



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10680.005945/2008-25
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3003-001.811 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Turma Extraordinária
Sessão de 15 de junho de 2021
Recorrente CRISTO REY TRANSPORTES E COMÉRCIO LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2003

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

Conforme decidido pelo Supremo Tribunal Federal, por ocasião do julgamento do Tema 69 da Repercussão Geral, “O ICMS não compõe a base de cálculo para incidência do PIS e da COFINS”. Os efeitos da exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS devem se dar após 15.03.2017, ressalvadas as ações judiciais e administrativas protocoladas até (inclusive) 15.03.2017 e o ICMS a ser excluído da base de cálculo das contribuições do PIS e da COFINS é o destacado nas notas fiscais.

PRINCÍPIO DA VERDADE MATERIAL. As alegações de verdade material devem ser acompanhadas dos respectivos elementos de prova. O ônus de prova é de quem alega. A busca da verdade material não se presta a suprir a inércia do contribuinte que tenha deixado de apresentar, no momento processual apropriado, as provas necessárias à comprovação do crédito alegado. A busca pela verdade material não representa remédio processual destinado a suprir injustificada omissão probatória daquele sobre o qual recai o ônus da prova, nem pode se dar às custas de regras jurídicas que servem, em última instância, à concretização de princípios importantes do sistema jurídico”.

ÔNUS DA PROVA DO CRÉDITO RECAI SOBRE O CONTRIBUINTE. Como se pacificou a jurisprudência neste Tribunal Administrativo, o ônus da prova é devido àquele que pleiteia seu direito. Portanto, para fato constitutivo do direito de crédito o contribuinte deve demonstrar de forma robusta ser detentor do crédito.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(documento assinado digitalmente)

Marcos Antônio Borges - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Ariene d'Arc Diniz e Amaral - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Marcos Antônio Borges (presidente), Muller Nonato Cavalcanti Silva, Lara Moura Franco Eduardo, Ariene d'Arc Diniz e Amaral (relatora).

Relatório

Adoto o relatório da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento, que narra bem os fatos:

“Trata o presente processo de pedido de restituição de fls. 02/03 (numeração digital) protocolizado em 16/05/2008, no valor de R\$ 9.201,72, referente a contribuição ao PIS fls. 03, do período de janeiro/2003 a dezembro/2005, conforme planilha de fls. 16, decorrente da pretensão de exclusão do ICMS na base de cálculo da contribuição.

O pedido foi indeferido por meio do Despacho Decisório de fls. 23 exarado no âmbito da DRF Belo Horizonte, do qual se extrai: ...

Trata o presente processo de restituição em formulário, protocolizado em 16/05/2008, no valor de R\$ 9.201,72, correspondente ao Pis do período de janeiro/2003 a dezembro/2005 recolhido a maior, com atualizações.

O contribuinte detalhou o crédito pleiteado na planilha de fls. 14, na qual demonstra a base de cálculo com e sem o ICMS, apurando-se os valores devidos (com a exclusão do ICMS) e pagos, sendo o crédito a diferença entre ambos. A soma dos valores originais importa em R\$ 5.874,55. Em seu pedido (fl. 01), o contribuinte informa como motivo do pedido o seguinte: “Restituição de valores recolhidos indevidamente ou a maior a título de exclusão do ICMS da base de cálculo do Pis, conforme entendimento jurisprudencial do STJ”.

Observou-se que o contribuinte transmitiu as declarações de compensação:

... [transmitidas entre 19/02/2014 e 24/04/2014]

Para o controle dos débitos informados nos mencionados documentos assinalados e que dizem respeito ao crédito tratado no presente processo foi gerado o processo n.º 10680.721821/2014-39.

Ao fundamentar o indeferimento, a autoridade da DRF registra,

inicialmente, que o contribuinte figura no cadastro deste órgão (CNPJ), com o CNAE n.º 4930-2-02 (Transporte Rodoviário de Carga, exceto produtos perigosos e mudanças intermunicipal, interestadual e internacional). E, continua:

A Lei n.º 9.718, de 1998, ao tratar da base de cálculo da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, estabelece, em seu art. 3º, § 2º, I, que “excluem-se da receita bruta (...) o ICMS, quando cobrado pelo vendedor dos bens ou prestador dos serviços na condição de substituto tributário”, in verbis: ...

