



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



<b>PROCESSO</b>	<b>10976.720007/2019-96</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	3201-013.401 – 3ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	20 de maio de 2026
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	MULTILIGAS EIRELI
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins**

Ano-calendário: 2015, 2016, 2017

NULIDADE. LANÇAMENTO. AMOSTRAGEM. INOCORRÊNCIA.

Não há nulidade quando o lançamento é efetuado com base no confronto entre informações prestadas pela própria contribuinte em suas obrigações acessórias, notadamente EFD-Contribuições e DCTF. A apuração da insuficiência de declaração dos débitos com fundamento em dados constantes da escrituração fiscal do próprio sujeito passivo não caracteriza utilização de amostragem nem implica inversão do ônus da prova.

LANÇAMENTO. ARBITRAMENTO. ART. 148 DO CTN. INAPLICABILIDADE.

O arbitramento previsto no art. 148 do CTN somente se justifica quando as declarações ou documentos apresentados pelo sujeito passivo forem omissos ou não mereçam fé. Quando a autoridade fiscal utiliza as próprias informações prestadas pelo contribuinte para apurar divergências entre escriturações e declarações, não há que se falar em arbitramento.

ALTERAÇÃO DE CRITÉRIO JURÍDICO. ART. 146 DO CTN. INOCORRÊNCIA.

Não se configura alteração de critério jurídico quando a decisão administrativa limita-se a examinar os elementos constantes dos autos e confirmar o enquadramento jurídico adotado no lançamento. A vedação prevista no art. 146 do CTN somente se aplica quando há efetiva mudança do fundamento jurídico utilizado para a constituição do crédito tributário.

BASE DE CÁLCULO. EXCLUSÃO DAS PRÓPRIAS CONTRIBUIÇÕES. IMPOSSIBILIDADE.

Inexiste previsão legal ou decisão definitiva dos tribunais superiores que autorize a exclusão das próprias contribuições ao PIS/Pasep e à Cofins de suas respectivas bases de cálculo.

IPI. BASE DE CÁLCULO DAS CONTRIBUIÇÕES. NÃO INCLUSÃO. MANUTENÇÃO DO LANÇAMENTO.

Constatado, a partir da análise dos elementos constantes dos autos, que o IPI não integrou a base de cálculo das contribuições apuradas pela fiscalização, afasta-se a alegação de tributação indevida.

ICMS NA BASE DE CÁLCULO. MODULAÇÃO DE EFEITOS. TEMA 69 DO STF. O Supremo Tribunal Federal, no julgamento do Tema 69 da repercussão geral, decidiu que o ICMS não compõe a base de cálculo da Cofins, modulando os efeitos da decisão para produzir efeitos a partir de 15 de março de 2017, ressalvadas as ações judiciais e processos administrativos protocolados até aquela data. Não demonstrada a existência de processo judicial ou administrativo anterior ao marco temporal, a exclusão do ICMS somente se aplica aos fatos geradores ocorridos a partir de 15/03/2017.

JUROS DE MORA. MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA. SÚMULA CARF Nº 108. Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia – SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício aplicada. A matéria encontra-se pacificada no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, nos termos da Súmula CARF nº 108, de observância obrigatória na esfera administrativa.

**Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep**

Ano-calendário: 2015, 2016, 2017

NULIDADE. LANÇAMENTO. AMOSTRAGEM. INOCORRÊNCIA.

Não há nulidade quando o lançamento é efetuado com base no confronto entre informações prestadas pela própria contribuinte em suas obrigações acessórias, notadamente EFD-Contribuições e DCTF. A apuração da insuficiência de declaração dos débitos com fundamento em dados constantes da escrituração fiscal do próprio sujeito passivo não caracteriza utilização de amostragem nem implica inversão do ônus da prova.

LANÇAMENTO. ARBITRAMENTO. ART. 148 DO CTN. INAPLICABILIDADE.

O arbitramento previsto no art. 148 do CTN somente se justifica quando as declarações ou documentos apresentados pelo sujeito passivo forem omissos ou não merecerem fé. Quando a autoridade fiscal utiliza as próprias informações prestadas pelo contribuinte para apurar divergências entre escriturações e declarações, não há que se falar em arbitramento.

ALTERAÇÃO DE CRITÉRIO JURÍDICO. ART. 146 DO CTN. INOCORRÊNCIA.

Não se configura alteração de critério jurídico quando a decisão administrativa limita-se a examinar os elementos constantes dos autos e confirmar o enquadramento jurídico adotado no lançamento. A vedação prevista no art. 146 do CTN somente se aplica quando há efetiva mudança do fundamento jurídico utilizado para a constituição do crédito tributário.

**BASE DE CÁLCULO. EXCLUSÃO DO IPI E DAS PRÓPRIAS CONTRIBUIÇÕES. IMPOSSIBILIDADE.**

Inexiste previsão legal ou decisão definitiva dos tribunais superiores que autorize a exclusão do IPI ou das próprias contribuições ao PIS/Pasep de suas respectivas bases de cálculo.

**ICMS NA BASE DE CÁLCULO. MODULAÇÃO DE EFEITOS. TEMA 69 DO STF.** O Supremo Tribunal Federal, no julgamento do Tema 69 da repercussão geral, decidiu que o ICMS não compõe a base de cálculo do PIS/Pasep, modulando os efeitos da decisão para produzir efeitos a partir de 15 de março de 2017, ressalvadas as ações judiciais e processos administrativos protocolados até aquela data. Não demonstrada a existência de processo judicial ou administrativo anterior ao marco temporal, a exclusão do ICMS somente se aplica aos fatos geradores ocorridos a partir de 15/03/2017.

