



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº	10880.903044/2012-21
Recurso nº	1 Voluntário
Acórdão nº	3401-003.636 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de	25 de abril de 2017
Matéria	Contribuição para o PIS
Recorrente	DOW BRASIL INDUSTRIA E COMERCIO DE PRODUTOS QUIMICOS LTDA
Recorrida	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Data do fato gerador: 14/11/2002

REPERCUSSÃO GERAL. RECONHECIMENTO. PROCESSO ADMINISTRATIVO. SOBRESTAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

O reconhecimento da repercussão geral pelo Supremo Tribunal Federal, ainda que julgado o respectivo recurso extraordinário, porém pendente de publicação e definitividade a decisão prolatada, não importa o sobrerestamento do processo administrativo que trata da mesma matéria, por ausência de previsão regimental, não se aplicando as disposições do Código de Processo Civil, por força da evolução histórica do art. 62-A, §§ 1º e 2º do RICARF/09 (Portaria MF nº 256/09), incluídos pela Portaria MF 586/2010 e revogados pela Portaria MF nº 545/2013.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Data do fato gerador: 14/11/2002

BASE DE CÁLCULO DA CONTRIBUIÇÃO AO PIS. EXCLUSÃO DO ICMS. OPERAÇÕES INTERNAS. IMPOSSIBILIDADE.

O ICMS devido pela pessoa jurídica na condição de contribuinte do imposto em virtude de operações ou prestações próprias compõe o preço da mercadoria e, logo, o seu faturamento, não havendo previsão legal que possibilite a sua exclusão da base de cálculo cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep devida nas operações realizadas no mercado interno.

Recurso Voluntário Negado.

Acordam os membros do colegiado, preliminarmente, por voto de qualidade, vencidos os Conselheiro Leonardo Ogassawara de Araújo Branco, Eloy Eros da Silva Nogueira, André Henrique Lemos, e Tiago Guerra Machado, em afastar a proposta, presente na parte inicial do voto do relator, de sobrestrar o julgamento de mérito até o trânsito em julgado

da decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal no Recurso Extraordinário (RE) n. 574.706. Por maioria de votos, negou-se provimento ao recurso voluntário apresentado, vencidos os Conselheiros Augusto Fiel Jorge D'Oliveira e André Henrique Lemos, ambos defendendo a exclusão do ICMS na base de cálculo da contribuição, mas este em função da notoriedade da decisão proferida pela Suprema Corte no citado RE.

(Assinado digitalmente)

ROSALDO TREVISAN - Presidente e Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Rosaldo Trevisan (Presidente), Augusto Fiel Jorge D'Oliveira, Tiago Guerra Machado, Leonardo Ogassawara de Araujo Branco (Vice-Presidente), Eloy Eros da Silva Nogueira, Fenelon Moscoso de Almeida, Robson Jose Bayerl e André Henrique Lemos.

Relatório

Trata-se de **Pedido de Restituição** de crédito de contribuição para o PIS/Pasep, referente a pagamento efetuado indevidamente ou ao maior.

A Delegacia da Receita Federal (DRF) proferiu **Despacho Decisório** indeferindo o pedido formulado, uma vez que o pagamento indicado no PER/Dcomp em referência teria sido integralmente utilizado para quitar débito da contribuinte.

A contribuinte apresentou **Manifestação de Inconformidade** na qual alegou, em síntese, que: **(i)** à época do fato gerador, apurou incorretamente a contribuição ao PIS, pois efetuou o recolhimento sobre o ICMS, cujos valores não compõem a base de cálculo das contribuições sociais, o que resultou em recolhimento indevido com base no art. 165 do Código Tributário Nacional; **(ii)** não procedeu à retificação de suas declarações (DIPJ e DCTF) para que restasse evidenciado o pagamento indevido, o que levou a autoridade fiscal a não constatar o recolhimento a maior; **(iii)** o mero erro de preenchimento da DCTF não possui o efeito de constituir a obrigação tributária, devendo a Administração, em prestígio à verdade material, rever de ofício os erros formais quando constatados.

Foi proferido **Acórdão DRJ nº 14-053.275**, julgando improcedente a manifestação de inconformidade interposta, de maneira a não reconhecer o direito creditório pleiteado, nos termos da ementa abaixo transcrita:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Data do fato gerador: 14/11/2002

PEDIDO DE DILIGÊNCIA OU PERÍCIA. PRESCINDIBILIDADE. INDEFERIMENTO.

Estando presentes nos autos todos os elementos de convicção necessários à adequada solução da lide, indefere-se, por prescindível, o pedido de diligência ou perícia.

CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

Não se configura cerceamento do direito de defesa se o conhecimento dos atos processuais pelo acusado e o seu direito de resposta ou de reação se encontraram plenamente assegurados.

DESPACHO DECISÓRIO. NULIDADE.

As argüições de nulidade do despacho decisório só prevalecem se enquadradas nas hipóteses previstas na lei para a sua ocorrência. Não provada violação às disposições do artigo 59 do Decreto nº 70.235, de 1972, rejeita-se a alegação de nulidade do Despacho Decisório Eletrônico.

JUNTADA POSTERIOR DE DOCUMENTOS.

Em regra, não se admite a juntada posterior de documentos, salvo nas hipóteses expressamente previstas em lei.

INTIMAÇÃO. REPRESENTANTE LEGAL. ENDEREÇAMENTO.

Dada à existência de determinação legal expressa, as notificações e intimações devem ser endereçadas ao sujeito passivo, no domicílio fiscal eleito por ele.

DCTF. CONFISSÃO DE DÍVIDA.

Considera-se confissão de dívida os débitos declarados em DCTF (Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais), motivo pelo qual qualquer alegação de erro no seu preenchimento deve vir acompanhada de declaração retificadora munida de documentos idôneos para justificar as alterações realizadas no cálculo dos tributos devidos. Nesses termos, não pode ser acatada a mera alegação de erro de preenchimento desacompanhada de elementos de prova que justifique a alteração dos valores registrados em DCTF.

BASE DE CÁLCULO. EXCLUSÃO DO ICMS. IMPOSSIBILIDADE. PIS. COFINS.

O ICMS integra a receita bruta da empresa e, não havendo dispositivo legal que assim determine, não pode ser excluído da base de cálculo da Contribuição para o PIS e COFINS.

Manifestação de Inconformidade Improcedente.

Direito Creditório Não Reconhecido.

A contribuinte interpôs **Recurso Voluntário**, reiterando as razões veiculadas em sua manifestação de inconformidade.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Rosaldo Trevisan - Relator

O julgamento deste processo segue a sistemática dos recursos repetitivos, regulamentada pelo art. 47, §§ 1º e 2º, do RICARF, aprovado pela Portaria MF 343, de 09 de junho de 2015. Portanto, ao presente litígio aplica-se o decidido no Acórdão **3401-003.627 de 25 de abril de 2017**, proferido no julgamento do processo **10880.903037/2012-29**, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

Transcreve-se, como solução deste litígio, nos termos regimentais, os entendimentos que prevaleceram naquela decisão, (Acórdão **3401-003.627**):

"7. *O recurso voluntário é tempestivo e preenche os requisitos formais de admissibilidade e, portanto, dele tomo conhecimento.*

8. *Entendeu o julgador de primeira instância administrativa, após minuciosa análise dos fatos e documentos que instruem o presente feito, que a DCTF é um instrumento de confissão de dívida e constituição definitiva do crédito tributário, em conformidade com o § 1º do art. 5º do Decreto-lei nº 2.124, de 1984, e Instruções Normativas da RFB que dispõem sobre a obrigação acessória em referência. Desta forma, quando da transmissão da PER/DComp, diante da inexistência do crédito em virtude de o pagamento estar integralmente alocado ao débito, não houve outra possibilidade à autoridade fiscal senão indeferir o pleito formulado.*

9. *Contudo, ainda que transposto tal obstáculo, e ainda que se compreenda que a DCTF apresentada com erro jamais poderá afastar a existência de pagamento indevido, justamente por não guardar entre seus predicados o condão de definir o conteúdo material e quantitativo do fato gerador, cabendo-lhe unicamente refletir a obrigação tributária, declarando-a, e não criá-la, ainda que constitua o crédito correspondente, há de se perquirir a questão de fundo que fundamentou a pretensão da contribuinte: a possibilidade ou não da exclusão dos valores correspondentes ao ICMS da base de cálculo da contribuição ao PIS.*

1 - Da necessidade do sobrerestamento do presente feito

(...)¹

Nada obstante as bem lançadas razões do eminente Cons. Relator, peço vênia para dele divergir quanto à proposta de sobrerestamento deste processo administrativo, a fim de se aguardar a publicação da decisão exarada no RE nº 574.706-RG, que fixou a tese consoante a qual o ICMS não compõe a base de cálculo do PIS e da Cofins.

Nesse passo, a remissão ao RE nº 566.622/RS, como paradigma da providência indicada, a meu sentir, não serve ao caso dos autos, haja vista que naquela situação, como destacado pelo próprio Relator, houve ordem expressa do Min. Marco Aurélio, a pedido de parte interessada, para que o presidente do CARF suspendesse o curso de todos os processos administrativos que versassem sobre a matéria discutida no recurso extraordinário, o que incorre em relação ao RE 574.706-RG, não podendo ser-lhe estendido os efeitos daquele por analogia.

