



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº	10880.965701/2012-23
Recurso	Voluntário
Acórdão nº	3402-008.788 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de	28 de julho de 2021
Recorrente	COODETEC DESENVOLVIMENTO, PRODUCAO E COMERCIALIZACAO AGRICOLA LTDA
Interessado	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)

Data do fato gerador: 31/12/2002

PEDIDO DE RESTITUIÇÃO. PERD/COMP. PAGAMENTO INDEVIDO. ICMS NA BASE DE CÁLCULO DA CONTRIBUIÇÃO AO PIS E DA COFINS. LIQUIDEZ E CERTEZA DO CRÉDITO. ÔNUS DA PROVA DO CONTRIBUINTE. INSUFICIÊNCIA.

As alegações constantes da manifestação de inconformidade e no recurso voluntário devem ser acompanhadas de provas suficientes que confirmem a liquidez e certeza do crédito pleiteado.

Não tendo sido apresentada documentação assaz apta a embasar a existência e suficiência crédito alegado pela Recorrente, não é possível o reconhecimento do direito a acarretar em qualquer imprecisão do trabalho fiscal na não homologação da compensação requerida.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhes aplicado o decidido no Acórdão nº 3402-008.787, de 28 de julho de 2021, prolatado no julgamento do processo 10880.900570/2012-39, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

(documento assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo – Presidente Redator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Lazaro Antonio Souza Soares, Maysa de Sa Pittondo Deligne, Silvio Rennan do Nascimento Almeida, Cynthia Elena de Campos, Marcos Antonio Borges (suplente convocado), Renata da Silveira Bilhim, Thais de Laurentiis Galkowicz, Pedro Sousa Bispo (Presidente). Ausente o conselheiro Jorge Luis Cabral, substituído pelo conselheiro Marcos Antonio Borges.

Relatório

O presente julgamento submete-se à sistemática dos recursos repetitivos prevista no art. 47, §§ 1º e 2º, Anexo II, do Regulamento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015. Dessa forma, adoto neste relatório o relatado no acórdão paradigmático.

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face de decisão proferida pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento ("DRJ") de Ribeirão Preto/SP, que julgou improcedente a manifestação de inconformidade apresentada pela Contribuinte.

Por bem consolidar os fatos ocorridos até a decisão da DRJ, colaciono o relatório do Acórdão recorrido *in verbis*:

Trata-se do Pedido de Restituição Eletrônico – PER/DCOMP nº (...), relativo a crédito de Pagamento Indevido e/ou a Maior (PGIM) de COFINS, (...).

Conforme Despacho Decisório Eletrônico o direito creditório não foi reconhecido com o fundamento de que o pagamento apontado foi integralmente alocado a débito confessado em DCTF, não restando crédito disponível para restituição.

A contribuinte foi cientificada do Despacho Decisório, por via postal, em (...). Em (...) a interessada apresentou manifestação de inconformidade, acompanhada de documentos.

Após protestar pelo reconhecimento da tempestividade da defesa, nos termos da legislação vigente, faz um resumo dos fatos, dizendo que o indeferimento não pode prevalecer, **pois o mero erro de fato da não retificação daquela declaração não deve e não pode obstar seu direito de crédito sobre valores indevidamente recolhidos da contribuição incidente sobre o ICMS.**

Entende que a confissão de dívida em DCTF é relativa, pois sua entrega não corresponde a uma liberalidade da contribuinte na qual se atesta que o débito seja irretratável e irrevogável, mas sim porque decorre de dever instrumental instituído no interesse do Estado. Registra que a confissão não serve como meio de prova absoluta para a admissão de fatos relativos a direitos indisponíveis, tal como ocorre no direito tributário. E que **um mero erro no preenchimento da DCTF não possui o efeito de constituir uma obrigação tributária, de modo que a retificação da declaração não apenas é direito da contribuinte como um dever da Administração Pública rever de ofício a caracterização ou não da obrigação tributária, em consentâneo aos princípios da estrita legalidade, da tipicidade e da verdade material.**

Discorre sobre o erro de fato e o princípio da verdade material que deve reger o processo administrativo fiscal, concluindo que as informações prestadas nas declarações admitem prova em contrário.

Acerca da correta apuração da base de cálculo da contribuição, diz que em função de seu objeto social está sujeita à incidência do Pis e da Cofins, nos termos da legislação de vigência.

Entende que o conceito de receita é único e deve representar verdadeiramente um incremento no patrimônio da pessoa jurídica e não apenas uma simples movimentação de valores recebidos em nome de terceiros, especialmente decorrente do pagamento de tributos, tal como ocorre com a parcela do ICMS.

Fundamenta-se no Código de Processo Civil (CPC), na Constituição Federal de 1988 (CF/1988) e no Código Tributário Nacional (CTN). Cita doutrina e jurisprudência a corroborar seus argumentos.

