podem ser empreendidas após a Fazenda Nacional manifestar expressamente o seu novo juízo sobre a tese de direito material tributário, através da expedição e/ou adequação dos atos normativos pertinentes, nos termos do que dispõe o CTN.

COBRANÇA. ALEGAÇÃO DE DECADÊNCIA. DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO – As eventuais insubordinações de contribuintes contra a exigência (carta-cobrança) de débitos informados em Declaração de Compensação se inserem no âmbito da competência das unidades descentralizadas, não sendo da competência das Delegacias de Julgamento.

BASE DE CÁLCULO CONTRIBUIÇÕES – O ICMS integra o preço da mercadoria e, portanto, a receita bruta, sendo devida sua inclusão na base de cálculo das contribuições.

ALEGAÇÃO INCONSTITUCIONALIDADE – Falta competência à DRJ para se pronunciar a respeito da conformidade da lei, validamente editada segundo o processo legislativo constitucionalmente previsto, com os demais preceitos emanados da própria Constituição Federal, ao ponto de reconhecer-lhe a inaplicabilidade a caso expressamente nela previsto. O controle da constitucionalidade das leis é matéria reservada, também por força de dispositivo da Carta Magna, aos órgãos do Poder Judiciário.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

¹ Todas as referências a folhas dos autos pautar-se-ão na numeração estabelecida no processo digital, em razão de este processo administrativo ter sido materializado na forma eletrônica.

Direito Creditório Não Reconhecido”.

Não resignada com o resultado insatisfatório após a decisão de primeira instância e tendo sido cientificada em 13/09/2013 pelo recebimento da Comunicação nº 39/2013, da Agência da Receita Federal do Brasil em Nova Friburgo - RJ, como se atesta a partir do Aviso de Recebimento - AR (doc. fls. 056), a recorrente formalizou seu Recurso Voluntário (doc. fls. 057 a 079) em 10/10/2013, como se extrai do carimbo de recebimento apostado pela unidade preparadora às fls. 057.

Em seu apelo, basicamente repisando os mesmos argumentos que já utilizara em sede de Manifestação de Inconformidade, a recorrente alega, em síntese, que:

- a) se encontram em vigor dois sistemas legais que regem a sistemática de apuração do PIS e da COFINS, o sistema cumulativo (Lei nº 9.718/98) e o não-cumulativo (Leis nº 10.637/02 e Lei nº 10.833/03) e todos esses diplomas legais mantiveram a obrigatoriedade da inclusão do ICMS na base de cálculo dessas duas contribuições sociais, mas o faturamento partilha de conceito semelhante ao de "receita", de somas pecuniárias que aderem definitivamente ao patrimônio do alienante sem incluir as importâncias que apenas "transitam" em sua mão, de forma que o valor cobrado a título de ICMS não corresponde à parcela de pagamento percebido por um negócio jurídico por ela praticado (receita), mas tributo cobrado por uma entidade de direito público e não podem integrar a base de cálculo do PIS e da COFINS;
- b) a base de incidência das contribuições era elegida pelas Leis Complementares nº 70/91 e 07/70, mas, com a edição da Lei nº 9.718/98, ampliou-se inconstitucionalmente a base de cálculo dessas contribuições, fazendo incidir não mais sobre o faturamento, mas sim sobre a receita bruta da empresa, de forma que a base de cálculo foi inconstitucionalmente majorada, passando as contribuições COFINS e PIS a tributar valores que não eram anteriormente, e o legislador infraconstitucional não possuía competência para instituir essas contribuições sobre a receita bruta;
- c) de acordo com a Lei nº 9.718/98, o PIS e a COFINS passaram a incidir sobre a receita bruta, entendida como a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, *“sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas”*;
- d) o art. 9º da mesma Lei estabeleceu que *“as variações monetárias dos direitos de crédito e das obrigações do contribuinte, em função da taxa de câmbio ou de índices ou coeficientes aplicáveis por disposição legal ou contratual serão consideradas, para efeitos da legislação do imposto de renda, da contribuição social sobre o lucro líquido, da contribuição PIS/PASEP e da COFINS, como receitas ou despesas financeiras, conforme o caso”* e, com base nestas normas, a Receita Federal teria editado o Ato Declaratório nº 73/99, estabelecendo que *“as variações monetárias ativas auferidas a partir de 1º de fevereiro de 1999 deverão ser computadas, na condição de receitas financeiras, na determinação das*

bases de cálculo da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins", mas a variação cambial positiva decorrente do contrato de exportação nada mais seria do que receita oriunda da referida operação e esta variação (receita) teria por fato gerador o contrato de exportação, não decorrendo, portanto, de outra operação;