**JUROS DE MORA. MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA. SÚMULA CARF Nº 108.** Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia – SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício aplicada. A matéria encontra-se pacificada no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, nos termos da Súmula CARF nº 108, de observância obrigatória na esfera administrativa.

## ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares suscitadas e, no mérito, em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário, para reconhecer o direito à exclusão do ICMS da base de cálculo das contribuições PIS/Cofins relativamente aos fatos geradores ocorridos a partir de 15 de março de 2017.

*Assinado Digitalmente*

**Flávia Sales Campos Vale** – Relatora

*Assinado Digitalmente*

**Hélcio Lafeté Reis – Presidente**

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Marcelo Enk de Aguiar, Flavia Sales Campos Vale, Barbara Cristina de Oliveira Pialarissi, Rodrigo Pinheiro Lucas Ristow, Fabiana Francisco de Miranda, Helcio Lafeta Reis (Presidente).

**RELATÓRIO**

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra decisão proferida pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento que julgou improcedente a Impugnação apresentada pelo Recorrente e manteve o crédito tributário.

Por retratar com fidelidade os fatos, adoto, com os devidos acréscimos, o relatório produzido em primeira instância, o qual está consignado nos seguintes termos:

O objeto deste processo é o lançamento de ofício, com relação aos anos calendário(AC) 2015, 2016 e 2017, nos termos da legislação que disciplina a COFINS e a Contribuição para o PIS/PASEP, em face da apuração de infrações tributárias que resultaram na constituição dos créditos tributários descritos nos Autos de Infração (fls.2/23), abrangendo os valores principais das referidas contribuições, indicados os respectivos acréscimos legais(calculados até o mês do lançamento), conforme demonstrativo abaixo:

<b>DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO LANÇADO</b>				
Valores em R\$ (Calculados até 03/2019)				
TRIBUTOS	PRINCIPAL	JUROS DE MORA	MULTA PROPORCIONAL	VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO
COFINS	1.722.519,86	342.690,34	1.291.889,76	3.357.099,96
PIS/PASEP	373.208,29	74.248,35	279.906,10	727.362,74
<b>TOTAL</b>				<b>4.084.462,70</b>

Considerados os dois (2) Autos de Infração objeto deste processo, foram assim descritas as infrações apuradas e apontadas as datas consideradas para os FG identificados, com os respectivos enquadramentos legais (fls.2/23):

**COFINS**

**INCIDÊNCIA CUMULATIVA PADRÃO**  
**INFRAÇÃO: INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO**

O contribuinte efetuou com inexatidão o pagamento ou recolhimento da COFINS devida, e declarou a menor o valor a pagar, conforme Termo de Verificação Fiscal em anexo.

(...)

**PIS/PASEP**

**INCIDENCIA CUMULATIVA PADRAO**  
**INFRAÇÃO: INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO**

O contribuinte efetuou com inexatidão o pagamento ou recolhimento do PIS/PASEP devido, e declarou a menor o valor a pagar, conforme Termo de Verificação Fiscal em anexo.

**Do Termo de Verificação Fiscal (TVF)**, anexo aos Autos de Infração (fls.26/30), colhem-se as razões essenciais que levaram aos lançamentos, as quais podem ser sintetizadas assim:

**1. Das infrações apuradas.**

No Período de 2015 a 2017, o contribuinte optou pelo lucro Presumido, entregando suas ECF – Escrituração Contábil Fiscal – por esse regime, e efetuando recolhimentos de IRPJ e CSLL sob os códigos de receita nº 2089 e 2372.

Desta forma, apresentou suas EFD – Contribuições<sup>1</sup>, em anexo, pelo regime cumulativo, declarando em DCTF – Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais – a COFINS sob o código de receita nº 2172 e o PIS/PASEP no código nº 8109.

Verificou-se, entretanto, que os montantes declarados eram significativamente menores do que os valores apurados nas EFD – Contribuições: em média, correspondiam a menos de 9% do constante da escrita fiscal.

A investigada foi intimada a informar possíveis retenções de tributos sobre o faturamento, mas respondeu não ter havido tais retenções. Segundo a fiscalização concluiu, de fato, em face das atividades industriais do estabelecimento, não deveria ocorrer mesmo.

Não apresentada justificativa para a insuficiência de declaração e/ou subrecolhimento das contribuições COFINS e PIS/PASEP, concluiu-se pela obrigação de lançar de ofício a diferença entre os valores apurados e os declarados em DCTF conforme o quadro abaixo:

(...)

Ressalte-se que a Receita Bruta informada nas EFD – Contribuições é totalmente compatível com as notas fiscais informadas na EFD – Escrituração Fiscal Digital, cuja relação anexamos ao presente. Anexas, também, encontram-se algumas notas fiscais de saídas.

**3 – CONCLUSÃO**

Este Termo de Verificação Fiscal é parte integrante dos Autos de Infração do presente processo, ficando, no entanto, resguardado o direito da Fazenda Nacional constituir outros créditos que porventura sejam apurados.

Devidamente cientificada dos lançamentos, a empresa autuada apresentou tempestiva impugnação, a seguir resumida em seus termos essenciais (fls.941/953):

**II. PRELIMINARMENTE**

## II.1. DA NULIDADE DO LANÇAMENTO. LANÇAMENTO COM BASE EM AMOSTRAGEM. INEXISTÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL.

