



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO**

Processo nº	11065.001849/2009-17
Recurso nº	Voluntário
Acórdão nº	1302-002.697 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de	09 de abril de 2018
Matéria	COMPENSAÇÃO. PIS E COFINS PAGO A MAIOR. ALARGAMENTO DA BASE. INCONSTITUCIONALIDADE. DECISÃO JUDICIAL TRANSITADA EM JULGADO. DESISTÊNCIA PARCIAL. REFIS
Recorrente	MOINHOS CRUZEIRO DO SUL S/A
Recorrida	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Período de apuração: 01/02/1999 a 31/01/2004

COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA. CRÉDITO DE PAGAMENTO INDEVIDO. ÔNUS DA PROVA. FALTA DE COMPROVAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

No âmbito do procedimento compensatório, o ônus da prova da existência do crédito restituível, passível de compensação, é do sujeito passivo, por conseguinte, ele deve apresentar os documentos fiscais comprobatórios da origem do indébito tributário. Sem tais elementos probatórios não é possível a Administração tributária verificar a existência do direito creditório informado. Em consequência, a falta de comprovação da liquidez e certeza do crédito utilizado na compensação implica não homologação do procedimento compensatório declarado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto do relator. Os conselheiros Marcos Antonio Nepomuceno Feitosa e Flávio Machado Vilhena Dias votaram pelas conclusões do relator.

(assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado - Presidente.

(assinado digitalmente)

Rogério Aparecido Gil - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Carlos Cesar Candal Moreira Filho, Marcos Antonio Nepomuceno Feitosa, Paulo Henrique Silva Figueiredo, Rogério Aparecido Gil, Lizandro Rodrigues de Sousa (Suplente convocado), Gustavo Guimaraes da Fonseca, Flávio Machado Vilhena Dias e Luiz Tadeu Matosinho Machado (Presidente).

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto face ao Acórdão nº 10-40.244, de 05/09/2012, da DRJ de Porto Alegre que, por unanimidade de votos, rejeitou o pedido de nova diligência e julgou parcialmente procedente a manifestação de inconformidade para homologar a compensação até o limite de crédito reconhecido no valor de R\$174.199,27, em valores originais, a serem corrigidos até a data da compensação, de acordo com a legislação vigente, recebendo a seguinte ementa:

MANDADO DE SEGURANÇA. NATUREZA DECLARATÓRIA. EFICÁCIA EXECUTIVA.

Além das ações condenatórias, têm eficácia executiva as sentenças de procedência das ações declaratórias e mandamentais ajuizadas após ocorrida a violação ao direito.

PRAZO DECADENCIAL. MANDADO DE SEGURANÇA.

Como o writ alcança somente as prestações atuais e futuras, apenas os consectários inseridos entre a data da impetração e do efetivo cumprimento da ordem se aproveitam da força mandamental e da eficácia executiva. O beneficiário de direito creditório advindo do mandado de segurança, poderá pleitear/utilizar o crédito originários dos pagamentos indevidos ou a maior no prazo de 05 (cinco) anos do trânsito em julgado.

CRÉDITO JUDICIAL. REQUISITOS. CONFECÇÃO DE CÁLCULOS.

A certeza e liquidez do crédito é condição para a restituição/compensação, conforme determina o art. 170 do CTN. Cabe à autoridade administrativa analisar os elementos contidos no processo, observar as determinações judiciais e demonstrar corretamente os valores passíveis de compensação. Deve ser homologada a compensação até o limite do crédito comprovado na manifestação de inconformidade.

ISENÇÃO. ZONA FRANCA.

As vendas destinadas para empresas estabelecidas na Zona Franca de Manaus não são isentas do PIS e da Cofins.

Manifestação de Inconformidade Procedente em Parte

Direito Creditório Reconhecido em Parte

Conforme destacado pela DRJ, o processo refere-se a Declarações de Compensação transmitidas eletronicamente (Dcomp) pela empresa em epígrafe com utilização de crédito decorrente do Mandado de Segurança (MS) 2000.71.004446-9. O valor do crédito informado na primeira Dcomp, em maio de 2007, foi de R\$ 11.015.624,09. Foi anexada aos autos cópia do Pedido de Habilitação de Crédito, que tramitou no processo administrativo nº

13002-100015/2006-01, no qual constam partes do processo judicial referente ao crédito pleiteado. O pedido de habilitação passou a ser condição prévia para a transmissão de Dcomp a partir da IN SRF 517/2005, estabelecendo condições elementares a serem atendidas para a autorização da transmissão eletrônica. Em um primeiro momento, a Delegacia da Receita Federal do Brasil em Novo Hamburgo (DRF/NHO) indeferiu a habilitação. A partir de pedido de reconsideração da empresa, a DRF deferiu a solicitação através do Despacho DRF/NHO nº 066/2007 (fls. 74 a 76). No referido ato, deixa-se claro que a habilitação não implica aceitação da compensação, mas apenas a autorização para a transmissão, em juízo sumário de admissibilidade.

O crédito alegado decorre do MS impetrado em fevereiro de 2000 que tramitou sob o nº 2000.71.00.004446-9. A empresa pleiteou segurança para a desobrigar de recolher PIS e Cofins com as bases de cálculo majoradas pela Lei 9.718/98 e EC 20/98 e de recolher a Cofins com a alíquota majorada de 3%, com reconhecimento da inconstitucionalidade e ilegalidade das alterações nas contribuições. A liminar foi indeferida e a sentença julgou parcialmente procedente o pleito da recorrente. Em 26/04/2001, o TRF da 4a Região negou provimento à apelação da autora e deu provimento à apelação da União e à remessa oficial, rejeitando a alegação de inconstitucionalidade e considerando que as alterações encontravam guarida no ordenamento jurídico. Em 13/12/2005, o STF deu provimento ao recurso extraordinário para reformar o acórdão recorrido na parte que julgou válida a ampliação da base de cálculo da Cofins, esclarecendo, após, em embargos de declaração, que tal decisão se aplicava também ao PIS. A ação transitou em julgado em 22/05/2006.

Com fundamento no Parecer SECAT/DRF/NHO nº 356/2009 (fls. 78 a 81), o Despacho Decisório DRF/NHO (fl. 82) indeferiu o crédito. O valor do crédito original total (PIS e Cofins nas datas dos pagamentos a maior) apurado pela empresa nas planilhas das fls. 02 a 05, que constaram do pedido de habilitação, é de R\$5.361.660,42. Com referência neste crédito, a empresa transmitiu 22 Dcomp entre 31/05/2007 e 01/04/2009, compensando débitos de tributos diversos, tendo informado na primeira delas o valor do crédito atualizado de R\$ 11.015.624,09. O referido parecer fundamenta o indeferimento do crédito na inexistência de pleito e reconhecimento de crédito judicial, sob a tutela do qual a empresa busca a compensação. Entende a DRF que, para utilização de crédito decorrente de ação judicial em compensação, necessário existir reconhecimento de indébito, a ser executado administrativamente. Como consequência, o Despacho Decisório DRF/NHO/SEORT nº 909/2009 (fls. 181 e 182) não homologou as compensações. A empresa foi cientificada em 09/09/2009 (fl. 195).

Em 29/09/2009, a empresa apresenta manifestação de inconformidade (fls. 197 a 214). Entende equivocada a decisão da DRF/NHO ao negar eficácia condenatória à decisão proferida pelo Poder Judiciário. Considera que teve reconhecido o direito à compensação em face da declaração de inconstitucionalidade do § 1º, do art. 3º da Lei 9.718/98, apresentando, para sustentar argumento, jurisprudência do TRF/4º Região. Sustenta que cumpriu todos os requisitos para compensação previstos na Lei 9.430/96 e alterações posteriores, assim como os requisitos normativos, aguardando o trânsito em julgado, habilitando o crédito e transmitindo as Dcomps. Ressalta que a decisão no MS, soberana, além da eficácia mandamental, possuía eficácia declaratória. Argumenta que o óbice levantado encontra-se precluso, já superado quando da habilitação, e que não foi contestado o valor do crédito. Requer reconsiderar a decisão, homologando integralmente as compensações.

A DRJ/POA, por intermédio do Despacho de Diligência nº 77/2011 (fls. 216 a 217), retornou o processo nos seguintes termos: "Ante o exposto, por economia processual e de forma a oferecer segurança e o pleno exercício de defesa, desde logo, proponho que seja o presente encaminhado à DRF em Novo Hamburgo, nos termos dos art. 18 (com redação dada pela Lei 8.748/93) e art. 29 do Decreto 70.235/1972, para que seja apurado o montante creditório de PIS e Cofins, discriminado por pagamento, desconsiderando a alteração na base de cálculo promovida pela Lei 9.718/98, na forma da decisão transitada em julgado no Mandado de Segurança 2000.71.00.004446-9. Reaberto o prazo para manifestação da recorrente, após ciência do presente despacho e do resultado da diligência, retornem os autos para julgamento.".

A DRF/NHO procedeu a auditoria demandada (Relatório nas fls. 3885 a 3888), em especial pela análise dos valores disponíveis em DIPJ e na documentação contábil, planilhas e explicações entregues pela recorrente em resposta às intimações realizadas. A empresa apresentou os Balancetes mensais individualizados para a matriz e cinco filiais. Os créditos foram apurados mensalmente para o período janeiro de 2003 até janeiro de 2004. Entendeu a DRF inexistir crédito a apurar em decorrência da decisão proferida nos autos do MS nº 2000.71.00.004446-9 para pagamentos anteriores à impetração, em 23/02/2000, uma vez que inexistentes efeitos pretéritos em relação aos mesmos. Com relação aos anos calendários de 2000 a 2002, considera inexistir elementos que permitam aferir créditos líquidos e certos. Foram constatadas divergências entre as bases mensais apresentadas e a consolidação anual da receita, que a empresa justifica pelo abatimento dos valores das vendas efetuadas para a zona franca de Manaus e dos valores de ICMS substituição tributária. O relatório de diligência refuta a exclusão da base de cálculo das vendas para a Zona Franca, indicando ainda que os valores apresentados para estes itens não explicam as diferenças apuradas, sempre superiores. O crédito apurado pela DRF/NHO consta das fls. 3883 e 3884, no valor de R\$ 111.372,67, se considerada a soma das diferenças apuradas nos pagamentos, ou em valor de R\$ 174.749,72, se atualizados os valores até o mês da primeira Dcomp, maio de 2007.