- e) o conceito de receita decorrente do contrato de exportação não comporta restrições, se a lei não o fizer expressamente, e a Medida Provisória nº 1858-6, de 29.06.99, em seu art. 14, teria isentado do PIS e da COFINS, a partir de 10/02/99, as receitas da exportação de mercadorias.

Ao fim de seu apelo, e “*diante das razões invocadas, a Recorrente requer seja reconhecido o seu direito à restituição, referente aos indevidos pagamentos a título de PIS, em virtude da não-dedução da base de cálculo daquelas exações, na época própria, da totalidade das despesas operacionais incorridas em cada mês de competência, decorrentes das atividades da Recorrente, bem como, não haja a incidência da multa moratória, tendo em vista o instituto da denúncia espontânea, como medida de melhor JUSTIÇA*”.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Luis Felipe de Barros Reche, Relator.

Competência para julgamento do feito

O litígio materializado no presente processo observa o limite de alçada e a competência deste Colegiado para apreciar o feito, consoante o que estabelece o art. 23-B do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015².

Conhecimento do recurso

O Recurso Voluntário interposto é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, de sorte que dele tomo conhecimento.

Não havendo arguição de preliminares, passo então à análise do mérito.

² Art. 23-B As turmas extraordinárias são competentes para apreciar recursos voluntários relativos a exigência de crédito tributário ou de reconhecimento de direito creditório, até o valor em litígio de 60 (sessenta) salários mínimos, assim considerado

o valor constante do sistema de controle do crédito tributário, bem como os processos que tratem: (Redação dada pela Portaria MF nº 329, de 2017)

I - de exclusão e inclusão do Simples e do Simples Nacional, desvinculados de exigência de crédito tributário; (Redação dada pela Portaria MF nº 329, de 2017)

II - de isenção de IPI e IOF em favor de taxistas e deficientes físicos, desvinculados de exigência de crédito tributário; e (Redação dada pela Portaria MF nº 329, de 2017)

III - exclusivamente de isenção de IRPF por moléstia grave, qualquer que seja o valor. (Redação dada pela Portaria MF nº 329, de 2017)

(...)

Análise do mérito

A lide materializada no presente processo se inicia com Manifestação de Inconformidade pelo indeferimento de solicitação de compensação formalizada no PER/DCOMP nº 30465.28781.130906.1.3.04-9808, de 13/09/2006 (doc. fls. 038 a 042), por meio da qual a recorrente informou ter realizado recolhimento a maior de PIS, referente ao período de apuração encerrado em 30/09/2001.

A recorrente pretendia ver compensados débitos da mesma contribuição relativos ao período de apuração AGO/2006, em montante de R\$ 3.664,98, a partir de créditos originários de DARF de 15/10/2001, no montante de R\$ 8.256,73.

A denegação da solicitação formulada ocorreu por meio de Despacho Decisório no qual, baseando-se em dados constantes de seus sistemas informatizados, a unidade jurisdicionante constatou que o pagamento informado teria sido integralmente utilizado para quitar débitos do contribuinte relativos ao período de apuração PA 30/09/2001.

A empresa tem questionado a decisão de não homologação da compensação declarada, sustentando, em essência, que:

- (i) o indébito decorre do recolhimento das contribuições sobre a variação cambial positiva decorrente do contrato de exportação, que seria receita oriunda de operação de exportação, tendo por fato gerador o contrato de exportação, sendo, portanto, isenta do PIS e da COFINS;
- (ii) a Lei nº 9.718/98 inconstitucionalmente estabeleceu que o PIS e a COFINS passaram a incidir sobre a receita bruta, entendida como a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas; e
- (iii) também seria inconstitucional a obrigatoriedade da inclusão do ICMS na base de cálculo dessas duas contribuições sociais.