Como expõe a fiscalização, o lançamento foi efetuado com base em amostragem de documentos, sem a devida apuração da real natureza das receitas operação do contribuinte.

Com efeito, em matéria tributária, caberia ao Fisco, com esteio no artigo 142 do CTN, ao considerar incorreta a apuração levada a efeito pelo contribuinte, refazê-la, levando-se em consideração todas as nuances que envolvem o tributo em questão.

Isso porque, a presunção relativa de validade do ato administrativo não pode gerar a falsa ideia de que toda inconsistência eventualmente existente na apuração implique a inversão do ônus da prova em favor da Fazenda.

Não se questiona que o lançamento se realiza com base em informações recebidas do sujeito passivo pela autoridade fiscal. Contudo, uma vez verificada inconsistência na apuração, devem as autoridades fiscais, com fundamento na verdade material, buscar a adequação dos fatos ao disposto na lei.

Lado outro, caso não detenha elementos para tanto, caberia ao Fisco arbitrar o lançamento, conforme prescreve o artigo 148 do CTN1, jamais autuar por amostragem.

Diante disso, deve-se decretar a nulidade material do lançamento, por ofensa aos preceitos do artigo 142 do CTN.

## II. DA IMPROCEDÊNCIA DA AUTUAÇÃO. TRIBUTAÇÃO DE VALORES QUE NÃO COMPÕEM A BASE DE CÁLCULO DAS CONTRIBUIÇÕES

Ultrapassada a preliminar, o que somente se admite por argumentar, demonstrar-se-á, em relação ao mérito, a improcedência, mesmo que parcial, as exigências, tendo em vista que a Receita Federal do Brasil considera como componentes da base de cálculo das contribuições valores que não integram a receita bruta, quais sejam: (i) o Imposto sobre Produtos Industrializados (“IPI”); (ii) Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (“ICMS”) destacado nas NF de saída; e (iii) o valor das próprias contribuições.

II.1. Da ilegalidade da inclusão do IPI e do ICMS na receita bruta para fins de apuração das contribuições.

O artigo 2º da Lei Complementar 70/912 (“LC 70/91”) prescreveu a base de cálculo da COFINS, estabelecendo que a exação incidirá sobre o faturamento mensal, “assim considerado a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviços de qualquer natureza.”

No mesmo sentido dispôs a Lei 9.715/98 em relação à contribuição para o PIS.

Para as empresas sujeitas ao regime cumulativo de apuração das contribuições em exame, como é o caso da Impetrante, determina a o artigo 3º da Lei 9.718/98,

com a redação dada pela Lei 12.973/14, as contribuições incidirão sobre o faturamento, que compreende a documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado, ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial.

Nos termos do § 4º do artigo 12 acima citado, na receita bruta não se incluem os tributos não cumulativos cobrados, destacadamente, do comprador ou contratante pelo vendedor dos bens ou pelo prestador dos serviços na condição de mero depositário.

Por seu turno, o §5º do mencionado artigo 12, inserido pela Lei 12.973/14, prevê que na receita bruta incluem-se os tributos sobre ela incidentes5.

Em outras palavras, tanto o IPI quanto o ICMS (próprio ou substituição tributária) não integram a base de cálculo das contribuições.

No presente caso, contudo, as autoridades fiscais consideraram ambos como integrantes da receita bruta.

Contudo, frente aos ditames da Constituição da República de 1988 (“CR/88”), a base de cálculo do tributo deve refletir com exatidão o fato gerador (suporte fático). Assim, observa-se, nas exações em exame, que a hipótese de incidência se limita à receita bruta das vendas e das prestações de serviços, assim definida pela expressão faturamento.

Isso porque, sob o prisma constitucional, os contribuintes de PIS e de COFINS não possuem capacidade contributiva sobre receitas que não são suas, como o ICMS. Sua capacidade contributiva limita-se aos valores que serão destinados ao seu resultado decorrente da prestação de serviços.

Nesse diapasão, a inclusão do ICMS na base de cálculo da contribuição para o PIS e da COFINS atenta contra os preceitos dos artigos 145, § 1º; 150, inciso II; e 195, inciso I, alínea “b”, todos da Constituição de 1988.

A questão, como sabido, não é nova.

Recentemente, nos autos do Recurso Extraordinário nº. 574.706, com repercussão geral reconhecida, o Plenário do Supremo Tribunal Federal (STF) decidiu que o ICMS não integra a base de cálculo das contribuições, uma vez que o valor arrecadado a título de ICMS não se incorpora ao patrimônio do contribuinte e, dessa forma, não pode integrar a base de cálculo do PIS e da COFINS.

No julgamento, prevaleceu o voto da relatora, ministra Cármen Lúcia, no sentido de que a arrecadação do ICMS não se enquadra entre as fontes de financiamento da seguridade social previstas nas Constituição, pois não representa faturamento ou receita, representando apenas ingresso de caixa ou trânsito contábil a ser totalmente repassado ao fisco estadual.

A tese de repercussão geral fixada foi a de que “O ICMS não compõe a base de cálculo para fins de incidência do PIS e da Cofins”.

Há que se ressaltar, ainda, que o STF já havia apreciado a questão nos autos do RE 240.785, quando também decidira pela inconstitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo das contribuições para o PIS e COFINS.