Reaberto o prazo, a recorrente apresenta nova manifestação em 19/09/2012 (fls. 3892 a 4054). Em preliminar, argumenta que não foram observados os limites objetivos da diligência, que não estabeleceu limitação temporal, pleiteando o retorno dos autos à DRF de origem para apurar o indébito sobre todo o período contemplado pela legislação questionada na ação judicial. Repisa os argumentos sobre os efeitos da decisão judicial e preclusão da discussão sobre o direito de crédito no período contemplado. Com relação a exclusão da base de cálculo dos valores das vendas ("exportações") para a Zona Franca de Manaus, entende garantida pelo nosso ordenamento jurídico, citando jurisprudência em favor do argumento. De toda a forma, alega que tal glosa não poderia ser procedida agora, uma vez que já transcorrido o prazo decadencial. Quanto ao ICMS substituição tributária, indica que tal valor não corresponde à receita bruta ou faturamento, não podendo integrar o valor tributável. Cita o Parecer Normativo CST nº 77/86 e os arts. 3º das Leis 9.715/98 e 9.718/98, além de soluções de consulta da RFB. Quanto ao cálculo efetuado, indica ainda que identificou pagamentos e compensações vinculados à época própria que não foram aproveitados, devendo ser revisto o valor apurado. Ressalta que feitas as exclusões das vendas à Zona Franca e do ICMS substituição tributária e considerados todos os períodos e pagamentos, possui crédito para liquidar todas as compensações. Anexa planilhas demonstrativas. Requer a homologação integral das compensações.

Nesse contexto, a DRJ/POA proferiu o acórdão recorrido dando provimento parcial à manifestação de inconformidade para homologar a compensação até o limite de

crédito decorrente da ação judicial nº 2000.71.00.004446-9 reconhecido no valor de R\$ 174.199,27 (= R\$ 111.372,70 + 32.204,38 + 30.622,19), em valores originais, a serem corrigidos até a data da compensação, de acordo com a legislação vigente.

Conforme consignado na primeira oportunidade em que este processo foi submetido a este Colegiado, por meio da **Resolução nº 1302-000.310, de 07/05/2014**, o recurso voluntário é tempestivo e preenche os requisitos de admissibilidade previstos no Decreto nº 70.235/72, razão pela qual dele foi conhecido.

Diante da petição de fls. em que o Recorrente informa que aderiu ao REFIS, nos termos do art. 1º e 3º, V, da Lei nº 11.941/09 e art. 3º, V, da Portaria Conjunta PGFN nº 07/2013, prevista na Lei nº 12.865/13, que não havia sido anexada aos autos até aquela data, houve a seguinte proposição:

- 1- que os autos retornem a unidade de origem para que ateste a veracidade da informação de adesão ao REFIS;
- 2- que a unidade preparadora segregue do crédito em litígio a parte parcelada, que a Recorrente renunciou ao direito da qual se fundamenta, específica e exclusivamente em relação as competências de 09/11/2007, 10/12/2007, 13/12/2007, 20/12/2007, 21/12/2007, 10/01/2008 (Cofins) e 20/06/2007, 29/06/2007, 10/07/2007 e 20/07/2007 (PIS); e
- 3- que os autos retornem para julgamento, após ciência da recorrente, com o crédito remanescente em litígio.

Em cumprimento, a DRF apresentou Relatório Fiscal de Diligência, do qual extraem-se os seguintes trechos relevantes para a presente apreciação:

18. Assim, após a análise dos documentos apresentados e as considerações feitas acerca das bases de cálculo, conclui-se que não houve condições de aferição da certeza da liquidez e certeza do crédito no período de jan/2000 a dez/2002. Entretanto, no período de jan/2003 a jan/2004 foi possível obter as bases de cálculo mensais da Cofins, disponíveis nas DIPJ exercícios 2004 e 2005 (fls. 3.860 a 3.872).

19. Portanto, considerando que não foram envolvidos na apuração do crédito os faturamentos e os respectivos pagamentos anteriores ao ajuizamento da ação, ocorrido em 23/02/2000, além de não ter sido comprovado o valor total das divergências apuradas, bem como a efetiva venda para a ZFM, nem o enquadramento de hipótese de isenção/alíquota zero dessas receitas, temos que o período considerado no cálculo foi de jan/2003 a jan/2004, em relação à Cofins.

20. O cálculo do crédito solicitado pela DRJ/POA decorreu da diferença entre os valores pagos a título de contribuição para a Cofins, considerando a base de cálculo como sendo a receita bruta, nos termos do art. 3º da Lei nº 9.718/98, e os valores devidos da mesma contribuição, tomado como base de cálculo o faturamento, de acordo com a Lei Complementar nº 70/91, no período de jan/2003 a jan/2004.

21. Os valores devidos de Cofins foram obtidos quando aplicada a alíquota de 3% sobre o faturamento mensal recomposto, tal como definido pela decisão judicial, obtido nas DIPJ. Ver Demonstrativo de Apuração de Débitos (fls. 3.873 e 3.874).

22. Os valores pagos/compensados a título de Cofins - sob o código 2172 - foram obtidos nos sistemas da RFB e decorrem de pagamentos efetivados e/ou de compensações homologadas (fls. 3.875 a 3.881). No Demonstrativo de Pagamentos

à fl. 3.882 constam, discriminadamente por período de apuração, todos os valores considerados como pagos.

23. Os pagamentos foram vinculados aos valores devidos em cada competência, restando o valor total originário do indébito de R\$ 111.372,67. O somatório de cada pagamento para o qual restou saldo, atualizado pela taxa Selic até a data da 1a Dcomp, em 31/05/2007, resultou no montante de R\$ 174.749,72. Ver Demonstrativo de Saldos de Pagamentos e Demonstrativo de Atualização desses Saldos às fls. 3.883 e 3.884.

A recorrente foi intimada desse resultado de diligência e apresentou manifestação cujos termos são sintetizados a seguir:

- a) ratificou que aderiu à anistia prevista na Lei nº 12.865/2013, nos termos em que estabelecido pelo art. 1º, § 3º, V, da Lei nº 11.941/2009, bem como pelo art. 3º, V, da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 07/2013, e informou que vem efetuando o pagamento parcelado de parte da exigência fiscal na forma prevista pela legislação - anexou cópia do termo de adesão e dos DARFs pagos até aquele momento; explicou que o valor que está sendo pago é decorrente da desistência parcial dos tributos constantes do auto de infração que deu causa ao presente feito;
- b) apresentou planilha demonstrativa do crédito que detém, por meio da qual aponta os valores recolhidos a maior a título de PIS e COFINS sobre as demais receitas além do faturamento, tal qual reconhecido na decisão judicial proferida no mandado de segurança nº 2000.71.00004446-9;
- c) explica que a planilha contempla valores individualizados referentes ao faturamento da recorrente e as respectivas receitas que foram excluídas da base de cálculo do PIS e da COFINS, do período de 02/99 a 01/04 e 02/99 a 11/2002, em conformidade com a decisão no referido mandado de segurança, quais sejam: as receitas não operacionais, as receitas decorrentes das vendas à Zona Franca de Manaus e as receitas relativas à substituição tributária. E para a conferência dessas receitas foram novamente anexadas cópias do livro razão e da Declaração do Imposto de Renda da pessoa jurídica;
- d) ressaltou que, somente por meio da devida apuração do indébito tributário que a recorrente detém, será possível verificar quantas competências foram quitadas pela compensação aqui defendida e, por consequência lógica, as competências que restaram a descoberto, pela ausência de crédito. As competências que restaram a descoberto são exatamente aquelas que estão sendo parceladas no REFIS, isto é, as competências de 09/11/2007 (parcialmente), 10/12/2007, 13/12/2007, 20/12/2007, 10/01/2008, relativas à COFINS e 20/07/2007, que dizem respeito ao PIS

Eis a planilha:

COFINS**Compensações**

Data	Valor Comp.	Atualização	Saldo Crédito
20/07/2007	1.790.447,24	-	4.902.621,97
31/07/2007	24.698,67	-	4.877.923,30
09/08/2007	317.227,61	47.315,86	4.608.011,55
28/08/2007	391.568,80	-	4.216.442,75
10/09/2007	334.155,94	41.742,78	3.924.029,59
14/09/2007	27.404,27	-	3.896.625,32
19/09/2007	381.700,01	-	3.514.925,31
27/09/2007	16.702,54	-	3.498.222,77
31/10/2007	825.679,56	27.985,78	2.700.529,00
09/11/2007	2.725.643,92	25.114,92	- 0,00
09/11/2007	911.897,87	-	911.897,87
10/12/2007	382.874,41	-	1.294.772,28
13/12/2007	49.264,62	-	1.344.036,90
20/12/2007	851.802,83	-	2.195.839,73
21/12/2007	21.499,23	-	2.217.338,96
10/01/2008	444.268,82	-	2.661.607,78
Total	9.496.836,34		

PIS**Compensações**

Data	Valor Comp.	Atualização	Saldo Crédito
31/05/2007	10.373,59	-	856.812,92
06/06/2007	320.168,37	8.825,17	545.469,72
20/06/2007	545.469,72	-	0,00
20/06/2007	143.039,79	-	143.039,79
29/06/2007	21.682,77	-	164.722,56
10/07/2007	317.499,60	-	482.222,16
20/07/2007	565.557,84	-	1.047.780,00
Total	1.923.791,68		

Tais débitos parcelados, sobre os quais se referem a desistência parcial, foram transferidos para processo específico, conforme informado à fl. 7871:

Informo que em 28/07/2014 foi(foram) transferido(s) deste para o processo nº 13002-720.494/2014-88, o(s) crédito(s) tributário(s) discriminado(s) abaixo:

CT/Componentes	Receita / PA/EX	Período	Expr. Monet.	Vcto do Principal	Vcto da Multa	Valor inicial		Valor transferido	
						Valor do Principal	% Multa Vinculada	Valor do Principal	% Multa Vinculada
0561	10/2007	MENSAL	REAL / BRASIL	09/11/2007		288.614,83		288.614,83	
0561	11/2007	MENSAL	REAL / BRASIL	10/12/2007		302.807,78		302.807,78	
0561	01-12/2007	DECENDIAL	REAL / BRASIL	13/12/2007		12.874,39		12.874,39	
0561	02-12/2007	DECENDIAL	REAL / BRASIL	10/01/2008		252.599,40		252.599,40	
0561	03-12/2007	DECENDIAL	REAL / BRASIL	10/01/2008		183.678,50		183.678,50	
0588	10/2007	MENSAL	REAL / BRASIL	09/11/2007		3.475,20		3.475,20	
0588	11/2007	MENSAL	REAL / BRASIL	10/12/2007		9.632,61		9.632,61	
0588	01-12/2007	DECENDIAL	REAL / BRASIL	13/12/2007		1.924,08		1.924,08	
0588	02-12/2007	DECENDIAL	REAL / BRASIL	10/01/2008		2.032,23		2.032,23	
1708	11/2007	MENSAL	REAL / BRASIL	10/12/2007		62.553,55		62.553,55	
1708	01-12/2007	DECENDIAL	REAL / BRASIL	13/12/2007		2.899,39		2.899,39	
1708	02-12/2007	DECENDIAL	REAL / BRASIL	10/01/2008		5.742,01		5.742,01	
2362	09/2007	MENSAL	REAL / BRASIL	31/10/2007		577.936,32		120.410,65	
3208	10/2007	MENSAL	REAL / BRASIL	09/11/2007		1.339,53		1.339,53	
3208	11/2007	MENSAL	REAL / BRASIL	10/12/2007		4.713,96		4.713,96	

É o relatório.

Voto

Conselheiro Rogério Aparecido Gil - Relator

Conforme relatado, os pressupostos de admissibilidade do recurso voluntário já foram apreciados, conhecendo-se do recurso.

Como visto, por ocasião da manifestação de inconformidade, a recorrente insurgiu-se quanto à abrangência do cálculo efetuado pela DRF, que limitou o período e teria, dessa maneira, descumprido os limites objetivos da diligência.

No entanto, verifica-se que o despacho da DRJ que designou a diligência não consignou limitação temporal. Ao apreciar tal irresignação a DRJ ressaltou que, apenas a autoridade julgadora, no Processo Administrativo Fiscal (PAF), possui competência para aferir a matéria duvidosa ou lacunas probatórias que imponham a realização de perícias. Entretanto, o despacho foi claro no sentido da inexistência de qualquer definição prévia sobre a existência de crédito ou o período que seria posteriormente contemplado no respectivo julgamento.

Assim, asseverou que, para evitar qualquer prejuízo posterior ou atraso no trâmite processual, era desejável repercutir, desde logo, questões relacionadas a operacionalização/quantificação do direito obtido por meio de mandado de segurança. Tendo em vista que, o tipo de ação judicial e de litígio enfrentado suscitou e suscita diversas polêmicas no que respeita a existência de valor a repetir, a decadência, abrangência temporal do crédito, entre outras.

Sendo assim, a DRJ desenvolveu raciocínio no sentido de fundamentar seu entendimento de que, a despeito do mandado de segurança poder dar origem a crédito a ser utilizado após o trânsito em julgado, mesmo para pagamentos feitos há mais de 05 (cinco) anos quando da transmissão da Dcomp, não tem efeitos para o período anterior à impetração, no que respeita valor passível de repetição.

Observe-se as seguintes disposições do Decreto nº 70.235/72:

"Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observado o disposto no art. 28, in fine. (Redação dada pelo art. 1º da Lei n.º 8.748/1993)

§ 1.º. Deferido o pedido de perícia, ou determinada de ofício, sua realização, a autoridade designará servidor para, como perito da União, a ela proceder e intimará o perito do sujeito passivo a realizar o exame requerido, cabendo a ambos apresentar os respectivos laudos em prazo que será fixado segundo o grau de complexidade dos trabalhos a serem executados. (Redação dada pelo art. 1º da Lei nº 8.748/93)

§ 2.º. Os prazos para realização de diligência ou perícia poderão ser prorrogados, a juízo da autoridade. (Redação dada pelo art. 1º da Lei nº 8.748/1993)

§ 3.º. Quando, em exames posteriores, diligências ou perícias, realizados no curso do processo, forem verificadas incorreções, omissões ou inexatidões de que resultem agravamento da

exigência inicial, inovação ou alteração da fundamentação legal da exigência, será lavrado auto de infração ou emitida notificação de lançamento complementar, devolvendo-se, ao sujeito passivo, prazo para impugnação no concernente à matéria modificada. (Redação dada pelo art. 1º da Lei nº 8.748/1993).

Com base em tais fundamentos, ressaltou que a autoridade de primeira instância determinará a realização de diligências ou perícias quando entendê-las necessárias, como foi o caso aqui. A diligência se mostrou necessária e diante das informações e conclusões apresentadas, a DRJ homologou parcialmente as compensações. Assim, concluiu que, no estágio em que estava o processo, o exame dos documentos integrantes dos autos revelava-se suficiente para a formação de convicção e consequente julgamento do feito, sendo prescindível novo retorno dos autos ao órgão de origem. Veja-se, ainda, que, mesmo para os anos calendários subsequentes à data da impetração (até 2002), não foi possível aferir com o requisito de certeza e liquidez a existência de crédito e seu montante, pela ausência de coerência entre as informações/documentação, questão a ser abordada à frente.

Assim, acompanho a entendimento da DRJ no sentido de que deve ser indeferido o pedido de nova perícia ou diligência.

Crédito Judicial

No Mandado de Segurança impetrado, a recorrente obteve sucesso em seu pleito pelo reconhecimento da inconstitucionalidade e ilegalidade da ampliação da base de cálculo do PIS e da Cofins promovida pela Lei nº 9.718/98. Inicialmente, a DRF de origem entendeu que a ação judicial tinha natureza meramente declaratória, além de inexistir pedido de repetição de indébito judicial ou qualquer exercício de direito sobre eventual crédito decorrente dos pagamentos em questão até a transmissão das declarações de compensação anexadas aos autos. Abaixo, serão abordados os questionamentos acerca dos efeitos da ação judicial.

Da eficácia executiva do mandado de segurança

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

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

"28. Em decorrência da longa tradição cultivada no ordenamento jurídico brasileiro de que, dentre as sentenças cíveis, somente a condenatória constituía título executivo judicial, apenas no ano de 2005, com a edição da Lei nº 11.232, de 22 de dezembro de 2005, tal referência foi efetivamente suprimida da legislação processual pátria, através da inovação trazida pelo art. 475-N, inciso I, do CPC.

29. Sob os reflexos dos ensinamentos da antiga doutrina, Barbosa Moreira já asseverou que "é sabido que só a sentença condenatória atribui à parte vencedora o poder de promover ação executória contra o sucumbente. (n)enhuma outra sentença é apta a produzir tal efeito. (n)ão o produz decerto, ainda quando reconheça ao autor a titularidade de um crédito em face do réu, a sentença meramente declaratória: tornando-se exigível o crédito declarado, e não dispondo a satisfazê-lo o devedor, cumpre ao credor voltar a juízo com ação condenatória, e apenas a nova sentença que lhe julgue procedente o pedido constituirá em seu favor título hábil para a execução forçada".

30. Ultrapassado pela doutrina contemporânea o dogma do monopólio da executividade às sentenças condenatórias, constata-se ineficaz tratar a presente matéria sob a ótica da doutrina clássica. Nesse contexto, as considerações a seguir delineadas terão como pretensão não qualificar a sentença como condenatória ou não para demarcar a sua eficácia executiva, todavia identificar, no conteúdo do julgado, os elementos que conferem a ele a aptidão para servir de base à execução forçada.

31. É sabido que toda sentença de mérito, independentemente da categoria em que é classificada, é composta, essencialmente, de um momento declaratório, onde se certifica o direito do autor. Assim, como toda sentença definitiva é portadora de uma declaração, a acepção da eficácia executiva reside na existência ou não no julgado de um segundo momento, responsável por conferir executividade à decisão.

32. Partindo de tal premissa, a delimitação da executividade das decisões judiciais definida por Teori Albino Zavascki, ao concluir que "a executividade é característica de sentenças que trazem em si a identificação integral de uma norma jurídica concreta, com prestação exigível de dar, fazer, não fazer ou pagar quantia certa", parece atender ao sentido e alcance dos avanços da legislação processualista civil pátria, em especial do art. 475-N do CPC. Prossegue o autor, com a afirmação de que não é possível "negar executividade à norma jurídica concreta certificada por sentença se nela estiverem presentes todos os elementos identificadores da obrigação (sujeitos, prestação, liquidez, exigibilidade), pois isso representaria atentado ao direito constitucional à tutela executiva, que é inerente e complemento necessário do direito de ação".

33. Dessa forma, seguindo a linha de raciocínio acima apresentada, a característica da eficácia executiva não é exclusiva de sentenças condenatórias, podendo ser encontrada em todos os provimentos jurisdicionais em que possam ser identificados os elementos objetivos e subjetivos de uma obrigação devida.

37. A ação declaratória, consoante prescreve o art. 4º, incisos I e II, do CPC, tem por objeto a declaração da existência ou da inexistência de relação jurídica ou da autenticidade ou falsidade de documento.

38. Há muito, consolidou-se o entendimento de que as ações declaratórias seriam tutelas tipicamente preventivas, por se qualificarem como demandas de mera certificação e terem supostamente apenas este objetivo. Partindo do pressuposto de que o objeto de tais ações não buscava, nem mediamente, a efetivação de qualquer direito (juízo a respeito da violação da norma individualizada ou da sanção correspondente), mas tão-somente sanar dúvida a respeito da existência de relação jurídica ou da autenticidade de documento, foram excluídas do rol dos títulos executivos.