Por oportuno, registre-se que essa matéria foi, há muito, abordada pelo Parecer Normativo CST n.º 77, de 23 de outubro de 1986 (DOU 28.10.1986), cujas conclusões, ainda aplicáveis, evidenciam a distinção entre o “ICMS referente às operações próprias” e o “ICMS devido na condição de substituto tributário”. Transcreve-se sua ementa:

“O ICM referente às operações próprias da empresa compõe o preço da mercadoria, e, conseqüentemente, o faturamento. Sendo um imposto incidente sobre vendas, deve compor a receita bruta para efeito de base de cálculo das Contribuições ao PIS/PASEP e FINSOCIAL. Entretanto, o ICM referente à substituição tributária não integra a base de cálculo do contribuinte substituto no tocante às suas Contribuições para o PIS/PASEP e FINSOCIAL, por constituir uma mera antecipação do devido pelo contribuinte substituído.”

Pelos fundamentos apresentados, conclui-se que somente a pessoa jurídica que se encontre na condição de substituto tributário do ICMS poderá excluir da base de cálculo da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins a parcela devida a título de ICMS-Substituição.

Essa situação do suposto crédito contraria o caput do art. 74 da Lei n.º 9.430, de 27/12/1996, in verbis:

“Art. 74. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão. (pela Lei n.º 10.637, de 2002)” (o grifo não é do original)

De acordo com o artigo 170 do Código Tributário Nacional (...), a compensação tributária somente é permitida quando efetuada nos limites das

condições estipuladas em lei, senão vejamos: ...

Cabe destacar ainda que, se fosse o caso de o contribuinte ser substituto tributário em relação ao ICMS e se houvesse considerado esse ICMS na base de cálculo do Pis e da Cofins, o caminho correto seria a apuração daquelas contribuições, já levando-se em conta a subtração do ICMS da base de cálculo da Cofins. Ou seja, caso houvesse ocorrido o esquecimento de subtrair da base de cálculo o ICMS apurado como substituto tributário, o sujeito passivo deveria proceder à retificação de sua DCTF, informando apenas o valor correto e apresentaria Per/Dcomp utilizando-se esses valores a maior, que estariam disponíveis nos sistemas informatizados da RFB. É de somenos importância a questão da possibilidade de se poder ou não utilizar formulário no pedido aqui tratado. O relevante aqui é a existência ou não do crédito.

Com efeito, não há campo na declaração PER/DCOMP para a petição de crédito de ICMS relativo à apuração da Cofins, vez que a única permissão legal para a exclusão do ICMS da base de cálculo da Cofins (art. 3º, § 2º, I, da Lei 9.718, de 1998) é quando o mesmo é recolhido por contribuinte na condição de substituto tributário desse imposto. Neste caso, temos linha específica na Dacon para essa exclusão (como no caso da linha 14 da Ficha 14 A do ano de 2005) ou a orientação do manual para excluir esse ICMS da base de cálculo da

Cofins, antes do preenchimento da declaração. O pedido em formulário é, portanto, aceito. Como dito acima, a exclusão do ICMS na determinação da base de cálculo da contribuição somente é admitida pela legislação de regência quando o contribuinte revestir-se da condição de substituto tributário, pois, nesse caso, o imposto constitui uma mera antecipação do devido pelo contribuinte substituído.

Por fim, com relação ao entendimento jurisprudencial do STJ citado pela contribuinte, ressalte-se que o mesmo não pode influenciar as decisões administrativas, vez que seu efeito é tão somente inter partes. Contudo, cabe destacar a Súmula 94 do STJ (que trata do Finsocial, tributo que veio a ser substituído pela Cofins), a qual dispõe que os valores devidos a título de ICMS, que estão embutidos no preço da mercadoria, integram a base de cálculo da Cofins.

Em consequência decidiu-se por:

- 1º) **INDEFERIR** o pedido de restituição do crédito de ICMS tratado no presente processo em virtude da inexistência do crédito;
- 2º) considerar **NAO HOMOLOGADAS** as compensações em respeito aos créditos tratados no presente processo.

