



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10845.906136/2011-16
Recurso Voluntário
Resolução nº 3002-000.254 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Turma Extraordinária
Sessão de 14 de outubro de 2021
Assunto PEDIDO DE COMPENSAÇÃO DE PIS/COFINS
Recorrente DOW ESPECIALIDADES QUÍMICAS LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade de votos, converter o julgamento em diligência, nos termos do voto da relatora.

Paulo Regis Venter - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Mariel Orsi Gameiro - Relatora

(documento assinado digitalmente)

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Paulo Regis Venter (Presidente), Mariel Orsi Gameiro, Carlos Delson Santiago e Anna Dolores Barros de Oliveira Sá Malta.

Relatório

Por bem descrever os fatos, adoto relatório oriundo da decisão de primeira instância:

O interessado transmitiu Per/Dcomp visando a restituir o crédito nele informado em razão de pagamento indevido ou a maior de PIS cumulativo, relativo ao fato gerador de 31/10/2001.

A Delegacia da Receita Federal de jurisdição do contribuinte emitiu despacho decisório eletrônico no qual indefere a restituição pleiteada, sob o argumento de que o pagamento foi utilizado na quitação integral de débito da empresa, não restando saldo creditório disponível.

Irresignado com o indeferimento do seu pedido, tendo sido cientificado em 16/01/2012 (fl. 8), o contribuinte apresentou, em 14/02/2012, a manifestação de inconformidade de fls. 11/26, a seguir resumida.

Informa que o recolhimento a maior se deu em razão da indevida inclusão do ICMS, incidente nas operações que resultaram em suas receitas, na base de cálculo do tributo que se pretende restituir. O valor

Fl. 2 da Resolução n.º 3002-000.254 - 3ª Sejul/2ª Turma Extraordinária
Processo n.º 10845.906136/2011-16

do ICMS não possui natureza de faturamento/receita, sendo mera despesa para o contribuinte, já que constitui em receita do Estado. Esse entendimento tem prevalecido no STF, conforme trechos de Voto proferido no RE n.º 240.785, que transcreve. Tal decisão é aplicável ao PIS e a Cofins sujeitos ao regime cumulativo ou não-cumulativo, não obstante o recurso ainda não tenha sido julgado definitivamente. Sobre o assunto, transcreve também entendimento doutrinário. Conclui que o não reconhecimento de que o ICMS não deve integrar a base de cálculo das contribuições viola os arts. 195, I, b, e 239 da CF/1988, o art. 110 do CTN e as Leis n.ºs 10.637/2002 e 10.833/2003, que definem a base de cálculo como sendo o faturamento ou receita.

Destaca que, ao elaborar o pedido de restituição, não promoveu a retificação da DCTF para que restasse demonstrado o crédito em questão. A doutrina e a jurisprudência administrativa estão seguindo a premissa de que a confissão de dívida referida no Decreto-lei n.º 2.124/1984 não possui caráter absoluto, devendo ser relativizada em situações específicas. A apresentação da DCTF não corresponde a uma liberalidade do contribuinte, que confessa a dívida porque a lei determina e, por isso, inexiste uma das características essenciais para a configuração da “confissão” (vontade do agente). Sobre o assunto, transcreve entendimento de conselheira do CARF. Como possui natureza de um direito indisponível, a confissão em DCTF não serve como meio de prova absoluta. Além disso, não se pode negar a validade de uma retificação, independentemente do momento, pois a retratabilidade e a revogabilidade são elementos intrínsecos à confissão, que pode ser revogada quando emanar de erro, dolo ou coação (art. 352 do CPC). Transcreve precedente do STJ sobre o tema. A retificação da DCTF não apenas constitui um direito do sujeito passivo, mas um dever da Administração Pública de rever de ofício a caracterização da obrigação tributária, já que o direito tributário se pauta pelos princípios da estrita legalidade e da tipicidade, devendo ser observada a verdade material.