Conclui ser inexorável o reconhecimento de que o ICMS não deve integrar a base de cálculo das contribuições, devendo ser reconhecido integralmente o direito creditório pleiteado, sob pena de enriquecimento sem causa do Estado.

Encerra protestando a reforma integral do Despacho Decisório para ser reconhecido o direito creditório pleiteado, bem como pela produção de todas as provas em direito admitidas, inclusive a juntada de novos documentos, especialmente pela apresentação de manifestação complementar e a realização de diligência, caso se entenda necessário para o deslinde da controvérsia, para fins de comprovar a veracidade dos fatos.

O julgamento da manifestação de inconformidade resultou no Acórdão da DRJ de Ribeirão Preto/SP, cuja ementa segue colacionada:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

PROVA.

No âmbito do Processo Administrativo Fiscal a prova documental deve ser apresentada no momento da manifestação de inconformidade, precluindo o direito de fazê-lo em outro momento processual, a menos que demonstrado, justificadamente, o preenchimento de um dos requisitos constantes do art. 16, § 4º, do Decreto nº 70.235, de 1972.

DILIGÊNCIA.

Indefere-se o pedido de diligência quando presentes nos autos elementos capazes de formar a convicção do julgador, bem como quando se trata de matéria passível de prova documental a ser apresentada no momento da manifestação de inconformidade e quando não preenchidos os requisitos legais previstos para sua formulação.

ENDEREÇAMENTO DAS INTIMAÇÕES.

É prevista a intimação do sujeito passivo apenas no domicílio tributário, assim considerado o do endereço postal, eletrônico ou de fax, pelo contribuinte fornecido, para fins cadastrais, à Secretaria da Receita Federal.

MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE COMPLEMENTAR. NÃO CABIMENTO.

No âmbito do Processo Administrativo Fiscal inexiste a previsão de apresentação de manifestação de inconformidade complementar.

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

RESTITUIÇÃO. PAGAMENTO INDEVIDO OU A MAIOR. RECOLHIMENTO VINCULADO A DÉBITO CONFESSADO.

Correto o Despacho Decisório que não deferiu o Pedido de Restituição por inexistência de direito creditório, tendo em vista que o recolhimento alegado como origem do crédito estava integralmente alocado para a quitação de débitos confessados.

A alegação de erro no preenchimento do documento de confissão de dívida deve ser acompanhada de provas que atestem a declaração a maior de tributo a pagar, justificando a alteração dos valores ali registrados.

COFINS. BASE DE CÁLCULO. ICMS.

O valor do ICMS devido pela própria contribuinte integra a base de cálculo do PIS e da Cofins.

INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE. INSTÂNCIAS
ADMINISTRATIVAS. COMPETÊNCIA.

A apreciação de questionamentos relacionados a ilegalidade e constitucionalidade da legislação tributária não é de competência da esfera administrativa, sendo exclusiva do Poder Judiciário.

Irresignada, a Contribuinte recorre a este Conselho, reprisando os argumentos de sua manifestação de inconformidade.

É o relatório.

Voto

Tratando-se de julgamento submetido à sistemática de recursos repetitivos na forma do Regimento Interno deste Conselho, reproduz-se o voto consignado no acórdão paradigmático como razões de decidir:

O recurso voluntário é tempestivo, bem como preenche os demais requisitos de admissibilidade, de modo que dele tomo conhecimento.

O presente caso tem como ponto fulcral a exclusão do ICMS da base de cálculo da Contribuição ao PIS e da COFINS.

É de amplo conhecimento que o mérito dessa discussão foi julgado pelo Supremo Tribunal Federal (STF) em 2017, no RE 574.706 (Tema 69), culminando em precedente vinculante a favor do pleito dos contribuintes. Nessa oportunidade, confirmando seu próprio entendimento proferido em 2014 no RE 240.785 - por decisão Plenária, mas ainda não afetada por repercussão geral -, os Ministros decidiram pela não inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS. As razões utilizadas na decisão podem ser sintetizadas em três pontos:

(i) o imposto não guarda relação com a definição constitucional de faturamento, pois o destinatário dos valores advindos do ICMS é o Poder Público, e não o contribuinte;

(ii) sua inclusão representaria afronta aos princípios da isonomia tributária e da capacidade contributiva; e

(iii) haveria lesão ao previsto no art. 154-I da Constituição.