39. Entretanto, com a alteração legislativa promovida pelo acréscimo ao CPC do art. 475-N, inciso I, somada à redação do parágrafo único do art. 4º do CPC, o qual prevê a admissibilidade de ação declaratória, mesmo quando ocorrida violação ao direito, já não se pode rejeitar a eficácia executiva de sentença proferida em demanda dessa natureza.

44. Por conseguinte, goza de eficácia executiva a sentença proferida em ação declaratória que reconhece a existência/inexistência de uma relação jurídica e, ainda que indiretamente, uma obrigação exigível - explica-se: quando ajuizada uma ação tributária declaratória após ocorrida a violação ao direito (no caso, o recolhimento indevido do tributo pelo Fisco), em que a parte reclama a declaração de inexistência da relação jurídico-tributária. Nessa hipótese, a satisfação do crédito correspondente figura como uma consequência lógica do reconhecimento do direito do autor, independentemente de ter sido expressamente pleiteada. Em outras palavras, como salientado neste Parecer, quando já possível o ajuizamento de uma ação de prestação (exemplo, repetição de indébito), pois aludida sentença goza do mesmo conteúdo (certificação do direito subjetivo e da sua exigibilidade) e efeito (oportunizar o manejo de medidas executivas) de uma sentença condenatória.

45. Na seara tributária, as ações representativas de tal categoria são as ações declaratórias de inexistência de relação jurídico-tributária em razão de imunidade/ isenção/ inconstitucionalidade de norma, quando se verificar que já houve pagamento, pela recorrente-autor, do tributo em questão - na medida em que as sentenças proferidas nessas ações, ao reconhecerem a inexistência da relação jurídico-tributária, terminam por certificar o direito da recorrente que recolheu indevidamente o tributo, contendo juízo de certeza e de definição a respeito dos elementos da relação jurídica questionada e, como tal, não pode ser desprovida do atributo da executividade."

Observe-se que no parágrafo numerado como 45 em tal Parecer, temos ponto importante para esse processo, entendendo que no caso de ações declaratórias de inexistência de relação jurídico-tributária em razão de isenção/inconstitucionalidade, **já tendo sido realizado o pagamento do tributo pela recorrente**, com tais elementos da relação jurídica, "não pode a mesma ser desprovida do atributo de executividade". Cita esse Parecer em sua sequência vasta jurisprudência nesse sentido, a qual deixamos aqui de reproduzir (STJ: REsp Processo 11065.001849/2009-17 Acórdão n.º 10-40.244 DRJ/POA Fls. 8 609.266/RS; REsp

783.286/SP; REsp 840.696/PE; AgRg no REsp 646.899/AL; REsp 675.767/AL; REsp 750.620/ES; REsp 783.286/SP; AgRg nos EDcl no REsp 770.964/GO; REsp 32.026/RJ; REsp 1.178.160/GO).

Conclui a PGFN que as sentenças mandamentais gozam de eficácia executiva e poderão ser objeto de compensação sempre que a sentença, ao reconhecer a existência/inexistência de relação jurídico-tributária, contiver, mesmo que implicitamente, os elementos identificadores da obrigação:

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

62. Destarte, no campo tributário, além das ações condenatórias, gozam de eficácia executiva as sentenças de procedência das ações declaratórias e mandamentais ajuizadas após ocorrida a violação ao direito (no caso, o recolhimento indevido da exação pelo Fisco), cujo objeto limita-se a impedir a constituição de determinado crédito tributário futuro, na medida em que o direito à satisfação do crédito (restituição via precatório ou compensação) figura como consequário lógico das ações de tal natureza e não necessita vir expresso na sentença ou no pedido da ação. (Observar as peculiaridades da ação mandamental listadas nos itens 51 a 60 deste Parecer).

63. Nesse diapasão, em resposta à consulta formulada na Nota Técnica COSIT nº 18, de 2010, a certificação expressa, na sentença judicial, de direito creditório da recorrente e da obrigação exigível correspondente (exemplo, sentença que expressamente certifica o direito creditório do autor e defere, também de modo expresso, o pedido de compensação formulado na exordial), não é condição indispensável para se atribuir executividade ao julgado.

64. Pelo exposto, responde-se positivamente à pergunta formulada pela Disit/SRRF10, transcrita no item 37 da Nota Técnica COSIT nº 18, de 2010, acerca da "possibilidade de serem homologadas compensações (DCOMP) (...), com base em decisões judiciais transitadas em julgado, quando não tenha sido objeto da ação judicial respectiva a existência de direito creditório em favor do sujeito passivo ou quando não haja, na decisão judicial, disposição expressa autorizando a compensação (...)".

65. "Em consequência, esta Procuradoria-Geral não corrobora com a proposta de solução firmada pela Disit/SRRF10, no sentido de que "para as unidades da RFB homologarem DCOMP (...), é necessário que a ação judicial que enseje a homologação (...) tenha como objeto o reconhecimento em favor do sujeito

passivo de crédito contra a Fazenda Nacional e que a decisão nela proferida expressamente (...) autorize a compensação", pois a posição defendida neste Parecer é de que, para se atribuir executividade à sentença tributária, basta que esta, ao certificar a inexistência de relação jurídico-tributária, contenha, ainda que indiretamente, todos os elementos identificadores da obrigação devida, como sujeitos, prestação e exigibilidade."

Portanto, a despeito de em inúmeros casos ter sido impetrada ação ordinária de repetição do indébito, paralela ou independentemente de qualquer mandado de segurança, a DRJ ressaltou que esta não seria condição para possibilitar a execução do indébito (embora pudesse possuir efeitos sobre o período de execução, como abordado adiante).

No caso concreto, portanto, concordo com a DRJ de que é cabível o pedido de habilitação de crédito e respectivo pedido de compensação (DCOMP), com base no mandado de segurança que determinou a inexigibilidade da base de cálculo ampliada prevista na Lei nº 9.718/98.

Da abrangência temporal do crédito

Na situação em análise, não há ação de repetição de indébito, até porque o mandado de segurança não seria ação apropriada para tal. Não há, também, como em vários casos já enfrentados, duas ações judiciais, uma de mandado de segurança e outra ordinária pleiteando a repetição de períodos anteriores ou a compensação.

Dessa forma, considerando apenas a data dos pagamentos e a data da utilização administrativa em compensação, já teria transcorrido o prazo de cinco anos para pleito de crédito, o que, em tese, fulminaria o direito. Entretanto, em decorrência da mais recente jurisprudência e do entendimento exarado pela PGFN, em resposta aos questionamentos da RFB, a decisão em mandado de segurança serviria de fundamento para executar os valores do indébito, diretamente.

Veja-se outros trechos do já citado Parecer PGFN/CRJ nº 19, de 06/01/2011:

"54. Desse modo, na ação mandamental, não se faz necessária a fase de cumprimento de sentença, com utilização dos meios subrogatórios clássicos, como ocorre à execução de sentença condenatória, sendo suficiente a expedição de ofício para o efetivo cumprimento da decisão mandamental, nos termos do art. 13 da Lei nº 12.016, de 7 de agosto de 2009 .

55. Nesse contexto, por constituir um comando e gozar do reforço de eficácia que lhe outorga a lei, a sentença do mandado de segurança possui o atributo da força mandamental, como técnica de efetivação do julgado.

56. Partindo de tal acepção, importante analisar as especificidades do mandado de segurança constantes nas Súmulas nº 213 do STJ e 269 e 271 do STF, cujos teores abaixo se transcrevem:

Súmula nº 213 do STJ: O mandado de segurança constitui ação adequada para a declaração do direito à compensação tributária.

Súmula nº 269 do STF: O mandado de segurança não é substitutivo de ação de cobrança.

Súmula nº 271 do STF: Concessão de mandado de segurança não produz efeitos patrimoniais em relação a período pretérito, os quais devem ser reclamados administrativamente ou pela via judicial própria.

57. Inquestionável que a aplicação das súmulas deve ser harmônica, o que implica na assertiva de que o mandamus constitui meio hábil para a declaração do direito à compensação tributária, mas não produz efeitos patrimoniais em relação a período pretérito, já que não é substitutivo de ação de cobrança. Nesse sentido, veja o entendimento do Superior Tribunal de Justiça sobre a matéria:

EMENTA: PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. ICMS. MANDADO DE SEGURANÇA. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. CABIMENTO DO WRIT PARA DECLARAR O DIREITO À COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA.

1. Esta Corte já se pronunciou no sentido de se admitir a impetração de mandado de segurança com o fim de declarar o direito à compensação tributária e, não havendo discussão de valores, não se pode dizer que o provimento judicial estaria produzindo efeitos pretéritos. Precedentes: REsp 782.893/SP, Rel. Min. Eliana Calmon, Segunda Turma, DJ de 29.6.2007; EAg 387.556/SP, Rel. Min. João Otávio de Noronha, Primeira Seção, DJ de 9.5.2005.

2. Agravo regimental provido.

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

Relacionado ao assunto, após o Parecer acima transscrito, foi emitido pela PGFN, de modo complementar, o Parecer PGFN/CAT 2.093, de 14/10/2011, do qual cumpre transcrever o abaixo:

"121. Por fim, passa-se à ultima indagação desse primeiro conjunto de questões, sobre o marco inicial do prazo para a execução da sentença judicial que reconhece o indébito.

122. Ante o que já exposto, fica claro que o marco inicial desse prazo é o trânsito em julgado da sentença judicial que constituir o direito de crédito da recorrente ou o débito do Fisco. A esse respeito, é imprescindível registrar o Parecer PGFN/CRJNº19/2011, que compõe este feito.