Ao efetuar uma revisão interna, verificou ter cometido um equívoco. E caso seja constatada existência de erro de fato, o que aconteceu no presente caso, deve ser reconhecido o pagamento indevido. Sobre a conceituação de erro de fato e de direito, cita entendimentos doutrinários. Como o processo administrativo rege-se pela busca da verdade material, não podem ser poupados esforços para se verificar se a obrigação tributária foi realmente estabelecida. Transcreve julgados do CARF e de tribunais judiciais sobre a aplicação da verdade material quando a obrigação tem origem em erros ou equívocos. Ressalta ainda, conforme entendimento doutrinário e dos tribunais reproduzidos, que deve ser repudiado o enriquecimento ilícito do Estado, já que restou demonstrada a existência do pagamento a maior.

Por fim, requer o acolhimento de suas razões para que seja declarada a extinção integral do crédito tributário discutido, a apresentação de novos documentos e esclarecimentos, caso os apresentados sejam insuficientes, e a realização de diligências, nostemos do art. 16, IV, do Decreto n.º 70.235/1972.

A Primeira Turma da DRJ/BHE proferiu acórdão n.º 02-88.493, em 27 de novembro de 2018 (e-fls. 67), julgou improcedente a manifestação de inconformidade, tendo em vista que, à época, o julgamento do RE 574.706 não havia transitado em julgado, e não havia

Fl. 3 da Resolução n.º 3002-000.254 - 3ª Sejul/2ª Turma Extraordinária
Processo n.º 10845.906136/2011-16

vinculação ao julgador administrativo do cumprimento da decisão proferida em relação à inconstitucionalidade do ICMS compor a base de cálculo das contribuições – PIS/Cofins, e cita, para tanto, a Solução de Consulta Cosit n.º 137, de 16 de fevereiro de 2017.

A recorrente interpôs Recurso Voluntário em 10 de janeiro de 2019 (e-fls. 78), no qual afirma, em síntese: i) a correta exclusão do ICMS da base de cálculo das contribuições; ii) sobrestamento do processo administrativo fiscal e aplicação subsidiária do Código de Processo Civil; iii) inconstitucionalidade do ICMS compor a base de cálculo do PIS/Cofins, porque tal parcela não é receita/faturamento; iv) os princípios que compõem o processo administrativo fiscal – princípio da estrita legalidade, princípio da finalidade, princípio da verdade material, princípio da eficiência, princípio da isonomia e segurança jurídica; v) do enriquecimento ilícito do Estado.

Quanto às provas, em sede de manifestação de inconformidade, junta a DIPJ, DCTF e planilha de cálculo do período; já em sede de recurso voluntário, colaciona apenas a íntegra do acórdão proferido no RE 574.706-PR, e notícias relativas à decisão que entendeu inconstitucional a inclusão do ICMS na base de cálculo das contribuições.

É o relatório.

Voto

Conselheira Mariel Orsi Gameiro, Relatora.

O recurso é tempestivo e preenche os requisitos de admissibilidade, portanto, o conheço.

A controvérsia cinge-se em dois pilares argumentativos: i) o direito ao crédito relativo à exclusão do ICMS da base de cálculo da PIS/Cofins; e, ii) a prova do respectivo crédito.

Pois bem, tratarei em partes.

Do direito à exclusão do ICMS da base de cálculo PIS/Cofins

O Supremo Tribunal Federal encerrou e determinou o posicionamento sobre a inconstitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS/Cofins, inclusive em relação aos embargos que estavam pendentes de julgamento, de modo que, restou decidido que o decote feito deve ser feito em relação ao ICMS destacado, bem como delimitada a modulação de efeitos da decisão, do RExt n.º 574.706, com repercussão geral:

EMENTA: RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM REPERCUSSÃO GERAL. EXCLUSÃO DO ICMS NA BASE DE CÁLCULO DO PIS E COFINS. DEFINIÇÃO DE FATURAMENTO. APURAÇÃO ESCRITURAL DO ICMS E REGIME DE NÃO CUMULATIVIDADE. RECURSO PROVIDO. 1. Inviável a apuração do ICMS tomando-se cada mercadoria ou serviço e a correspondente cadeia, adota-se o sistema de apuração contábil. O montante de ICMS a recolher é apurado mês a mês, considerando-se o total de créditos decorrentes de aquisições e o total de débitos gerados nas saídas de mercadorias ou serviços: análise contábil ou escritural do ICMS. 2. A análise jurídica do princípio da não

Fl. 4 da Resolução n.º 3002-000.254 - 3ª Sejul/2ª Turma Extraordinária
 Processo n.º 10845.906136/2011-16

cumulatividade aplicado ao ICMS há de atentar ao disposto no art. 155, § 2º, inc. I, da Constituição da República, cumprindo-se o princípio da não cumulatividade a cada operação. 3. O regime da não cumulatividade impõe concluir, conquanto se tenha a escrituração da parcela ainda a se compensar do ICMS, não se incluir todo ele na definição de faturamento aproveitado por este Supremo Tribunal Federal. O ICMS não compõe a base de cálculo para incidência do PIS e da COFINS. 3. Se o art. 3º, § 2º, inc. I, in fine, da Lei n. 9.718/1998 excluiu da base de cálculo daquelas contribuições sociais o ICMS transferido integralmente para os Estados, deve ser enfatizado que não há como se excluir a transferência parcial decorrente do regime de não cumulatividade em determinado momento da dinâmica das operações. 4. Recurso provido para excluir o ICMS da base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS. (RE 574706, Relator(a): CÁRMEN LÚCIA, Tribunal Pleno, julgado em 15/03/2017, ACÓRDÃO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-223 DIVULG 29-09-2017 PUBLIC 02-10-2017)

EMENTA: EMBARGOS DE DECLARAÇÃO EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM REPERCUSSÃO GERAL. EXCLUSÃO DO ICMS DA BASE DE CÁLCULO DO PIS E CONFINS. DEFINIÇÃO CONSTITUCIONAL DE FATURAMENTO/RECEITA. PRECEDENTES. AUSÊNCIA DE OMISSÃO, CONTRADIÇÃO OU OBSCURIDADE DO JULGADO. PRETENSÃO DE REDISCUSSÃO DA MATÉRIA. IMPOSSIBILIDADE JURÍDICA. MODULAÇÃO DOS EFEITOS. ALTERAÇÃO DE JURISPRUDÊNCIA COM EFEITOS VINCULANTES E ERGA OMNES. IMPACTOS FINANCEIROS E ADMINISRTATIVOS DA DECISÃO. MODULAÇÃO DEFERIDA DOS EFEITOS DO JULGADO, CUJA PRODUÇÃO HAVERÁ DE SE DAR DESDE 15.3.2017 – DATA DE JULGAMENTO DE MÉRITO DO RECURSO EXTRAORDINÁRIO 574.706 E FIXADA A TESE COM REPERCUSSÃO GERAL DE QUE “O ICMS NAO COMPÕE A BASE DE CÁLCULO PARA FINS DE INCIDÊNCIA DO PIS E DA COFINS” - , RESSALVADAS AS AÇÕES JUDICIAIS E PROCEDIMENTOS ADMINISTRATIVOS PROTOCOLADAS ATÉ A DATA DA SESSÃO EM QUE PROFERIDO O JULGAMENTO DE MÉRITO. EMBARGOS PARCIALMENTE ACOLHIDOS.

(RE 574706 ED, Relator(a): CÁRMEN LÚCIA, Tribunal Pleno, julgado em 13/05/2021, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-160 DIVULG 10-08-2021 PUBLIC 12-08-2021)

.

Não há discussão da existência do direito ao crédito quanto ao pleito do recorrente, posto que o Supremo, em sede de repercussão geral, e com o trânsito em julgado, já definiu integralmente a questão.

Contudo, em que pese a óbvia obediência à decisão proferida pelo STF, deve o contribuinte trazer aos autos **a prova**, através de documento fiscal/contábil, da base de cálculo utilizada com a inclusão do ICMS, e da base de cálculo com o decote dessa parcela, com nítido demonstrativo e cotejo da parcela que restará de crédito a ser considerado para a compensação aqui pleiteada.