A Procuradoria da Fazenda Nacional opôs embargos de declaração contra o Acórdão proferido pelo Supremo no RE 574.706, em 02/10/2017, os quais foram parcialmente acolhidos, mediante a seguinte decisão proferida em 13/05/2021, publicada com o seguinte texto:

O Tribunal, por maioria, acolheu, em parte, os embargos de declaração, para modular os efeitos do julgado cuja produção haverá de se dar após 15.3.2017 - data em que julgado o RE nº 574.706 e fixada a tese com repercussão geral "O ICMS não compõe a base de cálculo para fins de incidência do PIS e da COFINS" -, ressalvadas as ações judiciais e administrativas protocoladas até a data da sessão em que proferido o julgamento, vencidos os Ministros Edson Fachin, Rosa Weber e Marco Aurélio.

Por maioria, rejeitou os embargos quanto à alegação de omissão, obscuridade ou contradição e, no ponto relativo ao ICMS excluído da base de cálculo das contribuições PIS-COFINS, **prevaleceu o entendimento de que se trata do ICMS destacado**, vencidos os Ministros Nunes Marques, Roberto Barroso e Gilmar Mendes. Tudo nos termos do voto da Relatora. Presidência do Ministro Luiz Fux. Plenário, 13.05.2021 (Sessão realizada por videoconferência - Resolução 672/2020/STF).

No presente caso, o pedido foi anterior à 15/03/2017, de modo que é, em tese, cabível o pedido de restituição de valores indevidamente recolhidos a título de PIS/COFINS. Ocorre que aqui versamos sobre pedido de restituição, formulado via PER/DCOMP e não há qualquer prova nos autos a respeito do alegado pagamento indevido a título de PIS/COFINS, o que deve levar à negativa do direito pretendido pela Recorrente. Explico.

A Lei n. 5.172/66 (Código Tributário Nacional), em seu art. 165, assegura o direito à restituição de tributos por recolhimento ou pagamento indevido ou a maior que o devido e estabelece os casos que configuram tal recolhimento ou pagamento, como a Recorrente afirma possuir, nos seguintes termos:

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

Por sua vez, o instituto da compensação de créditos tributários está previsto no artigo 170 do Código Tributário Nacional (CTN):

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. (...)

Com o advento da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, a compensação passou a ser tratada especificamente em seu artigo 74, tendo a citada Lei disciplinado a compensação de débitos tributários com créditos do sujeito passivo decorrentes de restituição ou resarcimento de tributos ou contribuições, âmbito da Secretaria da Receita Federal (SRF).

Ainda, o §1º do art. 74 da Lei nº 9.430/96 (incluído pelo art. 49 da Lei nº 10.637/02)¹ determina que a compensação será efetuada mediante a entrega, pelo sujeito passivo, de declaração na qual constarão informações relativas aos créditos utilizados e aos respectivos débitos compensados (PER/DCOMP), como pretende a Recorrente *in casu*.

Nesse sentido, e como já exposto alhures, a Recorrente processou pedido de restituição, afirmando possuir créditos decorrente de pagamentos indevidos.

¹ A referida legislação recebeu ainda algumas alterações promovidas pelas Leis nºs 10.833/2003 e 11.051/2004. Atualmente, os procedimentos respectivos encontram-se regidos pela IN RFB nº 1.300/2012 e alterações posteriores

Entretanto, concluiu a Fiscalização que não restava crédito disponível para restituição, e, por conseguinte, a compensação não foi homologada.

Em sua manifestação de inconformidade, o Contribuinte trouxe a DCTF não retificada (utilizada justamente para negar o pedido feito, pelo despacho eletrônico), a DIPJ que, como se sabe, possui simplesmente caráter informativo, o DARF do suposto pagamento indevido, e planilha de cálculo para fundamentar seu direito.

A DRJ alertou sobre a incapacidade dessa documentação atestar o indébito tributário suscitado pelo Contribuinte. Vejamos:

A DIPJ tem efeito meramente informativo, constituindo, apenas, demonstrativo, cumprindo à pessoa jurídica, quando necessário, comprovar a veracidade das informações prestadas em tal documento mediante a apresentação da escrita regular, pois sobre as declarações apresentadas pesa, apenas, a presunção de veracidade. O mesmo se aplica com relação à DACON.

Já a DCTF é declaração com atributo de confissão de dívida, a qual, para ser desconstituída, também não prescinde da apresentação da competente escrituração e dos documentos que a acobertam.

Assim, a prova requerida em favor da pessoa jurídica consiste nos fatos registrados na escrituração e comprovados por documentos hábeis, conforme art. 923 do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 (RIR/99):

“Art. 923. A **escrituração** mantida com observância das disposições legais **faz prova a favor do contribuinte** dos fatos nela registrados e **comprovados por documentos hábeis**, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 9º, § 1º).” (destaques acrescidos)

Como visto da legislação transcrita, a escrituração, por si só, ou seja, quando desacompanhada dos documentos a ela pertinentes, não é suficiente para comprovar os registros ali efetuados. Veja-se a jurisprudência:

“REGISTROS CONTÁBEIS – Devem ser amparados por documentos hábeis, quais sejam, aqueles que tem os requisitos e qualidades indispensáveis para comprovar os lançamentos contábeis e produzir os efeitos jurídicos, sendo insuficiente para comprová-los simples declarações de técnico de contabilidade.” [1º CC Ac. 103-20.008, DOU de 17/08/99]

(...)