Dada ciência em **21/07/2014**, conforme documentos de fl. 33, foi apresentada a Manifestação de Inconformidade de fls. 36/41, com as razões a seguir sintetizadas:

Expõe os fatos reportando-se aos pedidos de restituição de PIS e Cofins apresentados em 16/05/2008 e destaca que *desde a compensação realizada pela empresa, via programa PERDCOMP junto a Receita Federal do Brasil e a glosa praticada já se passaram mais de 05 anos, configurando-se a prescrição intercorrente do crédito glosado pela RFB.*

No mérito reporta-se a *Lei Complementar 07/70 e 70/91, sucedida pela Lei 9.718/98 e Leis nº 10.833/03 e 10.637/02, sempre consignando que se considera faturamento mensal "a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviços de qualquer natureza"*

Defende seu entendimento de que o ICMS não compõe o faturamento mensal, mas é receita dos Estados da Federação, cita excerto doutrinário e reporta-se a julgado do STF (RE 240785) e expõe: *Ainda que se argumente que o valor do ICMS é repassado para os clientes da Impetrante, por constar no preço da operação comercial, não menos certo é que o montante repassado é recolhido aos cofres públicos, não ensejando, repita-se, qualquer ganho para o contribuinte do ICMS, ora Impetrante.*

Permitir a incidência da COFINS e da Contribuição ao PIS sobre o ICMS incluído, por determinação legal, no preço das vendas da Impetrante, implica em autorizar a duplicidade de um ônus fiscal, bem como o recolhimento de contribuição sem ingresso efetivo de qualquer valor para a Impetrante.

Reitera seu entendimento e finaliza formulando pedido de procedência da Manifestação de Inconformidade com reconhecimento do direito à restituição perquirida (e consequente homologação da compensação realizada), acrescido da devida atualização.

Requer, ainda, a suspensão da exigibilidade até que seja julgada a presente manifestação de inconformidade, nos termos do art. 151 do CTN.

Às fls. 51/86 encontram-se cópias de DCOMP e à fl. 88 a autoridade preparadora informou ser tempestiva a Manifestação de Inconformidade, sendo o processo encaminhado para julgamento por meio dos despachos de fls. 88/90.”

A DRJ julgou improcedente a manifestação de inconformidade, considerando a impossibilidade de homologação tácita do pedido de restituição e no mérito, quanto ao ICMS:

Como se pode notar da leitura dos dispositivos transcritos, **não há nenhuma determinação que autorize a exclusão do valor relativo ao ICMS da base de cálculo do PIS e da Cofins**, como pretende a interessada. Reitere-se: em relação a esse imposto de competência estadual, o dispositivo menciona **apenas uma hipótese de exclusão: nos casos em que há substituição tributária**, ou seja, quando o sujeito passivo é responsável pelo ICMS devido por outro, a parcela do ICMS devido por substituição pode ser retirada do montante tributável. **Não consta dos autos que este seja o caso da contribuinte”**.

A contribuinte foi cientificada da decisão em 17 de outubro de 2016. Em 16 de novembro de 2016, apresentou recurso voluntário, reiterando os argumentos sobre o direito a compensação em razão da indevida inclusão do ICMS na base de cálculo da COFINS.

É o relatório.

Voto

Conselheira Ariene d’Arc Diniz e Amaral, Relatora.

O presente recurso contém matéria de competência desta E. Turma da 3ª Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

Sobre a tempestividade do recurso, considerando o cumprimento do prazo para interposição da peça recursal - 30 (trinta) dias a contar da intimação, é tempestivo o recurso.

Presentes os demais requisitos de admissibilidade, dele tomo conhecimento.

A controvérsia dos autos cinge-se sobre o reconhecimento de direito de crédito decorrente da inclusão do ICMS na base de cálculo da COFINS.

1 ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS:

Alega o contribuinte a impossibilidade de incidência da contribuição sobre os valores referentes ao ICMS.

O STF, no julgamento do Recurso Extraordinário nº 574.706/PR, sob a sistemática da Repercussão Geral - julgamento do Tema nº 69, reconheceu a inconstitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo das contribuições sociais e fixou a seguinte tese:

"O ICMS não compõe a base de cálculo para fins de incidência do PIS e da COFINS".

Apreciando embargos de declaração opostos contra o acórdão proferido, o STF ainda especificou que os efeitos da exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS devem se dar após 15.03.2017, ressalvadas as ações judiciais e requerimentos administrativos protocoladas até (inclusive) 15.03.2017 e, que o ICMS a ser excluído da base de cálculo das contribuições do PIS e da COFINS é o destacado nas notas fiscais.

A questão é objeto do PARECER SEI N.º 7698/2021/ME emitido pela PGFN, devidamente aprovado pelo DESPACHO N.º 246 - PGFN-ME, DE 24 DE MAIO DE 2021.

Nos termos do art. 62, § 2º do Anexo II do Regimento Interno do CARF, o entendimento do STF é de observância obrigatória, de maneira que reconhece-se a possibilidade do direito de crédito sobre o ICMS incluído indevidamente na base de cálculo das contribuições sociais.