O colegiado de piso manteve a não homologação da compensação sob o entendimento de que a variação monetária dos direitos de crédito tem a natureza de receita financeira, devendo compor a base de cálculo dos impostos e contribuições, e que no RE nº 574.706, foi reconhecida repercussão geral da questão constitucional relativa à inclusão do ICMS na base de cálculo da Cofins e do PIS, mas estaria na dependência do julgamento de mérito da ADC nº 18 no STF, de forma que a tributação discutida está prevista em lei a interessada alega basicamente que se contrariam princípios constitucionais, incabíveis de apreciação pela autoridade administrativa, como se extrai dos excertos do voto condutor (fls. 047 e ss. – grifos nossos):

“Analisando as alegações da interessada, é necessário mencionar que a partir de fevereiro de 1999, as variações monetárias passaram a ser tratadas como receitas financeiras e tributadas pela COFINS e pelo PIS, por força dos artigos 2º, 3º e 9º, da Lei 9.718/98, abaixo transcritos:

(...)

Nos termos do artigo 9º acima transcrito, **a variação monetária dos direitos de crédito, seja em função da taxa de câmbio ou de outros índices ou coeficientes legais ou contratuais têm a natureza de receita financeira, devendo compor a base de cálculo dos impostos e contribuições.** Neste exato sentido foi publicado o Ato Declaratório SRF n.º 73/1999, com a seguinte redação:

(...)

O Supremo Tribunal Federal (STF), em julgamento de recurso extraordinário com repercussão geral reconhecida pelo Plenário, entendeu que as receitas de exportação decorrentes da variação cambial não devem ser tributadas pelo Programa de Integração Social (PIS) e Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins). A decisão, tomada por unanimidade, negou provimento ao Recurso Extraordinário (RE) 627815, no qual a União questionava acórdão do Tribunal Regional Federal da 4ª Região (TRF4) favorável a uma indústria paranaense do ramo ceramista.

(...)

A rigor, a situação necessária ao reconhecimento de direito creditório ao contribuinte, decorrente de norma declarada, no todo ou em parte, inconstitucional pelo STF exige que a respectiva decisão alcance o requerente, seja por meio de ação específica, no caso de a declaração ter sido proferida no controle difuso, seja por meio de ADI, no caso de controle concentrado, por meio da qual todos os contribuintes seriam beneficiados, exceto na hipótese de eventual modulação aplicada pelo Tribunal restringindo a eficácia da decisão.

No caso da primeira hipótese, haveria, ainda, a possibilidade da edição de resolução pelo Senado, por meio da qual a decisão proferida em controle difuso passaria a ter eficácia estendida a todos os contribuintes.

No caso em análise, não se verifica nenhuma das condições exigidas para o reconhecimento do direito creditório pleiteado, uma vez que a recorrente não é detentora de provimento judicial reconhecendo a inconstitucionalidade em questão, nem tampouco foi editada Resolução pelo Senado, sendo que a referida declaração foi proferida em sede de controle difuso, não se estendendo seus efeitos, portanto, a todos os contribuintes, mas apenas àqueles que figuram no pólo ativo das respectivas ações”.

(...)

Verifica-se que a base de cálculo das contribuições é o faturamento, sendo este entendido como a receita bruta do contribuinte. O ICMS compõe o preço da mercadoria em razão de ser calculado “por dentro”, portanto, integra a receita bruta e então está na base de cálculo das contribuições. A legislação acima transcrita prevê como uma das hipóteses de exclusão apenas o ICMS, quando cobrado pelo vendedor dos bens ou prestador dos serviços na condição de substituto tributário. Assim, diante da legislação citada não há hipótese de exclusão do ICMS da base de cálculo das contribuições para o PIS e a COFINS.

A controvérsia está atualmente em julgamento no Supremo Tribunal Federal, por força de inúmeros recursos extraordinários interpostos contra as decisões que pendiam para a regular inclusão do ICMS nas bases de cálculo das contribuições incidentes sobre o faturamento e a receita bruta, sendo de se destacar o RE 240.785, relativo à questão da inclusão do ICMS na base de cálculo da Cofins, distribuído em 17/11/1998.

Registre-se que no RE 574.706, foi reconhecida repercussão geral da questão constitucional relativa à inclusão do ICMS na base de cálculo da Cofins e do Pis.

(...)