¹ Não foi transcrita a parte do voto do relator do paradigma que tratou do sobrerestamento por ser entendimento que restou vencido na votação, e por constar, na íntegra, do acórdão do processo paradigma. Transcreveu-se, tão somente, o entendimento que prevaleceu sobre a questão.

Respeitante às disposições do Código de Processo Civil (Lei nº 13.105/2015, arts. 927 e 928), não é demais lembrar que sua admissão no processo contencioso administrativo se faz de maneira subsidiária, acaso inexistente norma que regule a questão processual.

No caso vertente, a possibilidade de sobrestamento dos processos administrativos, ante o reconhecimento da repercussão geral pelo Supremo Tribunal Federal, encontrava expressa previsão no art. 62-A, §§ 1º e 2º do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – RICARF, aprovado pela Portaria MF 256/09, incluído pela Portaria MF nº 586/2010, verbis:

“Art. 62-A. As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos artigos 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973, Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

§ 1º Ficarão sobrestados os julgamentos dos recursos sempre que o STF também sobrestar o julgamento dos recursos extraordinários da mesma matéria, até que seja proferida decisão nos termos do art. 543-B.

§ 2º O sobrestamento de que trata o § 1º será feito de ofício pelo relator ou por provocação das partes.” (destacado)

Aludida previsão de sobrestamento, no entanto, foi posteriormente revogada pela Portaria MF 545, de 18/11/2013:

“Art. 1º Revogar os parágrafos primeiro e segundo do art. 62-A do Anexo II da Portaria MF nº 256, de 22 de junho de 2009, publicada no DOU de 23 de junho de 2009, página 34, Seção 1, que aprovou o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF.

Art. 2º Esta Portaria entra em vigor na data de sua publicação.”

Com o advento da Portaria MF nº 343/2015, que veiculou o novo regimento interno do sodalício, não foi reproduzido o instituto, o que demonstra a opção por não acolher, nesse ponto, as determinações do Código de Processo Civil, de modo que a sua reimplantação significaria, por via oblíqua, reprimirá-lo na contramão das disposições e alterações regimentais havidas ao longo do tempo.

A ausência de referência ao sobrestamento, uma vez reconhecida a repercussão geral do tema, não denota omissão regimental, como pode parecer, mas intenção deliberada de não adotar a providência em sede administrativa, o que implica no necessário julgamento do processo no estado em que se encontra, à luz da legislação e jurisprudência vinculante vigentes nessa ocasião.

Oportuno destacar que a observância obrigatória das decisões prolatadas pelo Supremo Tribunal Federal, em repercussão geral, ex vi do art. 62 do RICARF/15, somente é exigível após o respectivo trânsito em julgado, consoante inteligência do art. 1.040, caput, do CPC (Lei nº

13.105/15) e art. 28 da Lei nº 9.868/99, o que não ocorre com o RE 574.706-RG, cuja decisão plenária sequer foi publicada e ainda sujeita a recursos.

Com essas considerações, voto por não acolher o sobrerestamento proposto.

...

2. Da exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS

20. Uma vez não acolhida a proposta de resolução deste relator, em conformidade com o resultado do julgamento registrado em ata, passa-se ao exame do mérito.

21. Excelentes argumentos militam em favor das contribuintes no sentido da exclusão do ICMS da base de cálculo das contribuições sociais, entre os quais se destacam: (i) a existência de destaque do ICMS que torna possível se aferir o montante exato que se inclui na base de cálculo das contribuições, (ii) a existência de repercussão jurídica, no sentido de que o imposto se materializa em um valor repassado juridicamente à contribuinte tendo como destino os cofres públicos, o que implica a ideia de mera transferência ou repercussão, (iii) configuração de situação não-isonômica, uma vez que contribuintes que exercem a mesma atividade passam a ser tratados desigualmente a depender da alíquota aplicável de ICMS.