Eis a ementa do decism:

TRIBUTO – BASE DE INCIDÊNCIA – CUMULAÇÃO – IMPROPRIEDADE. Não bastasse a ordem natural das coisas, o arcabouço jurídico constitucional inviabiliza a tomada de valor alusivo a certo tributo como base de incidência de outro. COFINS – BASE DE INCIDÊNCIA – FATURAMENTO – ICMS. O que relativo a título de Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e a Prestação de Serviços não compõe a base de incidência da Cofins, porque estranho ao conceito de faturamento<sup>6</sup>.

Do acórdão acima ementado, colhem-se trechos dos votos proferidos pelos Ministros da Colenda Suprema Corte que cancelam todos os argumentos aqui explicitados:

Ministro Marco Aurélio

(...) A base de cálculo da Cofins não pode extravasar, desse modo, sob o ângulo do faturamento, o valor do negócio, ou seja, a parcela percebida com a operação mercantil ou similar. O conceito de faturamento diz com riqueza própria, quantia que tem ingresso nos cofres de quem procede à venda de mercadorias ou à prestação dos serviços, implicando, por isso mesmo, o envolvimento de noções próprias ao que se entende como receita bruta.

Descabe assentar que os contribuintes da Cofins faturam, em si, o ICMS. O valor deste revela, isto sim, um desembolso a beneficiar a entidade de direito público que tem a competência para cobrá-lo. (...)

Ministro César Peluso

(...) O problema todo é que, neste caso, se trata de uma técnica de arrecadação em que, por isso mesmo, se destaca o valor do ICMS para efeito de controle da transferência para o patrimônio público, sem que isso se incorpore ao patrimônio do contribuinte.

Aliás, o eminente professor - cuja sustentação, para mim, foi extremamente didática, como sempre - se referiu muito bem: trata-se de um trânsito puramente contábil, significando que isso, de modo algum, compõe o produto do exercício das atividades correspondentes aos objetivos sociais da empresa, que é o conceito de faturamento. (...)

Ministro Celso de Mello

(...) Senhor Presidente, para, acompanhando o voto do eminente Ministro MARCO AURÉLIO, conhecer e dar provimento ao presente recurso extraordinário, por considerar incompatível com o modelo constitucional a inclusão do ICMS na base de cálculo da COFINS e da contribuição ao PIS.

O eminente Ministro MARCO AURÉLIO, ao proferir substancioso voto, como Relator, neste julgamento, enfatizou, de modo absolutamente correto, que não se mostra constitucionalmente possível, à União Federal, pretender incluir, na base de cálculo da COFINS, o valor retido em razão do ICMS. (...)

Nessa linha, independentemente do que está prescrito no artigo 110 do CTN7, parece lógico que, quando a CR/88 adota um conceito consagrado na doutrina e na jurisprudência ou um instituto regulado pelo direito privado, para definir competência tributária, tal conceito ou aquele instituto de direito privado passam a ser mandatários na interpretação das normas fiscais.

O STJ já vem decidindo em consonância com a jurisprudência do STF. Confira-se:

TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO NO RECURSO ESPECIAL. O ICMS INTEGRA A BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS. MANUTENÇÃO DAS SÚMULAS 68 E 94 DO STJ. RESP 1.144.469/PR, REL. MIN. NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, REL. P/ACÓRDÃO O MIN. MAURO CAMPBELL MARQUES, DJE 2.12.2016, JULGADO SOB O RITO DO ART. 543-C DO CPC. RECENTE POSICIONAMENTO DO STF EM REPERCUSSÃO GERAL (RE 574.706/PR) EM SENTIDO CONTRÁRIO.

AGRAVO INTERNO DA EMPRESA PROVIDO PARA NEGAR SEGUIMENTO AO RECURSO ESPECIAL DA FAZENDA NACIONAL.

1. O Superior Tribunal de Justiça reafirmou seu posicionamento anterior, ao julgar o Recurso Especial Repetitivo 1.144.469/PR, em que este Relator ficou vencido quanto a matéria, ocasião em que a 1a. Seção entendeu pela inclusão do ICMS na base de cálculo do 7 art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela constituição federal, pelas constituições dos estados, ou pelas leis orgânicas do distrito federal ou dos municípios, para definir ou limitar competências tributárias.

MG CONTAGEM DRF Fl. 946 Original 7 PIS e da COFINS (Rel. P/acórdão o Min. MAURO CAMPBELL MARQUES, DJe 2.12.2016, julgado nos moldes do art. 543-C do CPC).

2. Contudo, na sessão do dia 15.3.2017, o Plenário do Supremo Tribunal Federal, julgando o RE 574.706/PR, em repercussão geral, relatora Ministra CARMEN LÚCIA, entendeu que o valor arrecadado a título de ICMS não se incorpora ao patrimônio do contribuinte e, dessa forma, não pode integrar a base de cálculo dessas contribuições, que são destinadas ao financiamento da seguridade social.

3. Agravo Interno da empresa provido para negar seguimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional. (ARg no REsp 1547701/MT, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 04/04/2017, DJe 19/04/2017)8

Verifica-se, pois, que é ilegal e inconstitucional a inclusão do ICMS, bem como do IPI, na base de cálculo da contribuição para o PIS e da COFINS, na medida em que a CR/88 dispõe que a base de cálculo das contribuições é a receita ou faturamento da pessoa jurídica contribuinte, não de pessoa alheia.