Assim, **a questão da exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da Cofins está na dependência do julgamento de mérito da ADC 18 no STF**. Como se vê, a tributação discutida está prevista em lei e como relatado, a Interessada alega basicamente que ela contraria princípios constitucionais. Entretanto, **não cabe a apreciação dos dispositivos legais sob o ponto de vista de sua constitucionalidade pela autoridade administrativa**”

(...)

A interessada pleiteia também a não incidência da multa moratória, sob a alegação de denúncia espontânea.

Cabe ressaltar que se trata de questão relacionada à cobrança dos débitos, confessados em Dcomp, cuja compensação não foi homologada. O art. 243 do atual Regimento Interno da RFB a seguir colacionado, aprovado pela Portaria MF nº 203, de 17/05/2012, dispõe que as atividades de cobrança do crédito tributário competem às projeções de controle e acompanhamento tributário das unidades descentralizadas:

(...)

Portanto, as eventuais insubordinações de contribuintes contra a exigência (carta-cobrança) de débitos informados em Declaração de Compensação, também se inserem no âmbito da competência das unidades descentralizadas, descabendo fazê-las às Delegacias da Receita Federal do Brasil de Julgamento.”

Analisando o mérito da questão posta a julgamento, inicialmente se constata que se discutem a base de cálculo das contribuições para o PIS/PASEP e a COFINS, estabelecida pela Lei nº 9.718/98 e a inclusão, nessa base de cálculo, do ICMS e das variações monetárias dos direitos de crédito e das obrigações do contribuinte, em função da taxa de câmbio, esta última estabelecida pelo seu art. 9º.

Quanto ao tema, inicialmente há de se ter em conta o reconhecimento da inconstitucionalidade no cálculo do PIS e do COFINS efetuado com base na Lei nº 9.718/98, de amplo conhecimento deste Conselho.

A aplicabilidade do § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718/98, o qual, ao tratar da receita bruta como base de cálculo das contribuições para o PIS/PASEP e a COFINS devidas pelas pessoas jurídicas, estabeleceu que *“entende-se por receita bruta a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas”*, foi objeto de apreciação pelo Supremo Tribunal Federal - STF.

Conforme entendimento assentado em sede de repercussão geral pela Suprema Corte no Recurso Extraordinário nº 585.235/MG, o conflagrado alargamento da base de cálculo promovido pela Lei nº 9.718/98 foi considerado inconstitucional. À luz da manifestação contida na decisão prolatada, apenas o faturamento decorrente das atividades típicas da pessoa jurídica está sujeito à incidência das Contribuições no sistema cumulativo de apuração. Vejamos:

“RE 585.235/MG

REPERCUSSÃO GERAL NA QUESTÃO DE ORDEM NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO Relator(a): Min. CEZAR PELUSO

Julgamento: 10/09/2008 Órgão Julgador: Tribunal Pleno EMENTA: RECURSO. Extraordinário. Tributo. Contribuição social. PIS. COFINS. Alargamento da base de cálculo. Art. 3º, § 1º, da Lei nº 9.718/98. Inconstitucionalidade. Precedentes do Plenário (RE nº 346.084/PR, Rel. orig. Min. ILMAR GALVÃO, DJ de 1º.9.2006; REs nos 357.950/RS, 358.273/RS e 390.840/MG, Rel. Min. MARCO AURÉLIO, DJ de 15.8.2006) Repercussão Geral do tema. Reconhecimento pelo Plenário. Recurso improvido. É inconstitucional a ampliação da base de cálculo do PIS e da COFINS prevista no art. 3º, § 1º, da Lei nº 9.718/98.

Decisão

Decisão: O Tribunal, por unanimidade, resolveu questão de ordem no sentido de reconhecer a repercussão geral da questão constitucional, reafirmar a jurisprudência do Tribunal acerca da inconstitucionalidade do § 1º do artigo 3º da Lei 9.718/98 e negar provimento ao recurso da Fazenda Nacional, tudo nos termos do voto DF CARF MF Fl. 848 do Relator. Vencido, parcialmente, o Senhor Ministro Marco Aurélio, que entendia ser necessária a inclusão do processo em pauta. Em seguida, o Tribunal, por maioria, aprovou proposta do Relator para edição de súmula vinculante sobre o tema, e cujo teor será deliberado nas próximas sessões, vencido o Senhor Ministro Marco Aurélio, que reconhecia a necessidade de encaminhamento da proposta à Comissão de Jurisprudência. Votou o Presidente, Ministro Gilmar Mendes. Ausentes, justificadamente, o Senhor Ministro Celso de Mello, a Senhora Ministra Ellen Gracie e, neste julgamento, o Senhor Ministro Joaquim Barbosa. Plenário, 10.09.2008.

