



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA  
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**

**CARF**

**Processo nº** 10935.907310/2011-21  
**Recurso nº** Voluntário  
**Resolução nº** 3002-000.055 – 3<sup>a</sup> Seção de Julgamento / 2<sup>a</sup> Turma Extraordinária  
**Sessão de** 14 de agosto de 2019  
**Assunto** RESTITUIÇÃO. PAGAMENTO INDEVIDO OU A MAIOR  
**Recorrente** COMERCIAL ELÉTRICA D Z LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

RESOLVEM os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, converter o julgamento do recurso em diligência para a Unidade de Origem intimar a contribuinte a apresentar as notas fiscais e os livros originais necessários, visando a elaboração de relatório conclusivo e justificado, referente a dezembro/2001, sobre: a) a correção da base de cálculo apurada da contribuição para o PIS; b) o efetivo recolhimento da contribuição; c) o valor total destacado de ICMS nas notas fiscais de saída no período e d) o efetivo valor a recolher de ICMS após o confronto de débitos e créditos do período.

(assinado digitalmente)

Larissa Nunes Girard - Presidente.

(assinado digitalmente)

Carlos Alberto da Silva Esteves - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Larissa Nunes Girard (Presidente), Maria Eduarda Alencar Câmara Simões e Carlos Alberto da Silva Esteves.

Erro! Fonte de referência não encontrada.

Fls. 2

## Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário contra o Acórdão 02-54.513 da DRJ/BHE, que manteve integralmente o indeferimento do pedido de restituição (fl.19/22), lastreado em suposto pagamento realizado a maior.

A partir desse ponto, transcrevo o relatório do Acórdão recorrido por bem retratar as vicissitudes do presente processo:

### *DESPACHO DECISÓRIO*

*O presente processo trata de Manifestação de Inconformidade contra o Despacho Decisório com número de rastreamento 15069543, emitido eletronicamente em 03/01/2012, referente ao PER/DCOMP nº 30185.89717.131006.1.2.04-4813.*

*O PerDcomp foi transmitido com o objetivo de pedir a restituição de crédito de PIS/PASEP, Código de Receita 8109, no valor original de R\$ 144,22, decorrente de recolhimento com Darf efetuado em 15/01/2002.*

*De acordo com o Despacho Decisório a partir das características do DARF descrito no PerDcomp acima identificado, foram localizados um ou mais pagamentos, mas integralmente utilizados para quitação de débitos do contribuinte, não restando crédito disponível para restituição. Assim, diante da inexistência de crédito, a restituição foi INDEFERIDA.*

*Como enquadramento legal citou-se: arts. 165 da Lei nº 5.172 de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional CTN).*

### *MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE*

*O interessado apresentou manifestação de inconformidade, argumentando que o crédito decorre da exclusão do ICMS da base de cálculo das contribuições para o PIS e para a COFINS, pois:*

*o o ICMS é, para a empresa, mero ingresso, para posterior destinação ao fisco estadual;*

*o o ICMS é receita do Estado, lançada e cobrada antecipadamente pelo contribuinte de jure, que na condição de depositário a conserva por algum tempo e depois a transfere ao Poder delegante;*

*o receita é quantia recebida, apurada ou arrecadada que acresce ao rendimento da pessoa física em decorrência da atividade por ela exercida, enquanto ingresso envolve receitas e somas pertencentes a terceiros, que não importam em modificação no patrimônio de quem os recebe para posterior entrega a quem pertencem;*

*o o ICMS não pode ser incluído na base de cálculo do PIS e da COFINS, por não está incluído no conceito de faturamento, mas de ingresso;*

*o a exclusão do ICMS da base de cálculo da COFINS foi objeto do Recurso Extraordinário nº 240.785/MG, tendo por relator do processo o Ministro Marco Aurélio, segundo o qual faturamento decorre de negócio jurídico, de uma operação, assim, a base de cálculo não pode extravasar, sob o ângulo do faturamento, o valor do negócio, ou seja, a parcela percebida com a operação mercantil;*

Fl. 3 da Resolução n.º 3002-000.055 - 3<sup>a</sup> Sejul/2<sup>a</sup> Turma Extraordinária  
Processo nº 10935.907310/2011-21