123. Ali, fica firmado que também as sentenças declaratórias e mandamentais podem gozar de eficácia executiva, com os mesmos efeitos da condenatória , desde que reconheçam a existência/inexistência de relação jurídico-tributária e que contenham elementos identificadores da obrigação devida. Além do trânsito em julgado, a compensação administrativa desse tipo de sentença exige a prova da inexecução judicial dessa sentença, conforme restou igualmente consolidado no mesmo Parecer PGFN/CRJNº 19/2011 .

124. Em conclusão sobre esse ponto, e de acordo com as alterações que forem levadas a efeito em observância ao item 120, retro, recomendamos que o inciso IV do § 4º do art. 71 da INNº 900, de 2008, seja transposto para o art. 70 da IN Nº 900/2008, de forma a que o trânsito em julgado conste como único termo inicial de contagem da prescrição para a execução via compensação, e que este preceito seja atraído para o dispositivo que cuida da PER/DECOMP, independentemente da solução administrativa que venha a ser adotada em relação ao processo de habilitação."

(Nas conclusões:)

"d) Em qualquer das vias, o termo inicial do prazo prescricional que corre contra a recorrente para a busca do ato estatal de reconhecimento da relação jurídica de indébito (ou da constituição de débito do Fisco/crédito da recorrente) é a data do pagamento do tributo cuja devolução se pleiteia, nos termos dos artigos 165 e 168, do CTN, combinado com os artigos 3º e 4º da LC Nº 118, de 2005, e RESP 1.002.932/SP, de 29.11.09 e RE 566.621/RS.

e) Quando a recorrente opta pela busca perante o Judiciário, a norma individual e concreta que certifica a relação jurídica de indébito é introduzida no mundo jurídico no momento do trânsito em julgado da sentença.

f) Uma vez produzida a norma individual e concreta pelo Estado-juiz, certificando a existência da relação jurídica de indébito, compete ao titular do direito de crédito, a recorrente, buscar a satisfação do direito ali reconhecido, mediante precatório ou compensação, nos termos da Súmula Nº 461, do STJ, resultando claro que a compensação é uma forma de execução da repetição de indébito tributário.

g) O direito à execução e o direito à compensação de crédito tributário reconhecido pelo Judiciário (ou cuja relação jurídica de indébito tenha sido declarada ou certificada pelo Judiciário) deve ser buscada pela recorrente dentro de prazo certo, porque o sistema jurídico não se conforma com direitos imprescritíveis.

h) A prescrição do direito à execução do indébito tributário tem natureza de direito tributário, porque consiste em uma das fases da relação jurídica de indébito tributário, a qual, por ser o inverso da relação jurídica tributária principal, recebe a garantia do art. 146, III, da CF.

i) O Decreto Nº 20.910, de 1932 não foi criado como norma geral de direito tributário e não foi recebido pela Constituição de 1988 com status de lei complementar, não sendo ato normativo apropriado para veicular prescrição tributária.

j) O prazo prescricional previsto no art. 168, do CTN, refere-se ao prazo para a ação de conhecimento do indébito (e também do pedido administrativo) ficando consumado pela sua realização.

k) Por aplicação analógica do art. 168, do CTN, prevista no art. 108, do CTN, e de acordo com a Súmula 150 do STF, o prazo prescricional para execução da sentença é o mesmo prazo de cinco anos previsto no art. 168, do CTN, que começa a correr com o trânsito em julgado da sentença."

Concluindo, a DRJ registrou que seria possível, no prazo de cinco anos do trânsito em julgado do mandado de segurança, a despeito da inexistência de demanda judicial específica de repetição ou compensação, o **reconhecimento de crédito** para fins de compensação decorrente dos pagamentos efetuados com a **base ampliada do PIS e Cofins** em compensação administrativa.

Ressaltou, todavia, que como o *writ* (ordem escrita) **alcança somente as prestações atuais e futuras, sua abrangência será entre a data da impetração e do efetivo cumprimento da ordem de força mandamental e de eficácia executiva.**

Assim, a DRJ frisou que, os pagamentos efetuados antes de 23/02/2000 não podem ser contemplados no cálculo do direito creditório. O termo *ad quem* é dado com a vigência do novo ordenamento legal do PIS e Cofins não cumulativos, introduzido com a Lei nº 10.637/02 (PIS) e Lei nº 10.833/03 (Cofins). Ou seja, o **mandado de segurança resguardou o direito de a recorrente reaver os valores pagos, relativos às receitas decorrentes do alargamento da base** (receitas que não deveriam ser inseridas no conceito de faturamento).

Quantificação do Crédito

Elaboração do cálculo do crédito e certeza e liquidez

A DRJ ressaltou que, o pedido de habilitação do crédito não implica homologação da compensação ou o deferimento do pedido de restituição. **O valor desse crédito a que tem direito a recorrente, em razão de decisão judicial que lhe foi favorável, somente é apurado nos processos de compensação ou de restituição, e não no processo de habilitação.** A DRF/NHO que habilitou a empresa para a transmissão de declarações de compensação. Entretanto, sabe-se que, o valor a ser compensado não é objeto de análise para a habilitação. A habilitação de crédito reconhecido em decisão judicial transitada em julgado, imposta como condição para que tal crédito possa ser utilizado em compensações tributárias, é um procedimento administrativo preliminar, um juízo prévio e sumário quanto à possível legitimidade dessa utilização pretendida pelo sujeito passivo. Sua finalidade é, desde logo,

impedir que sejam objeto de declaração de compensação (Dcomp) aquelas situações em que é óbvia, constatável de plano, a ausência do direito alegado pelo sujeito passivo, de que são exemplos a pretensão de utilizar na compensação créditos de terceiros ou créditos que não se refiram a tributos administrados pela RFB. Cabe destacar, ainda, que a Dcomp, criada a partir da Lei nº 10.637/02, não é um pedido, nem produz efeitos similares aos de um pedido administrativo de restituição ou de resarcimento. Pelo contrário, apresentar uma Dcomp é um ato unilateral, se tornando definitivo caso a RFB não se pronuncie no prazo de 05 (cinco) anos.

Dessa forma, a **DRJ não acolheu a alegação da recorrente de que a análise dos efeitos da ação judicial restaria preclusa**. Em suas razões, inclusive, a empresa transcreve trecho do despacho de habilitação para embasar seu argumento. Entretanto, verificou-se que o trecho transcrito é parcial, pois o despacho da DRF/NHO deixa claro que a habilitação não significa, sob nenhum aspecto, aceitação da compensação. Revê a posição inicial, atendendo orientação interna, habilitando o crédito para permitir a transmissão das Dcomps, justamente pelo fato da análise da habilitação não contemplar questões complexas referentes à compensação ou aos efeitos da ação judicial. Inicialmente, o requisito constou da IN SRF nº 517/05, sendo depois o requisito da habilitação contemplado na IN SRF 600/2005, que tratou da compensação em geral, da qual transcreve-se o abaixo:

"Art. 51. Na hipótese de crédito reconhecido por decisão judicial transitada em julgado, a Declaração de Compensação, o Pedido Eletrônico de Restituição e o Pedido Eletrônico de Ressarcimento, gerados a partir do Programa PER/DCOMP, somente serão recepcionados pela SRF após prévia habilitação do crédito pela Delegacia da Receita Federal (DRF), Delegacia da Receita Federal de Administração Tributária (Derat) ou Delegacia Especial de Instituições Financeiras (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 V desta Instrução Normativa, devidamente preenchido;

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

III - a 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 assembleia que elegeu a diretoria;

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

V - a 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

VI - a 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 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 ou contribuição administrados pela SRF;

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

IV - foi formalizado no prazo de 5 anos da data do trânsito em julgado da decisão; e

V - na hipótese de ação de repetição de indébito, houve a homologação pelo Poder Judiciário da desistência da execução do título judicial ou a comprovação da renúncia à sua execução, bem assim a assunção de todas as custas e os honorários advocatícios referentes ao processo de execução.

§ 3º Constatada irregularidade ou insuficiência de informações nos documentos a que se referem os incisos I a V do § 1º, o requerente será intimado a regularizar as pendências no prazo de 30 (trinta) dias, contado da data de ciência da intimação.

§ 4º No prazo de 30 (trinta) dias, contado da data da protocolização do pedido ou da regularização de pendências de que trata o § 3º, será proferido despacho decisório sobre o pedido de habilitação do crédito.

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

I - não forem atendidos os requisitos constantes nos incisos I a V do § 2º; ou

II - as pendências a que se refere o § 3º não forem regularizadas no prazo nele previsto.

§ 6º O deferimento do pedido de habilitação do crédito não implica homologação da compensação ou o deferimento do pedido de restituição ou de resarcimento." (grifou-se).

Também não há qualquer quantificação naquele momento, passando a correr o prazo de homologação tácita (cinco anos) contra a União a partir da transmissão das Dcomp, para verificação e não homologação das compensações, se for o caso. Não homologadas as compensações e instaurado o litígio, os débitos não compensados ficam suspensos, até a decisão administrativa definitiva.

Ao executar administrativamente o direito obtido, o interessado assumiu as regras aplicadas pela RFB ao procedimento de compensação, desde que elas não colidam com

as disposições judiciais fixadas na decisão judicial que transitou em julgado. Na ação, até por não contemplar pedido de repetição de indébito ou compensação, não restou definido o valor do crédito. O recálculo dos valores devidos e pagos de todo o período contemplado pela ação judicial é, inclusive, algo natural para o caso em comento.

É certo que do recálculo efetuado em decorrência da decisão judicial não poderia resultar cobrança de valores, porém nada obsta o procedimento adotado pela DRF de origem ou o julgamento administrativo, ao verificar e dispor sobre o período e pagamentos abrangidos pela ação ou efetuar a verificação das informações contábeis/fiscais e sua consistência. Pelo contrário, o art. 170 do CTN estabelece como pressuposto nuclear para a compensação a certeza e liquidez do crédito. Dessa forma, a autoridade fiscal deverá apurar o recolhimento a maior do que o previsto, considerando apenas o conceito restrito de faturamento e excluindo as receitas decorrentes da ampliação da base de cálculo julgada inconstitucional.