22. Entendemos, contudo, que o ICMS integra o valor final da operação de venda e compra, e a chamada "incidência por dentro" não é vedada, salvo nos casos específicos previstos pela legislação. Assim, não há vedação genérica para que um tributo inclua outro, ou até mesmo ele próprio, em sua base de cálculo, e este é o caso do IPI ao incidir sobre o ICMS ou do ICMS, ao incidir não apenas sobre o próprio ICMS, como também sobre o IPI. Tal circularidade em nada destoa das normas de regência do sistema tributário nacional: a incidência por dentro convive em igualdade de condições com a incidência por fora, como ocorre no caso da CSL, hipótese em que se verifica a exclusão do tributo da sua base de cálculo. Há de se destacar, ainda, que a Lei nº 10.637/2002 (arts. 1º ao 11) e a Lei nº 10.833/2003 (arts. 1º ao 16) não contemplam a hipótese da exclusão do ICMS incluído no preço de venda. Destaca-se trecho do voto do Ministro Gilmar Mendes para subsidiar a argumentação do presente voto:

"(...) a COFINS não incide sobre a renda, sobre o incremento patrimonial líquido, que considera custos e demais gastos que viabilizaram a operação (como o Imposto de Renda e a Contribuição Social sobre o Lucro), mas sobre o produto das operações (antes da EC 20/1998: as operações restringiam-se a vendas e prestações de serviços), da mesma maneira que outros tributos como o ICMS e o ISS.

Com efeito, a imposição sobre o produto de vendas e prestação de serviços como ocorre com a COFINS, o ICMS e o ISS cuida de tributo real (Objektsteuer), que não exige a observação das circunstâncias pessoais do contribuinte (...). Logo, a receita bruta (faturamento, produto das operações) em oposição à receita líquida compreende a importância total recebida pelo contribuinte sem exclusão a priori de quaisquer componentes independentemente de sua destinação ou natureza como margem de lucro, custos diretos, custos indiretos ou ônus tributário.

Ora, se a importância correspondente ao ICMS integra o valor da operação final, na linha do decidido pelo Plenário no RE 212.209/RS, constitui também produto da venda ou da prestação de serviço e faturamento do contribuinte, da mesma maneira que os outros fatores do preço das mercadorias e serviços.

Em outras palavras, o montante relativo ao ICMS incorpora-se ao preço, de forma que é pago pelo comprador e é recebido pelo vendedor ou pelo prestador de serviço, ingressando em seu domínio, em consequência da respectiva operação. Em se tratando de tributos reais, como a COFINS, a exclusão de qualquer fator que componha seu objeto na espécie, o produto da operação, deve ser expressamente prevista, seja por meio de imunidade, como no art. 155, § 2º, XI, da Carta Magna que retira o montante do IPI da base de cálculo do ICMS; seja por meio de isenção, como disposto no art^o 2º, parágrafo único, da Lei Complementar 70/1991, que excepciona o valor correspondente ao IPI da base de cálculo da COFINS.

De fato, as expressões faturamento e receita bruta, por si só, não distinguem quaisquer ingressos operacionais percebidos nem excluem de antemão qualquer elemento do resultado da operação. Portanto, montante subtraído do resultado das operações, a qualquer título, é exceção à base de cálculo e depende de previsão legal. Interpretação diversa entenderia como inócuos os citados arts. 155, § 2º, XI, a Carta Magna e 2º, parágrafo único, da LC 70/1991, o que não é razoável.

(...) Com efeito, se excluída da base de cálculo da COFINS a importância correspondente ao ICMS, questiono: por que não retirar o valor do ISS, do Imposto de Renda, do Imposto de Importação, do Imposto de Exportação, das taxas de fiscalização, da taxa do IBAMA, do PIS, além da própria COFINS?

Obviamente, o simples fato de fundar-se em ônus tributário não desqualifica a parte do preço como receita bruta. Além disso, também não impressiona o argumento de que o valor do ICMS seja destinado não ao contribuinte, mas ao estado federado. De fato, é necessário dissociar o preço das mercadorias e serviços, ou seja, o quantum entregue pelo comprador e recebido pelo vendedor, das obrigações decorrentes e atreladas à operação.

Caso contrário, também as comissões de intermediários, a participação dos empregados, royalties, licenças, direitos autorais, seguro, frete, despesas aduaneiras, além de tarifas de crédito, por exemplo, também deveriam ser subtraídas do resultado. Na verdade, o acolhimento do entendimento da recorrente abrirá diversas fragilidades no sistema da COFINS, criando outro tributo pautado pelas circunstâncias pessoais do contribuinte e de cada parcela que integra o resultado das operações. Indevidamente, passa-se a tratar a presente contribuição como tributo pessoal, aproximando-a de tributo sobre a renda ou sobre o lucro.

Rigorosamente, os fundamentos aqui apresentados para excluir o ICMS da base de cálculo da COFINS poderiam também ser aplicados para afastar diversos custos que viabilizam as operações de compra e venda e de prestação de serviço, sejam de natureza tributária, sejam de natureza civil. Ainda que transferido apenas temporariamente ao contribuinte, qualquer parcela do valor do preço das vendas e dos serviços (após a EC

20/1998, também outras operações) irrefutavelmente faz parte do faturamento. De fato, após a entrega do numerário, o contribuinte dispõe dela da forma que entender conveniente: utilizando para quitar outros débitos que vencem primeiro, movimentando como capital de giro até a apuração, investindo em aplicações financeiras, etc.

