



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10945.721464/2013-70
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3302-012.147 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 28 de outubro de 2021
Recorrente MONDAY COMERCIO E DISTRIBUIDORA DE BEBIDAS LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/03/2002 a 31/03/2002

PEDIDOS DE RESTITUIÇÃO, COMPENSAÇÃO OU RESSARCIMENTO. EXISTÊNCIA DO DIREITO CREDITÓRIO. COMPROVAÇÃO. ÔNUS DA PROVA DA RECORRENTE..

Incumbe ao sujeito passivo a demonstração, acompanhada de provas hábeis, da composição e existência do crédito que alega possuir junto à Fazenda Nacional para que sejam aferidas sua liquidez e certeza pela autoridade administrativa, na forma do que dispõe o artigo 170 do CTN. Não se desincumbindo a recorrente, mediante provas robustas, do ônus de comprovar o direito creditório alegado, descabe o provimento do recurso voluntário.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso, nos termos do voto do relator.

(documento assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenburg Filho - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Denise Madalena Green - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Jorge Lima Abud, Walker Araujo, Larissa Nunes Girard, Jose Renato Pereira de Deus, Carlos Delson Santiago (suplente convocado(a)), Raphael Madeira Abad, Denise Madalena Green, Gilson Macedo Rosenburg Filho (Presidente). Ausente(s) o conselheiro(a) Vinicius Guimaraes, substituído(a) pelo(a) conselheiro(a) Carlos Delson Santiago.

Relatório

Trata o presente processo de Pedido de Restituição (PER) eletrônico, por meio da qual a contribuinte solicita restituição de valor que teria sido indevidamente recolhido a título de COFINS, no regime não cumulativo.

Na apreciação do pleito, manifestou-se a Delegacia da Receita Federal do Brasil de jurisdição pelo deferimento parcial do pedido de restituição, mediante Despacho Decisório (DD) acostado aos autos, fazendo-o com base na constatação de que pleito já havia sido formalizado em outro processo administrativo (Processo nº 10945.006434/2004-49 - apensado ao presente), com decisão já proferida (e sem a interposição de recurso por parte da contribuinte), sendo descabida a realização de uma nova análise.

Inconformada com o indeferimento do PER, a contribuinte apresenta manifestação de inconformidade, na qual, após a apresentação dos fatos, explica que o pedido de restituição refere-se a créditos decorrentes de pagamentos a maior em razão da exclusão do ICMS da base de cálculo da contribuição.

A seguir, discorre sobre a necessidade de exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da Cofins em face do que restou julgado pelo STF quando da análise do recurso extraordinário nº 150.755-PE.

Discorre sobre o conceito de faturamento e diz que para a empresa o ICMS é mero ingresso para posterior destinação ao Fisco. Aduz que o ICMS não representa riqueza do contribuinte e, portanto, não pode ser considerado para fins de apuração da Cofins ou do PIS.

Insiste no deferimento total de seu pedido “por restar evidente a inconstitucionalidade da cobrança de PIS e COFINS sem que se exclua o ICMS da base de cálculo.”

Ao final, além de requerer a restituição integral, pede que os respectivos valores sejam acrescidos de juros calculados com base na taxa Selic desde a data em que ocorreu o pagamento indevido.

A lide foi decidida pela 3ª Turma da DRJ em Curitiba/PR, nos termos do Acórdão nº 0645.814, de 19/03/2014, que, por unanimidade de votos, concluiu pela improcedência da Manifestação de Inconformidade apresentada, conforme ementa que segue:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS

Período de apuração: 01/03/2002 a 31/03/2002

PEDIDO DE RESTITUIÇÃO. INEXISTÊNCIA DO DIREITO CREDITÓRIO INFORMADO EM PER/DCOMP.

Inexistindo o direito creditório informado em PER/DCOMP, é de se indeferir o pedido de restituição apresentado.

EXCLUSÃO DO ICMS DA BASE DE CÁLCULO.

Incabível a exclusão do valor devido a título de ICMS da base de cálculo do PIS ou da Cofins, pois aludido valor é parte integrante do preço das mercadorias e dos serviços prestados, exceto quando referido imposto é cobrado pelo vendedor dos bens ou pelo prestador dos serviços na condição de substituto tributário, o que não consta ser o caso da interessada.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Irresignada, a Recorrente socorre-se a este Conselho pelo presente Apelo, no qual repisa os argumentos deduzidos na manifestação de inconformidade, com ênfase a inconstitucionalidade do ICMS no cômputo da base de cálculo das contribuições ao PIS e Cofins. Requer o provimento do recurso para que seja reformado o acórdão de primeira instância e reconhecido o direito creditório apontado em PER/DCOMP.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Denise Madalena Green, Relator.