110 - Ampliação da base de cálculo da COFINS.

Tese

É inconstitucional a ampliação da base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS prevista no art. 3º, § 1º, da Lei 9.718/98.

Esclarece o Relator do processo, Ministro Cezar Peluso, que:

“O recurso extraordinário está submetido ao regime de repercussão geral e versa sobre tema cuja jurisprudência é consolidada nesta Corte, qual seja, a inconstitucionalidade do § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718/98, que ampliou o conceito de receita bruta, violando, assim, a noção de faturamento pressuposta na redação original do art. 195, I, b, da Constituição da República, e cujo significado é o estrito de receita bruta das vendas de mercadorias e da prestação de serviços de qualquer natureza, ou seja, soma das receitas oriundas do exercício das atividades empresariais (...)”

Também deve ser de observância pelos Conselheiros o entendimento manifestado no RE nº 627815/PR, de relatoria da Exma. Min. Rosa Weber, também sob repercussão geral, que estabeleceu a tese da inconstitucionalidade da incidência da contribuição ao PIS e da COFINS sobre a receita decorrente da variação cambial positiva obtida nas operações de exportação de produtos (*verbis*):

“EMENTA RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE. HERMENÊUTICA. CONTRIBUIÇÃO AO PIS E COFINS. NÃO INCIDÊNCIA. TELEOLOGIA DA NORMA. VARIAÇÃO CAMBIAL POSITIVA. OPERAÇÃO DE EXPORTAÇÃO.

I - Esta Suprema Corte, nas inúmeras oportunidades em que debatida a questão da hermenêutica constitucional aplicada ao tema das imunidades, adotou a interpretação teleológica do instituto, a emprestar-lhe abrangência maior, com escopo de assegurar à norma supralegal máxima efetividade.

II - O contrato de câmbio constitui negócio inerente à exportação, diretamente associado aos negócios realizados em moeda estrangeira. Consubstancia etapa inafastável do processo de exportação de bens e serviços, pois todas as transações com residentes no exterior pressupõem a efetivação de uma operação cambial, consistente na troca de moedas.

III – O legislador constituinte - ao contemplar na redação do art. 149, § 2º, I, da Lei Maior as “receitas decorrentes de exportação” - conferiu maior amplitude à desoneração constitucional, suprimindo do alcance da competência impositiva federal todas as receitas que resultem da exportação, que nela encontrem a sua causa, representando consequências financeiras do negócio jurídico de compra e venda internacional. A intenção plasmada na Carta Política é a de desonerar as exportações por completo, a fim de que as empresas brasileiras não sejam coagidas a exportarem os tributos que, de outra forma, onerariam as operações de exportação, quer de modo direto, quer indireto.

IV - Consideram-se receitas decorrentes de exportação as receitas das variações cambiais ativas, a atrair a aplicação da regra de imunidade e afastar a incidência da contribuição ao PIS e da COFINS.

V - Assenta esta Suprema Corte, ao exame do leading case, a tese da inconstitucionalidade da incidência da contribuição ao PIS e da COFINS sobre a receita decorrente da variação cambial positiva obtida nas operações de exportação de produtos.

VI - Ausência de afronta aos arts. 149, § 2º, I, e 150, § 6º, da Constituição Federal. Recurso extraordinário conhecido e não provido, aplicando-se aos recursos sobrestados, que versem sobre o tema decidido, o art. 543-B, § 3º, do CPC.

Decisão

O Tribunal, por unanimidade e nos termos do voto da Relatora, conheceu e negou provimento ao recurso extraordinário. Votou o Presidente, Ministro Joaquim Barbosa. Ausente, justificadamente, o Ministro Celso de Mello. Falaram, pela recorrente, o Dr. Getúlio Eustáquio de Aquino Júnior, Procurador da Fazenda Nacional, e, pela recorrida, a Dra. Anete Mair Medeiros. Plenário, 23.05.2013.” (RE 627815/PR – Min. Rosa Weber)

Quanto à exclusão do ICMS da base de cálculo das contribuições para o PIS/PASEP e COFINS, também há mérito a ser debatido nas alegações feitas pela recorrente.