As DIPJ dos anos-calendário 2000, 2001 e 2002 não possuíam discriminação das receitas mensais que permitissem apurar a base de cálculo das contribuições. Tal constava apenas para a receita anual. A partir do ano-calendário 2003, já constava, separadamente, a receita da venda de mercadorias no mercado interno, bem como as devoluções de vendas, a serem deduzidas da base. A partir dessas informações, foi possível reconstituir a base de cálculo mensal, aproveitando os pagamentos e obtendo o indébito mensal. Já para os anos anteriores, a auditora-fiscal procurou fazer a reconstituição a partir das informações contábeis apresentadas.

Ocorre que a consolidação anual das receitas mensais efetuada pela empresa com base nos balancetes, anexados aos autos, apresentou resultados inferiores, em todos os anos, ao da receita de vendas no mercado interno anual constante da DIPJ, já descontada das devoluções de vendas. A justificativa da empresa para tal diferença seria a exclusão, nos balancetes, das vendas para a Zona Franca de Manaus e do ICMS - substituição tributária. A DRJ concluiu que, tal explicação, entretanto, revela-se insuficiente.

Destacou a planilha elaborada pela auditoria da DRF/NHO nas fls. 3845 e 3846. Disse que, se considerarmos os três anos para os quais não foi elaborado o cálculo pela DRF (2000 a 2002), os itens apresentados não chegam a explicar 50% da divergência.

Intimada a recorrente, não foi apresentada outra justificativa, o que também não foi feito na manifestação após ciência do resultado da diligência.

Assim, estando disponível a base de cálculo anual, constante da DIPJ e sobre a qual não há contestação da empresa, devem ser apresentadas informações compatíveis que ofereçam um mínimo de segurança para recomposição da base de cálculo. Das duas uma, ou deve ser oferecida a distribuição mensal da base de cálculo anual, de modo a reapurar as contribuições, seja diretamente ou ainda excluindo valores que porventura tenham sido incluídos indevidamente no valor das vendas para o mercado interno, ou deve ser recomposta mensalmente a divergência constatada, de forma a justificar a diferença entre os dados mensais apresentados e os anuais. Na oportunidade, a recorrente apresentou novamente a planilha com a base de cálculo que entendia correta (fl. 4049). Somando todos os meses do ano 2000, por exemplo, chegar-se-ia a um valor na ordem de R\$ 550 mil, enquanto a receita de vendas no mercado interno na DIPJ, descontadas as vendas canceladas, atinge valor de R\$ 595 mil, ao passo que os valores que justificariam as divergências somaram R\$ 13,5 mil para tal ano.

Para o reconhecimento do crédito, a DRJ salientou que seria necessário que a empresa demonstrasse que seu procedimento estaria adequado para a situação, apresentando documentação compatível e coerente, uma vez que ambas as informações, presumiu-se, estariam fundamentadas na escrituração. Frisou que é ônus da recorrente comprovar o que alega.

A respeito, colacionou trecho de ementa de decisão recente do Carf (Acórdão 3801-00.904, 1a Turma Especial da 3a Seção de Julgamento, sessão: 02/09/2011):

"COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA. CRÉDITO DE PAGAMENTO INDEVIDO. ÓNUS DA PROVA. FALTA DE COMPROVAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE. No âmbito do procedimento compensatório, o ônus da prova da existência do crédito restituível, passível de compensação, é do sujeito passivo, por conseguinte, ele deve apresentar os documentos fiscais comprobatórios da origem do indébito tributário. Sem tais elementos probatórios não é possível a Administração tributária verificar a existência do direito creditório informado. Em consequência, a falta de comprovação da liquidez e certeza do crédito utilizado na compensação implica não homologação do procedimento compensatório declarado."

Assim sendo, não há como reformar o acórdão recorrido, no que diz respeito à conclusão de que, **não há como atestar a liquidez e certeza dos postulados créditos nos anos-calendários 2000, 2001 e 2002**. Quanto a 2003 e janeiro de 2004, em consonância com a conclusão da DRJ, entendo que é cabível o procedimento de auditoria efetuado, com exceção das considerações a seguir.

Vendas para a Zona Franca de Manaus e ICMS substituição tributária.

Nos valores da base de cálculo mensal apresentados pela recorrente, com base nos Balancetes, estariam excluídas as vendas para a Zona Franca de Manaus e o ICMS substituição tributária que, por decorrência do argumento, teriam composto a base de cálculo anual das vendas apresentadas na DIPJ.

No entanto, em relação a tais vendas para a Zona Franca de Manaus, a DRJ concluiu que **não seria possível concordar** com o argumento apresentado, uma vez que **não existia qualquer benefício fiscal que permitisse a exclusão da base de cálculo da contribuição do valor relativo às vendas para a Zona Franca de Manaus ou mesmo redução das alíquotas para zero, o que veio a ocorrer apenas com a publicação da Lei 10.996/04** e alterações posteriores, nas condições constantes da Lei. A redução da alíquota reforça o argumento aqui defendido, de que não havia isenção.

Vejamos o que dispõe o art. 4º do Decreto-Lei nº 288, de 28 de fevereiro de 1967, citado pela recorrente:

"Art.4º A exportação de mercadorias de origem nacional para consumo ou industrialização na Zona Franca de Manaus, ou reexportação para o estrangeiro, será para todos os efeitos fiscais, constantes da legislação em vigor, equivalente a uma exportação brasileira para o estrangeiro."

Observe-se que a expressão "constante da legislação em vigor" contida no texto do art. 4º do Decreto-Lei nº 288, de 1967, pela sua incontestável clareza, já é suficiente para afastar qualquer dúvida quanto ao seu alcance no sentido temporal, ou seja, aplica-se somente aos tributos e contribuições existentes à época de sua edição. Não se pode afirmar, portanto, que o referido dispositivo teria o condão de modificar a legislação superveniente que tenha instituído qualquer tributo ou contribuição social. Ao contrário, **não resiste à menor análise, a afirmação de que a Cofins, instituídas em 1991, teria sido alcançada pelos efeitos da citada equiparação.** Se o legislador pretendesse contemplar, indistintamente, com a isenção dessas contribuições, todas as receitas de vendas efetuadas para quaisquer empresas estabelecidas na Zona Franca de Manaus, teria feito constar expressamente na legislação específica da Cofins.

Ainda com relação à Cofins, a Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991, estabeleceu em seu art. 7º:

"Art. 7º É ainda isenta da contribuição a venda de mercadorias ou serviços destinados ao exterior, nas condições estabelecidas pelo Poder Executivo."

O Decreto nº 1.030/93, que regulamentou o disposto no art. 7º da Lei Complementar nº 70/91, restringiu o tratamento isentivo para as empresas estabelecidas nas localidades que menciona, assim dispondo:

"Art. Iº Na determinação da base de cálculo da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (Cofins), instituída pelo art. 1º da Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991, serão excluídas as receitas decorrentes da exportação de mercadorias ou serviços, assim entendidas:

I - vendas de mercadorias ou serviços para o exterior, realizadas diretamente pelo exportador;

II - exportações realizadas por intermédio de cooperativas, consórcios ou entidades semelhantes;

III - vendas realizadas pelo produtor-vendedor às empresas comerciais exportadoras, nos termos do Decreto-Lei nº 1.248, de 29 de novembro de 1972, e alterações posteriores, desde que destinadas ao fim específico de exportação para o exterior;

IV - vendas, com fim específico de exportação para o exterior, a empresas exportadoras registradas na Secretaria de Comércio Exterior do Ministério da Indústria, do Comércio e do Turismo; e

V - fornecimentos de mercadorias ou serviços para uso ou consumo de bordo em embarcações e aeronaves em tráfego internacional, quando o pagamento for efetuado em moeda conversível.

Parágrafo único . A exclusão de que trata este artigo não alcança as vendas efetuadas:

a) a empresa estabelecida na Zona Franca de Manaus, na Amazônia

Ocidental ou em Área de Livre Comércio;

- b) a empresa estabelecida em Zona de Processamento de Exportação;*
- c) a estabelecimento industrial, para industrialização de produtos destinados a exportação, ao amparo do art. 3º da Lei nº 8.402, de 8 de janeiro de 1992;*
- d) no mercado interno, às quais sejam atribuídos incentivos concedidos à exportação."*

Por sua vez, a Lei Complementar nº 85/96, em seu art. 1º alterou a redação do art. 7º da Lei Complementar nº 70/91, para isentar da Cofins as receitas provenientes das hipóteses adiante mencionadas, determinando ainda no seu art. 2º que seus efeitos retroagissem aos fatos geradores ocorridos a partir do dia 1º de abril de 1992, data de início dos efeitos do disposto na referida Lei Complementar nº 70/91.

"Art.1º O art. 7ºda Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991, passa a vigorar com a seguinte redação:

"Art. 7º São também isentas da contribuição as receitas decorrentes:

II - de exportações realizadas por intermédio de cooperativas, consórcios ou entidades semelhantes;

III - de vendas realizadas pelo produtor-vendedor às empresas comerciais exportadoras, nos termos do Decreto-lei nº 1.248, de 29 de novembro de 1972, e alterações posteriores, desde que destinadas ao fim específico de exportação para o exterior;

IV - de vendas, com fim específico de exportação para o exterior, a empresas exportadoras registradas na Secretaria de Comércio Exterior do Ministério da Indústria, do Comércio e do Turismo;

V - de fornecimentos de mercadorias ou serviços para uso ou consumo de bordo em embarcações ou aeronaves em tráfego internacional, quando o pagamento for efetuado em moeda conversível;

VI - das demais vendas de mercadorias ou serviços para o exterior, nas condições estabelecidas pelo Poder Executivo."

Art. 2º Esta Lei Complementar entra em vigor na data de sua publicação, retroagindo seus efeitos a 1º de abril de 1992."

Como se vê, a referida Lei Complementar nº 85/96, não impõe nenhuma restrição ao benefício da isenção quanto às receitas de vendas realizadas pelo produtor-vendedor às empresas comerciais exportadoras de que trata o Decreto-lei nº 1.248, de 1972, destinada ao fim específico de exportação. Assim, efetivamente, ficou prejudicada a restrição contida no parágrafo único do art. 1º do Decreto nº 1.030/93, que havia regulamentado a norma prevista em sua versão original.