I – Da admissibilidade:

A Recorrente foi intimada da decisão de piso em 14/09/2010 (fl.1026) e protocolou Recurso Voluntário em 24/09/2010 (fl.1037) dentro do prazo de 30 (trinta) dias previsto no artigo 33, do Decreto 70.235/72¹.

Desta forma, considerando que o recurso preenche os requisitos de admissibilidade, dele tomo conhecimento.

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

Como relatado trata o presente processo de Pedido de Restituição, referente a pagamento indevido ou a maior de Cofins, período de apuração março/2002, realizado em 13/10/2006, no valor de R\$ 23.488,32 (que corresponde a uma parte do pagamento efetuado em 15/04/2002, sob o código 2172, no valor total de R\$ 89.341,21).

Consta da Informação Fiscal que o pedido formulado pela contribuinte já havia sido analisado em outro processo administrativo (Processo nº 10945.006434/2004-49 – considerando as receitas de vendas e demais receitas operacionais, deduzindo as devoluções de vendas), contudo, por ainda restarem saldos disponíveis à contribuinte (que não haviam sido alcançados pela compensação anterior), relacionados ao mesmo pagamento, houve o reconhecimento parcial do direito e, conseqüentemente, o deferimento parcial do pedido.

Em sua manifestação, no entanto, a contribuinte informa que o seu pedido, na realidade, está relacionado com a questão da exclusão do ICMS das bases de cálculo do PIS e da Cofins. Serão esses, portanto, os argumentos que serão analisados no presente voto.

A decisão de piso, ao analisar o pleito da contribuinte, julgou improcedente o pleito da contribuinte, diante da afirmativa de que não há previsão para a exclusão do valor devido a título de ICMS das bases de cálculo do PIS e da Cofins, ademais, não foram apresentadas provas do indébito alegado.

As alegações da recorrente foram objeto de apreciação pelo STF RE 574.706/PR, afetado pela repercussão geral, grafado com o tema 69, no qual foi firmada a tese “**O ICMS não compõe a base de cálculo para a incidência do PIS e da Cofins**”.

Portanto no que diz respeito a tese apresentada no presente Recurso Voluntário, identifica-se que a alegação de recolhimento indevido ou a maior foi amparada por decisão do

¹ Art. 33. Da decisão caberá recurso voluntário, total ou parcial, com efeito suspensivo, dentro dos trinta dias seguintes à ciência da decisão.

STF, afetada por repercussão geral, que por força regimental vincula este Conselho, conforme o art. 62, §2º do RICARF.

Em decisão de embargos declaratórios 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 Cosit nº 10 de 1º de julho de 2021, emitido pela SRFB, *in verbis*:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

EXCLUSÃO DO ICMS NA BASE DE CÁLCULO DA COFINS. BASE DE CREDITAMENTO. REPERCUSSÕES DA DECISÃO DO STF.

Tendo em vista a decisão do RE 574.706 pelo STF e dos respectivos embargos declaratórios, tem-se que:

Na apuração da Cofins incidente sobre a venda, o valor do ICMS destacado na Nota Fiscal deve ser excluído da base de cálculo, visto que não compõe o preço da mercadoria;

Na apuração dos créditos da Cofins a compensar, o valor do ICMS destacado na Nota Fiscal deve ser excluído da base de cálculo, visto que não compõe o preço da mercadoria.

Pelo alegado, cabe a este Conselho reproduzir as decisões do Pretório Excelso, de maneira que se faz dispensável discorrer sobre a tese arguida, mas apenas a apreciação da liquidez e certeza do crédito pleiteado, que ora passo à análise.

III – Da liquidez e certeza do crédito tributário:

A compensação tributária pressupõe a existência de crédito líquido e certo em nome do sujeito passivo, a teor do que dispõe os artigos 170 do Código Tributário Nacional². Pode-se dizer, em outros termos, que o direito à compensação existe na medida exata da comprovação da certeza e liquidez do crédito postulado.

Portanto, a demonstração da certeza e liquidez do crédito é condição *sine qua non* para que a Autoridade Fiscal possa apurar a sua existência e extensão. De clareza cristalina a regra para transmissão de PER/DCOMP: demonstração da certeza e liquidez. Portanto, quando da alegação de recolhimento indevido/a maior de tributo, é de exigência enunciada em Lei que se prove a liquidez e certeza do direito em debate.

É pacífica neste Tribunal a compreensão de que o ônus da prova é devido àquele que alega o direito em discussão. Portanto, para fato constitutivo do direito creditório, o contribuinte deve demonstrar, ainda que por meio de indícios coerentes e convergentes, a verossimilhança de suas alegações.