Mesmo reconhecendo não ser vinculante a decisão do STF esgrimida pela DRJ, por não ter ocorrido trânsito em julgado formal em decorrência de se estar ainda aguardando apreciação de embargos de declaração no RE nº 574.706/PR, compartilho da opinião de que já é definitiva em mérito a matéria, no que tange ao direito do contribuinte de ao menos excluir da base de cálculo do PIS/COFINS a parcela do ICMS pago ou a recolher, restando àquela Corte apenas decidir se o direito de exclusão será concedido em maior extensão, abrangendo, além do arrecadado, aquele destacado em Notas Fiscais de Saída, tendo em conta ter a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional oposto os embargos pleiteando a modulação temporal dos seus efeitos.

Observe, contudo, que o colegiado de primeira instância não se debruçou somente quanto ao mérito da inclusão ou não do ICMS na base de cálculo das contribuições ou do que deveria compor essa base de cálculo, mas ateu-se também aos elementos constantes dos autos, sobretudo no que respeita aos elementos comprobatórios do direito creditório, como se extrai dos excertos de fls. 046 (grifos nossos):

“Assim, o exame das declarações prestadas pela própria interessada à Administração Tributária revela que o crédito utilizado na compensação declarada não existia. Por conseguinte, não havia saldo disponível para suportar uma nova extinção, desta vez por meio de compensação. Decorre disso que **o Despacho Decisório foi emitido corretamente, já que baseado nas informações disponíveis para a Administração Tributária.**

A contribuinte, na manifestação de inconformidade, alega que o valor do crédito informado no PER/DCOMP apreciado, seria referente a valor recolhido da Cofins, cuja apuração fora efetuada sobre receitas isentas. Acrescenta que tais receitas seriam referentes à receita de variação cambial decorrente de receita de exportação, receitas financeiras. Alega a inconstitucionalidade do alargamento da base de cálculo das contribuições promovido pelo §1º do art. 3º da Lei 9.718/98 e da incidência de PIS e COFINS sobre o ICMS.

A contribuinte não junta aos autos qualquer documento contábil-fiscal que pudesse corroborar o direito alegado”.

De fato, observo que em nenhum momento do litígio se preocupou a recorrente a instruir os autos com os elementos e documentos comprobatórios do recolhimento a maior. Tanto na Manifestação de Inconformidade (doc. fls. 002 a 023), quanto em sede de Recurso Voluntário, limitou-se a empresa a questionar questões de mérito relativas à base de cálculo das contribuições, como a inclusão das variações cambiais do ICMS nessa base de cálculo, mesmo à vista dos argumentos que deram ensejo à decisão administrativa denegatória ou apostos no voto condutor que fundamentou a decisão de piso.

Nenhum documento capaz de, no mínimo, apontar a possibilidade de liquidez e certeza do crédito foi carreado aos autos.

Este E. Conselho tem mantido o entendimento de que, em processos de restituição/ressarcimento/compensação, é do contribuinte o ônus de apresentar os elementos necessários à comprovação do pagamento indevido ou a maior, de forma a comprovar a liquidez e certeza do crédito tributário vindicado.

Vê-se que, na Manifestação de Inconformidade que deu início ao contencioso, limitou-se a recorrente a questionar a composição da base de cálculo das contribuições, sem trazer qualquer elemento que infirmasse a constatação de que o crédito que daria origem à compensação declarada já estaria alocado para a extinção de outros débitos, dando ensejo ao não reconhecimento do indébito feito pela autoridade competente, como assevera o Acórdão recorrido.

Também não foram carreados aos autos elementos indicassem a existência do direito ao crédito nos termos das decisões do E. Tribunal, como a escrita contábil e fiscal relativamente às operações de exportação e sua vinculação com a variação cambial, além dos demais documentos a ela inerentes, apontando o alegado recolhimento indevido ou a maior, o que levou, a meu sentir, corretamente a decisão de piso à improcedência da Manifestação de Inconformidade.

Nem em Recurso Voluntário, já ciente dos fundamentos que embasaram a decisão recorrida, a recorrente trouxe aos autos elementos que entende capazes de comprovar o alegado indébito.