Repita-se que a COFINS cuida de tributação sobre o faturamento, a receita bruta, o produto das vendas, não de imposição sobre a renda ou o lucro. O fundamento ou a destinação final do quantum não é relevante para a base de cálculo da COFINS, apenas o recebimento pelo contribuinte no curso de suas atividades.

(...) Em primeiro lugar, conforme já destacado, esta Corte reconheceu no RE 212.209/RS, Redator para o acórdão Min. Nelson Jobim, DJ 14.2.2003, que o quantum referente ao ICMS compõe o valor da operação e, por isso, também está incluído, como outros custos de viabilização, em sua própria base de cálculo. Consequentemente, o destaque do ICMS é apenas para controle fiscal, não para diferenciar a natureza da parcela.

Em segundo lugar, frise-se que o ICMS não funciona como imposto retido. De fato, o ICMS não é recolhido automaticamente com a ocorrência da operação, mas é recebido pelo vendedor, que o integra ao seu caixa, ao seu patrimônio e, apenas ao término do período de apuração, repassa-o ao Estado federado, depois de considerada a compensação de créditos.

Em terceiro lugar, é importante destacar que nem sempre a totalidade do valor correspondente ao ICMS recebido pelo contribuinte será repassado ao Estado, seja porque em muitos casos há crédito de operações anteriores a serem considerados, consoante o princípio da não cumulatividade, seja porque o fenômeno da substituição tributária pode ter exigido antes o recolhimento do tributo" - (*seleção e grifos nossos*).

23. *Logo, insubsistente é o crédito, pois amparado em concepção equivocada do vocábulo "receita": o ICMS, pelos motivos acima dispostos, integra a base de cálculo do PIS e da Cofins.*

24. *De toda sorte, diante da inexistência de amparo legal que fundamente a pretensão da contribuinte, ou tampouco de decisão judicial (norma individual e concreta) que a lastreie, o que se observa é que, no momento da transmissão da PER/DComp, a recorrente não apenas não procedeu à retificação de seus registros contábeis e fiscais, como tampouco comprovou o erro que fundamentaria a oportuna retificação da declaração, não restando, portanto, saldo de crédito de tributo indevido a compensar no momento do encontro de contas, o que milita em favor da correção do despacho decisório que não homologou o pleito formulado.*

25. *Ressalta-se, ademais, que, nos pedidos de compensação ou de restituição, como o presente, o ônus de comprovar o crédito postulado permanece a cargo da contribuinte, a quem incumbe a demonstração do preenchimento dos requisitos necessários para a compensação, pois "(...)" o*

ônus da prova recai sobre aquele a quem aproveita o reconhecimento do fato".²

26. *Neste sentido, já se manifestou esta turma julgadora em diferentes oportunidades, como no Acórdão CARF nº 3401003.096, de 23/02/2016, de relatoria do Conselheiro Rosaldo Trevisan:*

VERDADE MATERIAL. INVESTIGAÇÃO. COLABORAÇÃO. A verdade material é composta pelo dever de investigação da Administração somado ao dever de colaboração por parte do particular, unidos na finalidade de propiciar a aproximação da atividade formalizadora com a realidade dos acontecimentos.

PEDIDOS DE COMPENSAÇÃO/RESSARCIMENTO. ÔNUS PROBATÓRIO. DILIGÊNCIA/PERÍCIA. Nos processos derivados de pedidos de compensação/ressarcimento, a comprovação do direito creditório incumbe ao postulante, que deve carregar aos autos os elementos probatórios correspondentes. Não se presta a diligência, ou perícia, a suprir deficiência probatória, seja do contribuinte ou do fisco.

27. *Verifica-se, portanto, a completa inviabilidade do reconhecimento do crédito pleiteado em virtude da inexistência de crédito a compensar.*

Assim, voto por conhecer e, no mérito, negar provimento ao recurso voluntário."

Aplicando-se a decisão do paradigma ao presente processo, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º e 2º do art. 47 do RICARF, nego provimento ao recurso voluntário.

assinado digitalmente.

Rosaldo Trevisan - Relator

² CINTRA, Antonio Carlos de Araújo; GRINOVER, Ada Pellegrini; e DINAMARCO, Cândido Rangel. Teoria geral do processo. São Paulo: Malheiros Editores, 26ª edição, 2010, p. 380.