Importa, ainda, afastar o entendimento exarado pela RFB por meio da Solução de Consulta Interna COSIT 13/2018, segundo a qual o valor do ICMS a ser excluído da base de cálculo das contribuições seria o montante do imposto efetivamente recolhido, e não o destacado na nota fiscal de saída da mercadoria ou serviço tributável<sup>9</sup>.

Tal entendimento, contudo, é manifestamente contrário à sistemática de apuração das contribuições e ao decidido pelo STF nos autos do RE 574.706.

Isso porque no cálculo das contribuições para o PIS e COFINS no regime não cumulativo, o crédito decorrente de aquisições internas não está vinculado ao valor das contribuições pagas pelo vendedor ou prestador de serviços.

Com efeito, o adquirente ou contratante do bem ou serviço com direito ao crédito não tem qualquer ingerência sobre a conduta do seu fornecedor com relação ao pagamento do PIS e COFINS. E isso é irrelevante para o seu direito de crédito. O crédito é calculado mediante a aplicação da mesma alíquota de cálculo do débito sobre o valor da nota fiscal de venda ou de prestação de serviço, ou sobre outra base prevista nos artigos 3º das leis nº 10.637/02 e 10.833/03.

Portanto, somente a alteração das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, com a previsão da exclusão do ICMS da base de cálculo do débito e do crédito de PIS e COFINS, poderá provocar efeito no direito de crédito, exclusivamente para os períodos posteriores a essa eventual alteração legislativa.

O Judiciário, felizmente, já vem afastando o arbítrio da RFB, que, além de agir contra a Constituição, desafia decisão do STF. Confira-se:

TRIBUTÁRIO. EXCLUSÃO DO ICMS DA BASE DE CÁLCULO. DO PIS E DA COFINS.

TEMA 69 DO STF (RE 574.706). LEIS 9.718/1998 E 12.973/2014. RETRATAÇÃO. 1. Nos termos do enunciado do Tema 69 – STF, o ICMS destacado nas notas fiscais não compõe a base de cálculo para a incidência do PIS e da COFINS. 2. A tese jurídica advinda do julgamento do RE 574.706 aplica-se inclusive aos pagamentos efetuados sob a égide da Lei 12.973/2014 (TRF4, Arguição de Inconstitucionalidade nº 5051557-64.2015.404.0000). (TRF4, AC 2007.71.00.041899-6, PRIMEIRA TURMA, Relator ALEXANDRE ROSSATO DA SILVA ÁVILA, D.E. 30/11/2018)

TRIBUTÁRIO. BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS. EXCLUSÃO DO ICMS. ENTENDIMENTO DO STF. RE 574.706/PR, SOB O RITO DA REPERCUSSÃO GERAL. TEMA Nº 69 STF. LEI Nº 12.973/2014. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO.

SUSPENSÃO. TRÂNSITO EM JULGADO. MODULAÇÃO DE EFEITOS. DESNECESSIDADE.

Conforme estabelecido pelo STF, no Tema 69, “O ICMS não compõe a base de cálculo para fins de incidência do PIS e da COFINS” (Recurso Extraordinário com repercussão geral nº 574.706), haja vista não consubstanciar receita. Assim sendo, o ICMS não deve compor a base de cálculo da COFINS e da contribuição ao PIS, quer se considere o faturamento (art. 195, inc. I, da CF – redação original) ou a receita (art. 195, I, “b” – redação dada pela EC nº 20/98), inclusive no período de vigência das Leis 10.637/02 e 10.833/03 (regime não cumulativo). As alterações produzidas pela Lei nº 12.973/2014 nas Leis nº 9.718/96, nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, não legitimam a incidência da COFINS e do PIS sobre o ICMS, porquanto a lei ordinária não pode alterar conceitos constitucionais (art. 110 do CTN) e, dessa forma, há de respeitar o conceito constitucional de receita, conforme assentou o STF ao julgar o precitado RE n.º 574.706. No cálculo dos valores recolhidos indevidamente, deverá ser considerada a integralidade do ICMS destacado nas notas fiscais de saída, independentemente da utilização de créditos para a redução do quantum a ser recolhido aos cofres públicos. A pendência de julgamento dos embargos de declaração opostos pela União não tem o condão de suspender a tramitação dos processos sobre o tema. Resta sedimentada a jurisprudência no STF no sentido de que, para a aplicação de decisão proferida em RE com repercussão geral, não é necessário se aguardar o trânsito em julgado ou eventual modulação de efeitos. (TRF4 5018316-80.2017.4.04.7000, SEGUNDA TURMA, Relator ANDREI PITTEN VELLOSO, juntado aos autos em 28/11/2018)

Destarte, a única interpretação constitucionalmente adequada é a de que o ICMS a ser excluído é o destacado nos documentos fiscais de saída, isso porque é esse montante que integra a base de cálculo questionada. Note-se que a base de cálculo do ICMS é o valor da operação, nos termos da LC 87/199610.

O ICMS incidente sobre a operação é calculado aplicando-se uma alíquota sobre o valor da operação. O valor da operação de venda compõe o faturamento/receita da empresa, que é a base de cálculo do PIS e da COFINS. A discussão, portanto, refere-se à inclusão desse montante.

No RE 574.706, a empresa que ajuizou a ação deixou claro no pedido que pretendia “o reconhecimento do direito de dedução da parcela do ICMS, destacadas nas notas fiscais, da base de cálculo do PIS e da COFINS” e foi esse pedido que ao final foi provido pela Corte Suprema. Cumpre ilustrar que o “ICMS pago” não guarda relação com o valor do ICMS indevidamente incluído na base de cálculo do PIS e da COFINS, isso porque normalmente esse valor é muito menor ou mesmo inexistente, segundo as vicissitudes do caso.