A Lei nº **9.718**, de 27 de novembro de 1998, que modificou a normatização das contribuições para o PIS/Pasep e Cofins, **não fez qualquer referência à exclusão de receitas de exportações ou à isenção das contribuições sobre tais receitas**. Daí a necessidade de edição de novo dispositivo legal tratando das isenções para as referidas contribuições. No sentido de solucionar tal falha foi incluído na edição da Medida Provisória nº 1.858-6, de 29 de junho de 1999, e reedições, até a Medida Provisória nº 2.034-24, de 23 de novembro de 2000, o art. 14, caput e parágrafos, adiante transcritos, redefinindo as regras de desoneração das contribuições em tela nas hipóteses especificadas e revogou expressamente todos os dispositivos legais relativos a exclusão de base de cálculo e isenção, existentes até o dia 30 de junho de 1999:

"Art. 14. Em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de fevereiro de 1999, são isentas da Cofins as receitas:

I - dos recursos recebidos a título de repasse, oriundos do Orçamento Geral da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, pelas empresas públicas e sociedades de economia mista;

II - da exportação de mercadorias para o exterior;

III - dos serviços prestados a pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas;

IV - do fornecimento de mercadorias ou serviços para uso ou consumo de bordo em embarcações e aeronaves em tráfego internacional, quando o pagamento for efetuado em moeda conversível;

V - do transporte internacional de cargas ou passageiros;

VI - auferidas pelos estaleiros navais brasileiros nas atividades de construção, conservação modernização, conversão e reparo de embarcações pré-registradas ou registradas no Registro Especial Brasileiro - REB, instituído pela Lei nº 9.432, de 8 de janeiro de 1997;

VII - de frete de mercadorias transportadas entre o País e o exterior pelas embarcações registradas no REB, de que trata o art. 11 da Lei nº 9.432, de 1997;

VIII - de vendas realizadas pelo produtor-vendedor às empresas comerciais exportadoras nos termos do Decreto-Lei nº 1.248, de 29 de novembro de 1972, e alterações posteriores, desde que destinadas ao fim específico de exportação para o exterior;

IX - de vendas, com fim específico de exportação para o exterior, a empresas exportadoras registradas na Secretaria de Comércio Exterior do Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio;

X - relativas às atividades próprias das entidades a que se refere o art. 13.

§ 1º São isentas da contribuição para o PIS/PASEP as receitas referidas nos incisos I a IX do caput.

§ 2º As isenções previstas no caput e no parágrafo anterior não alcançam as receitas de vendas efetuadas:

I - a empresa estabelecida na Zona Franca de Manaus, na Amazônia Ocidental ou em área de livre comércio; (excluído nas reedições)

II - a empresa estabelecida em zona de processamento de exportação;

III - a estabelecimento industrial, para industrialização de produtos destinados à exportação, ao amparo do art. 3º da Lei nº 8.402, de 8 de janeiro de 1992."

Registre-se, por pertinente, que o Supremo Tribunal Federal (STF), na ADIn nº 2.348-9, impetrada pelo Governador do Estado do Amazonas, na sessão plenária do dia 7 de dezembro de 2000, deferiu medida cautelar quanto ao disposto no inciso I do § 2º do artigo 14 da Medida Provisória nº 2.037-24, de 2000, **suspendendo ex nunc a eficácia da expressão "na Zona Franca de Manaus".**

A liminar concedida pelo STF foi publicada no Diário da Justiça e no Diário Oficial da União de 18 de dezembro de 2000. Acatando a liminar concedida pelo STF, na edição da Medida Provisória nº 2.037-25, de 21 de dezembro de 2000, publicada no Diário Oficial da União de 22 de dezembro de 2000, atual Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, **foi suprimida a expressão "na Zona Franca de Manaus"** do inciso I do § 2º do art. 14 , acima citado que vinha constando em suas edições anteriores.

A respeito do instituto da isenção, deve ser lembrado que a Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional), assim dispõe, em seu art. 111:

"Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:

I - suspensão ou exclusão de crédito tributário;

II - outorga de isenção;

III- dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias".(grifou-se)

Sobre a mesma matéria - isenção - o § 6º do art. 150 da Constituição Federal de 1988, com a redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 17 de março de 1993, deu o seguinte tratamento:

"Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas aa recorrente, é vedado à União, aos Estado, ao Distrito Federal e aos Municípios:

§6º Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativas a impostos, taxas ou contribuições , só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que

regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2º, XII, g." (grifou-se)

Assim sendo, não se pode deixar de ressaltar que em matéria de isenção a interpretação deve ser restritiva, aplicando-se, inclusive, a técnica da literalidade. Sendo assim, a isenção da Cofins ou PIS prevista no art. 14 da Medida Provisória nº 2.037-25, de 2000, atual Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, e tendo em vista a medida liminar deferida pelo STF, na ADIn nº 2.348-9, publicada no Diário da Justiça e no Diário Oficial da União de 18 de dezembro de 2000, suspendendo **ex nunc a eficácia da expressão "na Zona Franca de Manaus" do inciso I do § 2º do artigo 14 da Medida Provisória nº 2.037-24, de 2000**, quando se tratar de vendas realizadas para empresas estabelecidas na Zona Franca de Manaus, aplica-se, exclusivamente, para as receitas de vendas enquadradas nas hipóteses previstas nos incisos IV, VI, VIII e IX, do referido artigo 14, ou seja:

- a) *receitas do fornecimento de mercadorias ou serviços para uso ou consumo de bordo em embarcações e aeronaves em tráfego internacional, quando o pagamento for efetuado em moeda conversível;*
- b) *receitas auferidas pelos estaleiros navais brasileiros nas atividades de construção, conservação modernização, conversão e reparo de embarcações pré-registradas ou registradas no Registro Especial Brasileiro - REB, instituído pela Lei nº 9.432, de 8 de janeiro de 1997;*
- c) *receitas de vendas realizadas pelo produtor-vendedor às empresas comerciais exportadoras de que trata o Decreto-Lei nº 1.248, de 1972, e alterações posteriores, destinadas ao fim específico de exportação para o exterior; e*
- d) *receitas de vendas efetuadas com fim específico de exportação para o exterior, às empresas exportadoras registradas na Secretaria de Comércio Exterior do Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior.*

A isenção não alcança os fatos geradores ocorridos entre 1º de fevereiro de 1999 e 17 de dezembro de 2000, período em que produziu efeitos a vedação contida no inciso I do § 2º do art. 14 da Medida Provisória nº 1.858-6, de 1999, e reedições, até a Medida Provisória nº 2.037-24, de 2000.

Dessa forma, **todas as demais receitas de vendas para Zona Franca de Manaus sujeitam-se à incidência das contribuições em foco, sem o benefício da isenção, independentemente de sua destinação ou finalidade**. A isenção aplica-se, exclusivamente, para as receitas de vendas enquadradas nas hipóteses previstas nos incisos IV, VI, VIII e IX, do artigo 14 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001.

Observou-se, ainda, que por meio da Nota/Cosit/Cotex nº 151, de 14 de maio de 2002, a Secretaria da Receita Federal (SRF) submeteu ao exame da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN), o seu entendimento sobre essa matéria, para que fosse ratificado ou retificado. A PGFN, por intermédio do PARECER/PGFN/CAT/Nº 1.769, de 23 de maio de 2002, **ratificou o entendimento da SRF referente ao assunto, vindo ao encontro da argumentação acima exposta**.

Tanto para a situação das vendas para a Zona Franca quanto para o caso do ICMS substituição tributária, a ser abordado a seguir, deve-se frisar que a Lei nº 9.718/98, cuidou, de forma ampla, da definição da base de cálculo do PIS/Pasep e da Cofins, aplicáveis aos fatos geradores ocorridos **a partir de 1º de fevereiro de 1999**, passando pelos conceitos de faturamento, receita bruta, e fixando as exclusões permitidas às pessoas jurídicas de direito privado em geral. Além disso, excepcionou as demais disposições da legislação vigente àquela época para as referidas exações. A **inconstitucionalidade, obtida judicialmente pela recorrente**, refere-se, especificamente, ao art. 3º, § 1º da mencionada lei, abaixo transcrita:

"Art.2º. As contribuições para o PIS/Pasep e a Cofins, devidas pelas pessoas jurídicas de direito privado, serão calculadas com base no seu faturamento, observadas a legislação vigente e as alterações introduzidas por esta Lei. Art. 3º O faturamento a que se refere o artigo anterior corresponde à receita bruta da pessoa jurídica.

§ 1º Entende-se por receita bruta a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevantes o tipo de atividade por esta exercida e a classificação contábil adotada para as receitas.

§ 2º Para fins de determinação da base de cálculo das contribuições a que se refere o art. 2º, excluem-se da receita bruta:

I. as vendas canceladas, os descontos incondicionais concedidos, o Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI e o Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS, quando cobrado pelo vendedor dos bens ou prestador dos serviços na condição de substituto tributário; (...)

Ao passo que não pode ser aceito o argumento apresentado com relação à Zona Franca, a exclusão do ICMS/Substituição é literal. Infere-se do disposto no § 2º do art. 3º, supra transcrito, que as hipóteses de exclusão da base de cálculo das aludidas contribuições foram enumeradas de forma exaustiva pela lei. Além disso, o dispositivo legal, acima grifado, permite que seja excluído da base de cálculo do PIS/Pasep e da Cofins o valor do ICMS cobrado pelo vendedor dos bens ou prestador dos serviços na condição de contribuinte substituto tributário, porquanto esse valor representa uma mera antecipação do devido pelo contribuinte substituído. Nessa direção, mesmo antes da instituição da Cofins, a Cosit editou o Parecer Normativo CST nº 77/86 no mesmo sentido, esclarecendo que, o valor destacado na nota fiscal de venda do contribuinte substituto, constituía mera antecipação do devido pelo contribuinte substituído, não integrando, assim, a base de cálculo daquelas contribuições.