Além do mais, como se sabe, 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

² 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.

do fato³", postura consentânea com o art. 36 da Lei nº 9.784/1999⁴, que regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal. No mesmo sentido é a regra basilar extraída no inciso I do art. 373 do Código de Processo Civil⁵.

Ainda, sobre o ônus da prova, transcrevo trecho do acórdão 9303-005.226, proferido pela 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, o qual me curvo para adotá-lo neste voto:

"...o ônus de comprovar a certeza e liquidez do crédito pretendido compensar é o contribuinte. O papel do julgador é, verificando estar minimamente comprovado nos autos o pleito do Sujeito Passivo, solicitar documentos complementares que possam formar a sua convicção, mas isso, repita-se, de forma subsidiária à atividade probatória já desempenhada pelo contribuinte. Não pode o julgador administrativo atuar na produção de provas no processo, quando o interessado, no caso, a Contribuinte não demonstra sequer indícios de prova documental, mas somente alegações."

Como decorrência lógica, é inerente à análise do pedido de ressarcimento a verificação da existência de provas suficientes e necessárias para a comprovação do direito creditório pleiteado.

Nesse contexto, para se constatar a veracidade do alegado pela recorrente, é imprescindível a existência de forte dilação probatória – especificamente contábil e fiscal, quanto ao crédito – ou seja, a comprovação do pagamento a maior ou indevido em cotejo ao que deveria ter sido pago pelo contribuinte.

Conforme prevê o art. 9º, §1º do Decreto-Lei 1.598/1977, replicado no art. 967 do Decreto 9.580/2018 (RIR/2018):

Decreto-Lei 1.598/1977

Art. 9º (...)

§ 1º - 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 9.580/2018

Art. 967. A escrituração mantida em observância às disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e **comprovados por documentos hábeis**, de acordo com a sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais. (grifou-se)

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).

Dessa forma, o livro de apuração do ICMS, assim como as notas fiscais do período, são instrumentos de prova capaz de demonstrar o montante de ICMS que incidiu nas operações ou prestações de serviços sujeitos ao imposto no período, para fins calcular o

³ 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.

⁴ Lei nº 9.784/1999 Art. 36. 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. 37. Quando o interessado declarar que fatos e dados estão registrados em documentos existentes na própria Administração responsável pelo processo ou em outro órgão administrativo, o órgão competente para a instrução proverá, de ofício, à obtenção dos documentos ou das respectivas cópias.

⁵ Art. 373. O ônus da prova incumbe:

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

montante de PIS indevidamente recolhido por se ter incluído estes valores de ICMS na sua base de cálculo.

Assim, no caso dos autos, já em sua manifestação perante o órgão *a quo*, a recorrente deveria ter reunido documentos suficientes e necessários para a demonstração da certeza e liquidez do crédito pretendido, sob pena de preclusão do direito de produção de provas documentais em outro momento processual, em face do que dispõe o §4º do art. 16 do Decreto nº. 70.235/72⁶.

Com relação as provas, a decisão recorrida constatou o seguinte:

É importante acrescentar, ainda, que em relação ao suposto valor pago a maior a contribuinte não trouxe qualquer prova documental. Cumpria à interessada fornecer os elementos de prova que atestassem a certeza do crédito alegado contra a Fazenda Pública. Isto é, ao se fiar na inconstitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo das contribuições, cabia à contribuinte, com base em sua escrituração, demonstrar a base de cálculo que orientou a apuração do valor efetivamente confessado e pago e confrontá-la com aquela apurada de acordo com o que entende legítimo. Assim, mesmo que em algum momento se acolha a alegação relativa à inconstitucionalidade, como as provas não foram apresentadas, não haverá como reconhecer o direito.

Em sede de Manifestação de Inconformidade, a contribuinte junta aos autos apenas uma planilha com os demonstrativos que embasam seu pedido, e não colaciona nenhum documento com força probatória suficiente a comprovar e embasar tais informações e mesmo sendo advertido pela decisão recorrida, em seu recurso se manteve inerte, limitando-se a defender a exclusão do ICMS da base de cálculo das contribuições sociais, sem juntar qualquer documento comprobatório.

Dessarte, não tendo sido comprovada pela recorrente a liquidez e certeza do crédito pleiteado, de acordo com toda a disciplina jurídica supra mencionada, não há reparos a serem feitos quanto ao Acórdão recorrido.

IV – Da conclusão:

Por todo o exposto, conheço do Recurso Voluntário, para no mérito negar-lhe provimento.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Denise Madalena Green

⁶ Art. 16. A impugnação mencionará:

(...)

III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir; (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

(...)

§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo 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.

Fl. 7 do Acórdão n.º 3302-012.147 - 3ª Sejul/3ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10945.721464/2013-70