II.2. Da exclusão do PIS/COFINS de sua própria base de cálculo

Pelos mesmos fundamentos expostos no tópico anterior, deve ser afastada a inclusão das contribuições para o PIS/COFINS em sua própria base de cálculo.

Por simetria e em razão de a decisão proferida nos autos do RE 574.706/PR não se ter fundado em qualquer peculiaridade exclusiva do ICMS, mas apenas no conceito de faturamento e receita, idêntica solução deve ser aplicada ao caso concreto, excluindo-se os valores de PIS e COFINS das próprias bases de cálculo.

Veja-se que: (a) as rubricas discutidas nestes autos (PIS/COFINS) e no Recurso Extraordinário citado acima (ICMS) possuem naturezas semelhantes, qual seja a de tributos que apenas transitam na contabilidade da empresa, sem configurar acréscimo patrimonial;

(b) há plena identidade entre os tributos tratados nesta ação e no RE 574.706/PR(Contribuições ao PIS e à COFINS).

Nesse contexto, a única conclusão possível é de que a inclusão do PIS/COFINS na sua própria base de cálculo significa a tributação de uma não receita do contribuinte, por óbvio representa violação ao princípio da capacidade contributiva, porque o contribuinte está sendo obrigado a pagar tributos, sem que haja qualquer capacidade econômica para tal.

### III. DA ILEGALIDADE DE INCIDÊNCIA DE JUROS SOBRE A MULTA DE OFÍCIO

Por fim, ainda que mantida integral ou parcialmente a autuação, deve-se afastar a incidência dos juros sobre a multa de ofício de 75% aplicada pela fiscalização.

A respeito deste tema, o CARF possui posicionamento consolidado, conforme se extrai de voto vencedor proferido pela Conselheira Thais de Laurentiis Galkowicz no acórdão n. 3402-003.148, que, por sua clareza, vale, como fundamento, a transcrição:

(...)

IV. DOS PEDIDOS Por todas as razões expostas, requer a Impugnante:

1. Diante da ofensa aos artigos 142 e 148 do CTN, QUE SEJA DECRETADA A NULIDADE MATERIAL DO LANÇAMENTO;
2. No mérito, caso se entenda pela manutenção da autuação, QUE SEJA DECRETADA A IMPROCEDÊNCIA DO LANÇAMENTO, diante da demonstração da ilegalidade da MG CONTAGEM DRF Fl. 952 Original 13 inclusão do IPI, do ICMS e do PIS/COFINS na base de cálculo das contribuições para o PIS e COFINS;
3. Por fim, na hipótese de ser mantido o lançamento, ainda que parcialmente, deve-se afastar a incidência dos juros sobre a multa incidente sobre o crédito tributário remanescente.

A decisão recorrida manteve o crédito tributário e conforme ementa do Acórdão nº 11-63.931 apresenta o seguinte resultado:

Acórdão 11-63.931 - 5ª Turma da DRJ/REC

Sessão de 28 de junho de 2019

Processo 10976.720007/2019-96

Interessado MULTIGÁS EIRELI

CNPJ/CPF 01.094.751/0001-87

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Ano-calendário: 2015, 2016, 2017

PRELIMINAR DE NULIDADE.

Não houve inversão do ônus da prova, e esta se fez com base na escrita fiscal da própria investigada, ora impugnante, posta em contraste com o teor de sua declaração de débitos tributários federais (DCTF) ao fisco. Afasta-se a argüição preliminar, ressaltando-se que não houve qualquer afronta aos comandos emanados do CTN, artigos 142 e 148.

BASE DE CÁLCULO DA COFINS.

Os Embargos Declaratórios impetrados pela União no âmbito do RE 507604/PR ainda estão pendentes de decisão pelo Pleno do E. STF. Foram requeridos efeitos infringentes, bem como modulação de efeitos com eficácia ex nunc. Por consequência não houve, nem poderia haver ainda, a expressa manifestação da PGFN prevista na Lei nº 10.522/2005, de modo a autorizar a RFB a aplicar, nº âmbito de sua atuação administrativa, o julgado nesse RE. Nesses termos, a instância julgadora administrativa de primeira instância do PAF Federal, ora representada nesta 5ª Turma da DRJ/Rec, carece de autorização legal para neste momento aplicar a decisão proferida no âmbito do RE 574706/PR, pendente dos referidos embargos. Os lançamentos efetuados foram conforme o entendimento oficial prevalecente no âmbito da RFB.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2015, 2016, 2017

PRELIMINAR DE NULIDADE. BASE DE CÁLCULO DA CONTRIBUIÇÃO AO PIS.

Afasta-se a argüição preliminar, ressaltando-se que não houve qualquer afronta aos comandos emanados do CTN, artigos 142 e 148. A instância julgadora de primeira instância do Processo Administrativo Fiscal Federal, ora representado por esta 5ª Turma da DRJ/REC, enquanto órgão inserido na estrutura administrativa da RFB, carece de autorização legal para neste momento formalmente aplicar a decisão proferida no âmbito do RE 574.706/PR. Os lançamentos efetuados foram conforme o entendimento oficial ora prevalecente no âmbito da RFB.