Entretanto, para que seja possível a exclusão do ICMS da base de cálculo da Cofins, é **imprescindível que o referido valor possa ser comprovado pelo contribuinte substituto**. Veja-se, para tanto, trecho da conclusão do voto de decisão do STJ no REsp nº 601.741/CE, de relatoria do Min. José Delgado:

"Para fins de determinação da base de cálculo da Cofins, o contribuinte substituto do ICMS, nos termos do parágrafo único da cláusula primeira do Protocolo ICMS nº 46/2000, pode

excluir da receita bruta de vendas o valor do ICMS, substituição tributária paga na aquisição das mercadorias trigo em grão e misturas de farinha de trigo importadas do exterior ou de Estado não signatário deste Protocolo, desde que o referido valor possa ser devidamente comprovado pela recorrente substituto."

O contribuinte substituto tributário tem que se relacionar com o substituído para demonstrar que esse controle pode ser feito."

No relatório de diligência fiscal **não há exame conclusivo** dos valores apresentados para o ICMS - substituição tributária. De acordo com o argumento da recorrente, os valores informados na Planilha de fl. 3795, referentes à unidade Trigobel (Belém e Manaus), deveriam ser excluídos da receita. Alega que, teriam constado indevidamente na receita tributável informada na DIPJ.

Comprovado tal valor, seja pela escrituração ou documentos contábeis, e o erro ao tê-lo incluído na receita, **nada há que impeça a sua exclusão**, uma vez que se está justamente procedendo nova apuração, mesmo que não se refira, diretamente, à decisão que transitou em julgado. Entretanto, todos os valores referem-se ao período até **janeiro de 2002**. Como para tal período não foi oferecido cálculo, em função dos impedimentos descritos no relatório de diligência e abordados no item anterior, não houve, efetivamente, aprofundamento da análise da comprovação oferecida. De toda forma, **sem a composição mensal da receita de vendas para o mercado interno, não seria possível deduzir tais valores**. E os dados apresentados, conforme já abordado, não permitem o recálculo, ainda mais de modo a preencher o requisito de certeza e liquidez.

Alegado erro no cálculo: pagamentos não contemplados.

O cálculo efetuado do indébito, como resultado da diligência, para o período 2003 e janeiro de 2004, também é contestado pela recorrente, uma vez que não estariam contemplados todos os pagamentos / extinções. Para apreciar a alegação, é necessário confrontar a planilha elaborada pela auditora-fiscal, na fl. 3882, com aquelas apresentadas pela empresa, fls. 4052 a 4054, item a item. Veja-se que o recálculo de indébito de acordo com a **medida judicial contempla** o período recolhido com base na sistemática cumulativa prevista na Lei nº 9.718/98, portanto o período até novembro de 2002 para o PIS e janeiro de 2004 para a Cofins. Desse modo, o cálculo realizado na diligência **contempla apenas a Cofins**.

No quadro abaixo, comparou-se os valores considerados na auditoria realizada pela DRF/NHO e os valores pleiteados. Procurou-se, quando possível, agregar os valores pela forma de extinção apresentada, em especial quando as situações eram compatíveis. Destaque-se que a aceitação da extinção informada não tem efeitos diretos sobre o montante dos créditos, devendo ser acrescida aos pagamentos/extinções para, em confronto com os débitos apurados de acordo com a medida judicial, aferir eventual saldo de indébito. Segue o levantamento efetuado:

Pagamentos / Extinções – COFINS

Período de Apuração	R\$	Forma de Extinção	Validado Auditoria / Motivo	Situação Constatada
jan/03	2.154.095,16 3.175,53	Compensação Pagamento	sim sim	
fev/03	1.343.145,87 650.921,88 1.976,62	Compensação Suspensão - depósito Pagamento	sim não - proc. Adm. não - não informado DCTF	dep. jud. não confirm. pagto confirmado/aceito
mar/03	137.640,73 4.878,42 1.854.258,31	Compensação Pagamento Suspensão - depósito	sim sim não - proc. Adm.	
abr/03	1.969.034,80	Pagamento	sim	
mai/03	137.000,00 581.912,52 158.577,84 1.105.853,12	Pagamento Compensação Compensação Parcelamento	sim sim não - Proc. Adm. sim	extinto total - aceitar
jun/03	185.899,85 245.369,32 1.382.919,40 23.873,99 23.107,20	Compensação Pagamento Parcelamento Compensação / IPI Compensação / IPI	sim sim sim não compensado não compensado	proc. PFN proc. PFN
jul/03	350.912,72 1.531.146,06	Pagamento Parcelamento	sim sim	
ago/03	140.935,40 1.645.675,50 40.000,00	Pagamento Parcelamento Compensação	sim sim não compensado-proc	Extinto comp./aceito
set/03	181,72 1.738.807,76	Pagamento Parcelamento	sim sim	
out/03	2.198,86 1.857.067,76	Pagamento Compensação	sim não compensado-proc	cobrança proc.
nov/03	502.652,30	Pagamento	sim	
dez/03	186.684,46 779.515,73 45.651,30 558.422,14 131.728,21 141.049,49	Compensação Pagamento Compensação Compensação Compensação Compensação	sim sim sim não compensado não compensado não compensado	não consta extinção extinto/pgto /aceito extinto/pgto /aceito
jan/04	1.970.378,97	Pagamento	sim	

Em vários meses, as extinções dos créditos tributários apontadas pela empresa foram consideradas integralmente na amortização efetuada na diligência ("sim" - na coluna 4 do Quadro). Abaixo, são analisados os demais meses, sendo que, em alguns casos, com vistas a resolver a questão de fato envolvida na solução do litígio, foi efetuada pesquisa complementar nos sistemas da RFB:

a) **fevereiro de 2003** - parte do valor, ao contrário do informado pela empresa em seu levantamento, foi informada na DCTF como suspensa por medida judicial, com depósitos. Não foram confirmados nos autos os depósitos judiciais, quanto mais sua conversão em renda (transformação em pagamento definitivo), de modo a poder ser considerado recolhimento para fins de apuração de indébito (ver extrato de sistema na fl. 4057). Quanto ao valor de R\$ 1.976,62, o pagamento não foi informado na DCTF, mas o recolhimento referente a tal período de apuração está confirmado nos sistemas da RFB (fl. 4058). Entretanto, tal valor não altera a situação de fevereiro de 2003, uma vez que as extinções aceitas não superam o débito de Cofins apurado com a base restrita, no valor de R\$ 1.983.521,98 (fl. 3873);

b) **março de 2003** - assim como no item anterior, o valor divergente foi informado em DCTF como suspenso por depósitos judiciais. Não havendo recolhimento para a União, não há valor a ser considerado para apuração de indébito;

- c) **maio de 2003** - Apesar da Dcomp no valor de R\$ 158.577,84 não ter sido inicialmente confirmada, o débito de Cofins foi tratado no processo administrativo 18336-000.100/2001-07, em nome da filial "23" da empresa. O valor consta como extinto por compensação (pagamento efetuado decorrente de crédito apurado - fl. 4059), não tendo sido levantada outra oposição a seu aproveitamento. Dessa forma, o débito reapurado de Cofins somou R\$ 1.951.139,10, tendo a empresa extinto/recolhido o valor de R\$ 1.983.343,48. Portanto, deve ser reconhecido no computo do crédito o valor de R\$ 32.204,38, a ser acrescido ao apurado na diligência;
- d) **junho de 2003** - Parte das compensações efetuadas com créditos de resarcimento de IPI não se confirmaram. Os respectivos processos constam como tendo sido encaminhados à PFN para inscrição em dívida ativa (fl. 4060). Não confirmadas as extinções, pelo menos até a transmissão das Dcomp's, não podem ser considerados na apuração;
- e) **agosto de 2003** - O valor de R\$ 40.000,00 não teve a compensação confirmada inicialmente. Entretanto, o débito foi tratado no processo 11065-004.005/200413. Tal processo consta como extinto por pagamento ou compensação (fl. 4061). O débito em questão foi extinto por compensação com crédito apreciado no processo 13002-000.017/2003-40. Dessa forma, o débito reapurado de Cofins somou R\$ 1.795.988,71, tendo a empresa extinto/recolhido o valor de R\$ 1.826.610,90. Portanto, deve ser reconhecido no computo do crédito o valor de R\$ 30.622,19, a ser acrescido ao apurado na diligência;
- f) **outubro de 2003** - A compensação informada na DCTF no valor de R\$ 1.857.067,76 não foi validada eletronicamente. O valor consta como controlado no processo administrativo 11065-003.058/2007-51, porém, não consta dos sistemas, do relatório de diligência ou das manifestações da contribuinte qualquer comprovante de extinção do débito. Dessa forma, o valor não será considerado;
- g) **dezembro de 2003** - Para os valores informados em DCTF como compensados de R\$ 42.687,49, R\$ 272.074,76 e R\$ 243.659,89 (total de R\$ 558 mil), valem as observações do período acima, não restando confirmada extinção. Já os valores de R\$ 131.728,21 e R\$ 141.049,49 não tiveram as informações de compensação em DCTF confirmadas, mas foram tratados nos processos administrativos 11065-720.366/2008-26 e 11065-720.030/2007-82, sendo que os débitos constam como extintos por pagamentos de 2004 (ver fls. 4061 a 4064). Mesmo considerando estes valores, as extinções não atingem o valor do débito de Cofins apurado após alteração da base de cálculo (R\$ 1.797.532,37, fl. 3873).

Dessa forma, verifica-se que cabe ratificar o entendimento da DRJ retro exposto, no sentido de que, o valor apurado na diligência fiscal, R\$ 111.372,70, valor original (correspondente a R\$ 174.749,72, em valores até 05/2007 - fl. 3883 e 3884) deve ser reconhecido como crédito para fins de compensação, somado aos valores comprovados de crédito de Cofins referentes a maio e agosto de 2003 (R\$ 32.204,38 e R\$ 30.622,19), acima indicados.

Por todo o exposto, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Rogério Aparecido Gil