*o não sendo o ICMS riqueza do contribuinte, resta evidente a inconstitucionalidade da cobrança do PIS e da COFINS sem que se exclua da base de cálculo o imposto estadual, violando-se os seguintes princípios: da vedação ao confisco, do direito de propriedade, da capacidade contributiva."*

Analizando as argumentações da contribuinte, a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Belo Horizonte (DRJ/BHE) julgou a Manifestação de Inconformidade improcedente, por Acórdão que possui a seguinte ementa:

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP*

*Ano-calendário: 2001*

*EXCLUSÃO DO ICMS DA BASE DE CÁLCULO.*

*Incabível a exclusão do valor devido a título de ICMS da base de cálculo da COFINS e do PIS, exceto quando referido imposto é cobrado pelo vendedor dos bens ou pelo prestador dos serviços na condição de substituto tributário.*

*INCONSTITUCIONALIDADE DE NORMAS.*

*É vedada a discussão sobre a inconstitucionalidade de normas no âmbito administrativo.*

*PAGAMENTO INDEVIDO OU A MAIOR. CRÉDITO NÃO COMPROVADO.*

*Na falta de comprovação do pagamento indevido ou a maior, não há que se falar de crédito passível de restituição ou compensação.*

*Manifestação de Inconformidade Improcedente*

*Direito Creditório Não Reconhecido*

Em sequência, após ser científica dessa decisão, a contribuinte apresentou Recurso Voluntário (43/49), no qual requereu a reforma do Acórdão recorrido, repisando e reforçando fatos e argumentos jurídicos já apresentados.

É o relatório, em síntese.

## Voto

Conselheiro Carlos Alberto da Silva Esteves - Relator

O direito creditório envolvido no presente processo encontra-se dentro do limite de alçada das Turmas Extraordinárias, conforme disposto no art. 23-B do RICARF.

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os requisitos formais de admissibilidade e, portanto, dele tomo conhecimento.

A lide dos autos cinge-se na possibilidade de exclusão, defendida pela ora recorrente, do ICMS da base de cálculo das contribuições para o PIS e para a COFINS. Em primeiro lugar, há que se deixar consignado que o entendimento manifestado pelo instância *a quo* no Acórdão recorrido encontrava perfeito respaldo tanto na legislação vigente, como na jurisprudência da época. Entretanto, ao longo do tempo, a cognição sobre a matéria tem se alterado em nossos tribunais. Assim, por oportuno, transcreve-se a ementa do RE 574.706/PR, da relatoria da I. Ministra Cármem Lúcia, julgado sob a sistemática do art. 543-B (Repercussão Geral) do antigo CPC, no qual se evidencia o novel viés adotado pela Corte Suprema:

**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 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, quanto 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.*

Assim sendo, a inteligência do *decisum* proferido pelo Supremo caminhou ao encontro do pleito recursal nos presentes autos. Entretanto, não se pode olvidar que a referida sentença não se tornou ainda definitiva, porquanto pendente o julgamento dos Embargos de Declaração interpostos pela Procuradoria da Fazenda, o qual poderá modular os efeitos daquele julgado, restringindo a sua eficácia temporal. Nesse diapasão, a meu sentir, inaplicável, no momento, o disposto no § 2º, do art. 62, do RICARF.

Por outro lado, o Acórdão recorrido concluiu pela falta de provas da existência do direito pleiteado. Neste ponto, entendo pertinente tecer alguns comentários sobre o direito probatório em processos administrativos fiscais, os quais já tive oportunidade de expressar em outros julgados.

O art. 373 do Código de Processo Civil (CPC) estabelece que o ônus da prova incumbe ao autor, quanto ao fato constitutivo do seu direito, e ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor. Ou seja, em regra, incumbe à parte

fornecer os elementos de prova das alegações que fizer, visando prover o julgador com os meios necessários para o seu convencimento, quanto à veracidade do fato deduzido como base da sua pretensão.

Seguindo essa mesma linha, o art. 36 da Lei nº 9.784, de 1999, que regula os processos administrativos federais, dispõe que cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado.