Processo 10976.720007/2019-96

Interessado MULTIGÁS EIRELI

CNPJ/CPF 01.094.751/0001-87

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS Ano-calendário: 2015, 2016, 2017

PRELIMINAR DE NULIDADE. BASE DE CÁLCULO DA CONTRIBUIÇÃO AO PIS.

Afasta-se a arguição preliminar, ressaltando-se que não houve qualquer afronta aos comandos emanados do CTN, artigos 142 e 148. A instância julgadora de primeira instância do Processo Administrativo Fiscal Federal, ora representado por esta 5ª Turma da DRJ/REC, enquanto órgão inserido na estrutura administrativa da RFB, carece de autorização legal para neste momento formalmente aplicar a decisão proferida no âmbito do RE 574.706/PR. Os lançamentos efetuados foram conforme o entendimento oficial ora prevalecente no âmbito da RFB.

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Ano-calendário: 2015, 2016, 2017

JUROS INCIDENTES SOBRE A MULTA DE OFÍCIO .TAXA SELIC

O tema está há muito pacificado. A obrigação tributária principal compreende tributo e multa de ofício proporcional. Sobre o crédito tributário constituído, incluindo a multa de ofício, incidem juros de mora, devidos à taxa Selic.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Foi interposto de forma tempestiva Recurso Voluntário. A Recorrente, em síntese, apresenta os mesmos argumentos apresentados na Impugnação.

Requer o conhecimento e provimento do Recurso Voluntário para:

1. Preliminarmente, diante da ofensa aos artigos 142 e 148 do CTN, SER DECRETADA A NULIDADE MATERIAL DO LANÇAMENTO;
2. No mérito, caso se entenda pela manutenção da autuação, QUE SEJA DECRETADA A IMPROCEDÊNCIA DO LANÇAMENTO, diante da demonstração da ilegalidade da inclusão do IPI, do ICMS e do PIS/COFINS na base de cálculo das contribuições para o PIS e COFINS;
3. Por fim, na hipótese de ser mantido o lançamento, ainda que parcialmente, deve-se afastar a incidência dos juros sobre a multa incidente sobre o crédito tributário remanescente, consonante entendimento pacífico do CARF.

É o relatório.

**VOTO**

Conselheira Flávia Sales Campos Vale, Relatora.

Presentes os pressupostos de admissibilidade, conheço do Recurso Voluntário.

Conforme relatado, trata-se de Recurso Voluntário interposto contra decisão proferida pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento que julgou improcedente a Impugnação apresentada pelo Recorrente e manteve o crédito tributário.

**1. Das preliminares****1.1 Da alegada nulidade do lançamento por suposta utilização de amostragem**

A Recorrente sustenta a nulidade do lançamento sob o argumento de que a autoridade fiscal teria se baseado em amostragem de documentos, o que implicaria afronta aos arts. 142 e 148 do CTN, bem como indevida inversão do ônus da prova.

A preliminar não procede.

Nos termos do art. 142 do Código Tributário Nacional, compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, procedimento destinado a verificar a ocorrência do fato gerador, determinar a matéria tributável, calcular o montante devido, identificar o sujeito passivo e, quando cabível, aplicar a penalidade correspondente. Trata-se de atividade administrativa vinculada e obrigatória.

Por sua vez, o art. 148 do CTN prevê a possibilidade de arbitramento quando o cálculo do tributo dependa de valor ou preço e as declarações ou documentos apresentados pelo sujeito passivo sejam omissos ou não mereçam fé.

No caso concreto, todavia, a análise do Termo de Verificação Fiscal que acompanha os autos de infração demonstra que o lançamento não foi realizado com base em amostragem documental, tampouco em presunções genéricas.

Conforme descrito no procedimento fiscal, no período compreendido entre 2015 e 2017 a contribuinte optou pelo regime de apuração do lucro presumido para fins de IRPJ e CSLL, tendo apresentado regularmente suas Escriturações Contábeis Fiscais (ECF). Paralelamente, entregou suas Escriturações Fiscais Digitais das Contribuições (EFD-Contribuições) pelo regime cumulativo, bem como declarou débitos em DCTF relativos ao PIS/Pasep e à Cofins.

No curso da fiscalização, verificou-se que os valores de contribuições declarados em DCTF eram significativamente inferiores àqueles apurados com base nas receitas brutas informadas pela própria contribuinte em suas EFD-Contribuições, correspondendo, em média, a cerca de 9% a menos do que os valores constantes de sua escrita fiscal.

Diante da divergência constatada, a contribuinte foi intimada a apresentar esclarecimentos, especialmente quanto à eventual existência de retenções de contribuições sobre

o faturamento que pudessem justificar a diferença identificada. Em resposta, afirmou expressamente inexistirem tais retenções.

Restou, assim, demonstrado que não havia justificativa para a diferença entre os valores confessados em DCTF e aqueles apurados com base nas receitas brutas escrituradas pela própria contribuinte em suas EFD-Contribuições, o que levou à conclusão de que houve subdeclaração dos débitos e consequente insuficiência de recolhimento das contribuições ao PIS/Pasep e à Cofins.

Dessa forma, os lançamentos efetuados referem-se aos períodos mensais compreendidos entre janeiro de 2015 e dezembro de 2017 e tiveram como base as receitas brutas declaradas pela contribuinte em suas EFD-Contribuições, apurando-se a diferença entre: (i) o valor da Cofins calculado sobre tais receitas e o montante confessado em DCTF; e (ii) o valor do PIS/Pasep apurado sobre a mesma base e aquele igualmente declarado em DCTF.