Tratarei, portanto, das provas apresentadas no presente processo administrativo fiscal.

Fl. 5 da Resolução n.º 3002-000.254 - 3ª Sejul/2ª Turma Extraordinária
Processo n.º 10845.906136/2011-16

Das provas do crédito

Como já concretizado no presente Tribunal Administrativo, nos pedidos de restituição, ressarcimento ou compensação, é **ônus da prova do contribuinte** demonstrar a existência do crédito pleiteado, mediante documentos fiscais e contábeis hábeis para tanto.

Destaco que o direito creditório – e tal entendimento embasa a afirmativa supracitada, nasce do pagamento indevido ou a maior, e não da declaração na respectiva obrigação acessória.

Veja, o direito à restituição do pagamento a maior ou indevido do tributo – indébito tributário, pelo contribuinte, é originado nas expressas disposições dos artigos 165 e 168, do Código Tributário Nacional – da lei:

Art. 165. O sujeito passivo tem direito, independentemente de prévio protesto, à restituição total ou parcial do tributo, seja qual for a modalidade do seu pagamento, ressalvado o disposto no § 4º do artigo 162, nos seguintes casos:

I - cobrança ou pagamento espontâneo de tributo indevido ou maior que o devido em face da legislação tributária aplicável, ou da natureza ou circunstâncias materiais do fato gerador efetivamente ocorrido;

II - erro na edificação do sujeito passivo, na determinação da alíquota aplicável, no cálculo do montante do débito ou na elaboração ou conferência de qualquer documento relativo ao pagamento;

III - reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória.

(...)

Art. 168. O direito de pleitear a restituição extingue-se com o decurso do prazo de 5 (cinco) anos, contados:

I - nas hipóteses dos incisos I e II do artigo 165, da data da extinção do crédito tributário; (Vide art 3 da LCp n.º 118, de 2005)

II - na hipótese do inciso III do artigo 165, da data em que se tornar definitiva a decisão administrativa ou passar em julgado a decisão judicial que tenha reformado, anulado, revogado ou rescindido a decisão condenatória.

Nota-se que o pagamento a maior ou indevido em cotejo ao que deveria ter sido pago pelo contribuinte, deve ser demonstrado, e no presente caso, a prova a ser produzida corresponde ao recolhimento de ICMS, seu respectivo valor, sua composição na base de cálculo, e o comparativo do quantum efetivamente recolhido (com ICMS) e o quantum que deveria ter sido recolhido (sem ICMS).

Nesse sentido, para se constatar a veracidade do alegado pelo recorrente, é imprescindível a existência de forte dilação probatória – especificamente contábil e fiscal, quanto ao crédito – ou seja, a comprovação da diferença do valor efetivamente pago a maior em relação àquele valor devido, para que se demonstre o pagamento, a base de cálculo utilizada, dentre outros fatores que compõem a conjuntura do crédito tributário pleiteado.

Fl. 6 da Resolução n.º 3002-000.254 - 3ª Sejul/2ª Turma Extraordinária
Processo n.º 10845.906136/2011-16

Isso implica em importante questão: não há necessariamente que se retificar as declarações apresentadas à fiscalização, correspondentes aos períodos que supostamente dão origem ao crédito, para que ele exista, em que pese ser imprescindível a demonstração do equívoco, ou daquilo que se sustenta a título de direito.

Observa-se o disposto no artigo 147, parágrafo 1º, do Código Tributário Nacional, que permite respectiva demonstração:

Art. 147. O lançamento é efetuado com base na declaração do sujeito passivo ou de terceiro, quando um ou outro, na forma da legislação tributária, presta à autoridade administrativa informações sobre matéria de fato, indispensáveis à sua efetivação.

§ 1º A retificação da declaração por iniciativa do próprio declarante, quando vise a reduzir ou a excluir tributo, só é admissível mediante comprovação do erro em que se funde, e antes de notificado o lançamento.