Assim, o exame das declarações prestadas pela própria pessoa jurídica à Administração Tributária revela que o crédito pretendido não existia. Por conseguinte, não havia saldo disponível (é dizer, não havia crédito líquido e certo). Daí o indeferimento.

Em sede de manifestação de inconformidade, a interessada alega, em síntese, que o indébito se originou por ter observado a legislação tributária incluindo o ICMS na base de cálculo da contribuição, o que julga indevido. E que teria incorrido em erro no preenchimento da DCTF, pois deixou de retificar a referida declaração para reduzir o débito ao patamar que entende devido. Apresenta como prova apenas cópia da DIPJ e DCTF e planilha de cálculo.

Assim instalada a discussão, o sucesso da contribuinte em ver deferido o Pedido de Restituição nesta instância administrativa, já fora da órbita do tratamento eletrônico, condiciona-se à comprovação da liquidez e certeza do direito de crédito.

Veja-se que a manifestação de inconformidade embute solicitação de desconstituição de confissão de dívida anterior sem a correspondente retificação da DCTF (declaração que constitui instrumento de confissão de dívida) e sem atestar que o direito de crédito tem apoio não só legal como documental.

Vale destacar que a exigência de retificação da declaração está expressa no artigo 147 do Código Tributário Nacional:

(...)

Lembre-se que a entrega da PER/DCOMP não prescinde da necessidade de que o credor da Fazenda Pública possa comprovar a liquidez e certeza do direito de crédito.

No caso dos autos, a interessada pretende o reconhecimento de débito em valor divergente daquele confessado em DCTF, sem retificar a declaração e sem apresentar nenhum documento comprobatório de seu direito de crédito, não só quanto ao montante do valor do ICMS a ser excluído, mas também quanto à existência de eventual medida judicial conferindo o direito à exclusão do referido tributo da base de cálculo da contribuição, dado que tal procedimento contraria o disposto na lei.

Pois bem. Com relação a prova dos fatos e o ônus da prova, dispõem o artigo 36, *caput*, da Lei nº 9.784/99 e o artigo 373, inciso I, do Código de Processo Civil, abaixo transcritos, que caberia à Recorrente, *autora do presente processo administrativo*, o ônus de demonstrar o direito que pleiteia:

Art. 36 da Lei nº 9.784/99.

Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado, sem prejuízo do dever atribuído ao órgão competente para a instrução e do disposto no art. 37 desta Lei.

Art. 373 do Código de Processo Civil.

O ônus da prova incumbe:

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

Peço vênia para destacar as palavras do Conselheiro relator Antonio Carlos Atulim, plenamente aplicáveis ao caso *sub judice*:

“É certo que a distribuição do ônus da prova no âmbito do processo administrativo deve ser efetuada levando-se em conta a iniciativa do processo. **Em processos de repetição de indébito ou de resarcimento, onde a iniciativa do pedido cabe ao contribuinte, é óbvio que o ônus de provar o direito de crédito oposto à Administração cabe ao contribuinte.** Já nos processos que versam sobre a determinação e exigência de créditos tributários (autos de infração), tratando-se de processos de iniciativa do fisco, o ônus da prova dos fatos jurígenos da pretensão fazendária cabe à fiscalização (art. 142 do CTN e art. 9º do PAF). Assim, realmente andou mal a turma de julgamento da DRJ, pois o ônus da prova incumbe a quem alega o fato probando. Se a fiscalização não provar os fatos alegados, a consequência jurídica disso será a improcedência do lançamento em relação ao que não tiver sido provado e não a sua nulidade.

Assim, até o presente momento a Recorrente – mesmo tendo sido plenamente alertada sobre a necessidade de trazer os documentos fiscais apropriados para a aferição do crédito que pleiteia - permanece sem nada comprovar, alegando em sua defesa tão simplesmente a ilegalidade e inconstitucionalidade de cobrança das Contribuições com

ICMS em sua base de cálculo, bem como o socorro ao princípio da verdade material, como se esses fossem capazes de lhe retirar o ônus de provar do direito que pleiteia.

Por tudo quanto exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário.

CONCLUSÃO

Importa registrar que, nos autos em exame, a situação fática e jurídica encontra correspondência com a verificada na decisão paradigma, de tal sorte que as razões de decidir nela consignadas são aqui adotadas.

Dessa forma, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º e 2º do art. 47 do anexo II do RICARF, reproduzo o decidido no acórdão paradigma, no sentido de negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo – Presidente Redator