É farta a jurisprudência deste Conselho no sentido de que, em pedidos de restituição/compensação/ressarcimento, é do contribuinte o ônus de comprovar a certeza e liquidez do crédito pretendido e ainda que a prova documental deve ser produzida até o momento processual da reclamação, precluindo o direito da parte de fazê-lo posteriormente, salvo prova da ocorrência de qualquer das hipóteses que justifiquem sua apresentação tardia. Estas decisões estão amparadas:

i) na legislação tributária, que dispõe que a DCTF é instrumento de confissão de dívida e constituição definitiva do crédito tributário (art. 5º do Decreto-Lei nº 2.124, de 1984³) e que a compensação de débitos tributários somente pode ser efetuada mediante existência de créditos líquidos e certos do interessado perante a Fazenda Pública (art. 170 do CTN⁴);

ii) na lei que trata do processo administrativo tributário federal, que estabelece que a prova documental deve ser apresentada na impugnação, a menos que fique demonstrada sua impossibilidade por motivo de força maior, refira-se a fato ou direito superveniente ou destine-se a contrapor fatos ou razões posteriores (art. 16, §4º, do Decreto nº 70.235, de 1972⁵);

iii) no art. 373 da Lei nº 13.105/2015⁶, aplicável subsidiariamente ao caso, que determina que o ônus da prova incumbe a quem alega fato constitutivo de direito.

³ Art. 5º O Ministro da Fazenda poderá eliminar ou instituir obrigações acessórias relativas a tributos federais administrados pela Secretaria da Receita Federal.

§ 1º O documento que formalizar o cumprimento de obrigação acessória, comunicando a existência de crédito tributário, constituirá confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência do referido crédito.

§ 2º Não pago no prazo estabelecido pela legislação o crédito, corrigido monetariamente e acrescido da multa de vinte por cento e dos juros de mora devidos, poderá ser imediatamente inscrito em dívida ativa, para efeito de cobrança executiva, observado o disposto no § 2º do artigo 7º do Decreto-lei nº 2.065, de 26 de outubro de 1983.

§ 3º Sem prejuízo das penalidades aplicáveis pela inobservância da obrigação principal, o não cumprimento da obrigação acessória na forma da legislação sujeitará o infrator à multa de que tratam os §§ 2º, 3º e 4º do artigo 11 do Decreto-lei nº 1.968, de 23 de novembro de 1982, com a redação que lhe foi dada pelo Decreto-lei nº 2.065, de 26 de outubro de 1983.

⁴Art. 170. A lei pode, nas condições e sob as garantias que estipular, ou cuja estipulação em cada caso atribuir à autoridade administrativa, autorizar a compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda pública.

⁵ Art. 16. A impugnação mencionará:

(...)

III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir.

(...)

§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que: (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

b) refira-se a fato ou a direito superveniente; (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos. (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

⁶ Art. 373. O ônus da prova incumbe:

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

II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

É cediço que este E. Tribunal tem até flexibilizado texto seco da norma, permitindo que sobrevenham documentos complementares que comprovem a existência do crédito. Como dito linhas acima, somente verificando estar minimamente comprovado nos autos o pleito do sujeito passivo é que deve o julgador solicitar documentos de forma subsidiária à atividade probatória já desempenhada pelo contribuinte.

Contudo, no caso dos autos, como visto, a recorrente não se desincumbiu do seu dever de trazer os necessários elementos de prova, aptos a lastrear a alegação de recolhimento indevido ou a maior, de sorte que não merece acolhimento o pleito de reforma da decisão de primeira instância.

A meu sentir, então, deve ser negado provimento ao Recurso Voluntário. É como voto.

Conclusões

Diante do exposto, VOTO no sentido de negar provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Luis Felipe de Barros Reche

§ 1º Nos casos previstos em lei ou diante de peculiaridades da causa relacionadas à impossibilidade ou à excessiva dificuldade de cumprir o encargo nos termos do caput ou à maior facilidade de obtenção da prova do fato contrário, poderá o juiz atribuir o ônus da prova de modo diverso, desde que o faça por decisão fundamentada, caso em que deverá dar à parte a oportunidade de se desincumbir do ônus que lhe foi atribuído.

§ 2º A decisão prevista no §1º deste artigo não pode gerar situação em que a desincumbência do encargo pela parte seja impossível ou excessivamente difícil.

(...)