Vê-se que, expressamente a regra dispõe sobre comprovação do erro, e, vale dizer para tanto, cabe ao contribuinte tal ônus, conforme determina o artigo 373, do Código de Processo Civil, de modo a garantir à fiscalização que o valor requerido – mediante PERDCOMP, seja a título de restituição, ressarcimento ou de compensação, é verdadeiramente devido.

Atendido no primeiro momento a demonstração do alegado pelo contribuinte sob a guarida do ônus da produção das provas e seu cotejo necessário no processo administrativo fiscal, em seguida é necessário analisar se os documentos são suficientes ao cumprimento dos requisitos dispostos no artigo 170, do Código Tributário Nacional, ou seja, a comprovação da certeza e liquidez do crédito tributário:

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

Visto o funcionamento da aplicação da norma em relação às provas no processo administrativo fiscal, o presente caso carrega uma diferença e peculiaridade quanto aos demais casos em que me posiciono para a exigência de provas.

Isso porque a decisão da DRJ, corretamente decidiu sobre o mérito e o direito da exclusão da base de cálculo do PIS /Cofins, na perspectiva de seu posicionamento, porque não havia sido encerrado o processo no Supremo Tribunal Federal.

Contudo, dispôs em sua decisão que não se tratava de questão probatória, mas mera questão de direito, afastando totalmente a prerrogativa das provas – seja no sentido de sua exigência, para apoio ao direito do decote do ICMS, seja no sentido da produção excepcional de provas pelo contribuinte em sede de recurso voluntário.

Vejo que, apesar de não configurar a nulidade, posta no artigo 59, do Decreto 70.235/1972, é necessário resguardar a possibilidade de provas ao contribuinte, posto que, de forma singular, a decisão de primeira instância rechaça tal ponto de forma equivocada.

E, o direito aqui discutido apoia-se em dois pilares – não somente no primeiro: i) a efetiva existência do direito ao decote do ICMS da base de cálculo do PIS e da Cofins, nos termos da decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal, no RE 574.706; ii) na comprovação contábil/fiscal da parcela de crédito oriunda do direito, com o respectivo cotejo entre aquilo que

Fl. 7 da Resolução n.º 3002-000.254 - 3ª Sejul/2ª Turma Extraordinária
Processo nº 10845.906136/2011-16

foi recolhido a maior, a base de cálculo considerando a parcela de ICMS, e a base de cálculo com o decote da parcela de ICMS.

Como dito logo acima, para que a compensação se aperfeiçoe, exige o artigo 170, do Código Tributário Nacional, a certeza e liquidez do crédito - a “certeza da existência” e a “determinação da quantia” dos créditos e débitos que se pretende compensar, de modo que, deve a análise da fiscalização face ao cumprimento desses dois requisitos pelo contribuinte, ser realizada com base nas provas apresentadas no processo administrativo fiscal.

Neste sentido, a “certeza da existência” dos créditos recíprocos é atestada pelo pagamento indevido, que constitui o débito do fisco, e pelo lançamento, apto a constituir o crédito tributário por meio da apuração da ocorrência do fato jurídico hipoteticamente previsto na norma de incidência tributária e do cálculo do montante devido a título de tributo.

E, considerando a peculiaridade no caso concreto, quanto à decisão proferida pela DRJ que expressamente – e de forma equivocada, afirma não se tratar de questão probatória, voto por converter o julgamento em diligência à Unidade de Origem, para que sejam analisados os documentos juntados em sede de Recurso Voluntário, especialmente para verificar a existência de crédito relativo ao ICMS incluído na base de cálculo da PIS/Cofins, e, no caso de confirmação, delimitação do *quantum* a ser compensado. Ainda, se necessário, é resguardada a possibilidade de intimação do contribuinte para que apresente documentos fiscais e contábeis complementares à confecção do relatório conclusivo.

(documento assinado digitalmente)

Mariel Orsi Gameiro