Quanto ao processo administrativo fiscal, o art. 16 do Decreto 70.235/72 assim estabelece:

*Art. 16. A impugnação mencionará:*

*I - omissis*

.....  
*III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir; (Inciso com redação dada pela Lei nº 8.748, de 9/12/1993)*

.....  
*§ 1º omissis*

.....  
*§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluíndo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que:*

- a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;*
  - b) refira - se a fato ou a direito superveniente;*
  - c) destine - se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.*  
*(Parágrafo acrescido pela Lei nº 9.532, de 10/12/1997)*
- .....

Como se percebe dos dispositivos transcritos, o dever de provar incumbe a quem alega. Assim, creio que o ônus da prova atua de forma diversa em processos decorrentes de lançamento tributário e processos decorrentes de pedido de restituição, resarcimento e compensação. Nestes, cabe ao contribuinte provar a liquidez e a certeza do seu crédito, naqueles, cabe ao fisco provar a ocorrência do fato gerador.

Por certo, não se pode olvidar do Princípio da Verdade Material, que norteia o processo administrativo, devendo o julgador buscar o esclarecimento dos fatos, adotando as providências necessárias no sentido de firmar sua convicção quanto a verdade real. Contudo, a atuação do julgador somente pode ocorrer de forma subsidiária à atividade probatória, que deve ser desempenhada pelas partes.

Assim, não pode o julgador usurpar a competência da autoridade fiscal e intentar produzir provas, que validem um lançamento fiscal fracamente instruído, assim como, lhe é vedado desincumbir, pela sua atuação ativa no processo, o sujeito passivo de trazer aos autos o conjunto probatório mínimo necessário para comprovar o seu direito creditório.

Fl. 6 da Resolução n.º 3002-000.055 - 3<sup>a</sup> Sejul/2<sup>a</sup> Turma Extraordinária  
Processo nº 10935.907310/2011-21

Dessa forma, a busca pela verdade material não pode ser entendida como ilimitada. Em realidade, nenhum Princípio é soberano e outros também regem o processo administrativo, tais como: os Princípios da Celeridade, Imparcialidade, Eficiência, Moralidade, Legalidade, Segurança Jurídica, dentre outros. Por conseguinte, será lastreado nas circunstâncias fáticas do caso concreto, que o julgador deverá ponderar e sopesar a influência de cada um dos diversos Princípios, visando a maior justeza em seu julgamento.

Tendo isso em conta, no caso concreto sob análise, entendo que a contribuinte carreou aos autos, juntamente com sua Manifestação de Inconformidade, elementos de prova iniciais sobre o crédito pleiteado, contudo, ainda não suficientes para se aferir adequadamente a justeza de sua pretensão.

Dessa forma, por todo o exposto, a fim de privilegiar a prudência e o Direito à Ampla Defesa, voto por converter o julgamento em diligência para a Unidade de Origem intimar a contribuinte a apresentar as notas fiscais e os livros originais necessários, visando a elaboração de relatório conclusivo e justificado, referente a dezembro/2001, sobre: a) a correção da base de cálculo apurada da contribuição para o PIS; b) o efetivo recolhimento da contribuição; c) o valor total destacado de ICMS nas notas fiscais de saída no período e d) o efetivo valor a recolher de ICMS, após o confronto de débitos e créditos, no período.

Deverá ser dada ciência à contribuinte do teor do relatório de diligência e oportunizado prazo de 30 dias para, querendo, manifestar-se. Após, os autos deverão retornar ao CARF para prosseguimento do julgamento.

Ademais, considerando o Princípio da Eficiência, que deve reger todos os atos da Administração Pública, e visando um melhor planejamento, informo à Unidade de Origem que, nesta oportunidade, estão sendo convertidos em diligência os julgamentos de 2 processos, referentes à contribuição para o PIS, competências outubro e dezembro de 2001, entretanto, existem outros 7 processos da mesma contribuinte neste Conselho, ainda pendentes de distribuição, que versam sobre a mesma matéria e referem-se ao PIS e à COFINS no período de setembro/2001 a fevereiro/2002.

*(assinado digitalmente)*

Carlos Alberto da Silva Esteves