2 Comprovação do direito de crédito

Reconhecida a possibilidade do direito ao crédito pleiteado, passa-se a verificação da comprovação da alegação.

No recurso voluntário o contribuinte reafirma que a documentação necessária à comprovação do crédito pleiteado, foi devidamente juntada aos autos.

De fato, foram juntados na manifestação de inconformidade: DCTF original e retificadora, comprovante de recolhimento da contribuição, livro Razão Analítico, comprovantes de apuração e recolhimento do ICMS.

2.1 PRINCÍPIO DA VERDADE MATERIAL

O princípio da verdade material é máxime do processo administrativo fiscal e deve prevalecer sempre que o contribuinte conseguir fundamentar direito alegado em documentação hábil, escrituração contábil e fiscal, amparada pelos respectivos documentos que lhe dão suporte, ainda que apenas no recurso voluntário. O princípio, entretanto, não serve para substituir a ação necessária do contribuinte. Neste sentido é larga jurisprudência deste CARF, a exemplo do acórdão abaixo:

“Acórdão n.º 3003-000.647

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL Período de apuração: 01/10/2004 a 31/10/2004 DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA. Instaurado o contencioso administrativo, em razão da não homologação de compensação de débitos com crédito de suposto pagamento indevido ou a maior, é do contribuinte o ônus de comprovar nos autos, tempestivamente, a certeza e liquidez do crédito pretendido compensar. Não há como reconhecer crédito cuja certeza e liquidez não restou comprovada no curso do processo administrativo. DCTF. ERRO. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO. A alegação de erro na DCTF, a fim de reduzir valores originalmente declarados, sem a apresentação de documentação suficiente e necessária para embasá-la, não tem o condão de afastar despacho decisório. DCTF. CONFISSÃO DE DÍVIDA. RETIFICAÇÃO. A DCTF é instrumento formal de confissão de dívida, e sua retificação, posteriormente a procedimento fiscal, exige comprovação material. VERDADE MATERIAL. ÔNUS DA

PROVA. As alegações de verdade material devem ser acompanhadas dos respectivos elementos de prova. O ônus de prova é de quem alega. A busca da verdade material não se presta a suprir a inércia do contribuinte que tenha deixado de apresentar, no momento processual apropriado, as provas necessárias à comprovação do crédito alegado. A busca pela verdade material não representa remédio processual destinado a suprir injustificada omissão probatória daquele sobre o qual recai o ônus da prova, nem pode se dar às custas de regras jurídicas que servem, em última instância, à concretização de princípios importantes do sistema jurídico”.

2.2 COMPROVAÇÃO DO CRÉDITO A COMPENSAR

O instituto da compensação está previsto no artigo 74 da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996, com redação dada pela Lei n.º 10.637, de 30 de dezembro de 2002:

Art. 74. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão.

§ 1º A compensação de que trata o caput será efetuada mediante a entrega, pelo sujeito passivo, de declaração na qual constarão informações relativas aos créditos utilizados e aos respectivos débitos compensados.

§ 2º A compensação declarada à Secretaria da Receita Federal extingue o crédito tributário, sob condição resolutória de sua ulterior homologação.

Tratando-se de compensação tributária, modalidade de extinção do crédito tributário, aceita sob determinadas condições, tem-se em síntese que (i) pressupõe a existência de créditos e débitos do contribuinte; (ii) a compensação deve ser realizada com créditos líquidos e certos; (iii) o ônus da prova incumbe ao contribuinte, consoante a regra basilar extraída do Novo Código de Processo Civil (Lei n.º 13.105/2015), artigo 373, inciso I, ‘ao autor, quanto ao fato constitutivo do seu direito’.

No recurso voluntário o contribuinte afirma que a documentação necessária à comprovação do crédito pleiteado, foi devidamente juntada aos autos. Com a devida vênia entendo que não assiste razão ao contribuinte.

A documentação necessária a comprovação do direito pleiteado não foi apresentada aos autos. Consta do pedido de restituição apenas tabela de apuração do suposto crédito, desacompanhado da escrituração contábil a validar o crédito. Nenhum outro documento foi acostado a manifestação de inconformidade ou no recurso voluntário. Falta assim, certeza e liquidez do crédito, indispensáveis para a compensação pleiteada, nos termos do artigo 170 do Código Tributário Nacional.

Diante do exposto, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Ariene d’Arc Diniz e Amaral

Fl. 8 do Acórdão n.º 3003-001.811 - 3ª Sejul/3ª Turma Extraordinária
Processo n.º 10680.005945/2008-25