Da descrição do procedimento fiscal, verifica-se que a constituição do crédito tributário decorreu do confronto entre informações prestadas pela própria contribuinte em suas obrigações acessórias, não havendo qualquer utilização de técnica de amostragem ou substituição da base de cálculo por estimativas.

De igual modo, não se mostra cabível a aplicação do arbitramento previsto no art. 148 do CTN, uma vez que as declarações prestadas pela contribuinte não foram desconsideradas nem tidas como inidôneas. Ao contrário, foram consideradas válidas e utilizadas como base documental para evidenciar a inconsistência entre a escrituração fiscal e os valores efetivamente declarados em DCTF.

Não houve, portanto, qualquer inversão do ônus da prova ou violação aos dispositivos invocados.

Assim, rejeito a preliminar de nulidade do lançamento, por inexistir afronta aos arts. 142 e 148 do CTN.

### **1.2 Da alegada mudança de critério jurídico**

Sustenta ainda a Recorrente que teria ocorrido mudança de critério jurídico entre o lançamento e a decisão de primeira instância, em afronta ao art. 146 do CTN.

Também não procede a alegação.

O referido dispositivo veda a modificação de critério jurídico adotado pela autoridade administrativa para exigir tributo relativamente a fatos geradores pretéritos.

No caso concreto, entretanto, não se verifica qualquer alteração do fundamento jurídico do lançamento. A autoridade fiscal constituiu o crédito tributário com base na constatação de insuficiência de declaração das contribuições ao PIS/Pasep e à Cofins em DCTF, tomando como parâmetro as receitas brutas escrituradas pela própria contribuinte em suas EFD-Contribuições.

A decisão proferida pela instância de julgamento apenas examinou os elementos constantes dos autos e concluiu pela regularidade do procedimento fiscal, sem introduzir novo enquadramento jurídico ou modificar o fundamento do lançamento.

Não houve, portanto, qualquer mudança de critério jurídico nos termos do art. 146 do CTN.

Diante disso, rejeito também esta preliminar.

## **2. Do mérito**

### **2.1 Da inclusão do IPI, ICMS, PIS E COFINS na base de cálculo das contribuições**

Superadas as preliminares, passa-se ao exame do mérito recursal.

A Recorrente sustenta a improcedência da autuação ao argumento de que a base de cálculo das contribuições teria incluído valores que não comporiam a receita bruta, notadamente o IPI, o ICMS e os próprios valores das contribuições ao PIS/Pasep e à Cofins.

Os argumentos merecem análise individualizada.

Quanto à alegação de inclusão indevida do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI na base de cálculo das contribuições exigidas no presente lançamento, a análise dos documentos que instruem os autos, especialmente das planilhas de apuração e dos demonstrativos que serviram de fundamento à constituição do crédito tributário, evidencia que o referido imposto não integrou a base de cálculo adotada pela fiscalização.

Dessa forma, ausente a demonstração de inclusão do IPI nos valores tributados, conclui-se que a exigência foi constituída em observância às normas aplicáveis, razão pela qual não há reparo a ser promovido neste ponto.

No que se às próprias contribuições ao PIS/Pasep e à Cofins, não existe, no ordenamento jurídico aplicável aos períodos autuados, norma legal ou decisão definitiva dos tribunais superiores que autorize sua exclusão da base de cálculo das referidas contribuições.

A legislação que rege a matéria estabelece que as contribuições incidem sobre o faturamento, que compreende a receita bruta de que trata o artigo 12 do Decreto-Lei no 1.598/77, conforme definido nas normas aplicáveis ao regime cumulativo, não havendo previsão legal que permita a exclusão das parcelas mencionadas nos termos pretendidos pela Recorrente. Tampouco há decisão transitada em julgado dos tribunais superiores que determine, de forma geral, a exclusão do IPI ou das próprias contribuições de suas respectivas bases de cálculo.

Assim, não procede a pretensão da Recorrente também quanto a esse ponto, devendo ser mantida a apuração realizada pela fiscalização.

No tocante ao ICMS, é sabido que o Supremo Tribunal Federal, ao julgar o Tema 69 da repercussão geral, firmou entendimento no sentido de que o ICMS não compõe a base de cálculo das contribuições ao PIS/Pasep e à Cofins. Posteriormente, no julgamento dos embargos de declaração opostos naquele processo, a Suprema Corte procedeu à modulação dos efeitos da

decisão, estabelecendo que sua eficácia produziria efeitos a partir de 15 de março de 2017, ressalvadas as ações judiciais e processos administrativos protocolados até aquela data.

No caso concreto, cumpre destacar que a Recorrente não afirma nem demonstra, nos autos, possuir ação judicial ou processo administrativo anteriormente protocolado tratando da exclusão do ICMS da base de cálculo das contribuições. Inexiste, portanto, qualquer elemento que permita enquadrá-la na exceção expressamente prevista pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento da modulação de efeitos.

O período autuado compreende janeiro de 2015 a dezembro de 2017. Assim, à luz da modulação estabelecida pela Suprema Corte, não é possível reconhecer a exclusão do ICMS da base de cálculo das contribuições relativamente aos fatos geradores ocorridos antes de 15 de março de 2017, devendo ser mantida, para esse intervalo, a sistemática de apuração adotada pela fiscalização.

Por outro lado, quanto aos fatos geradores ocorridos a partir de 15 de março de 2017, a aplicação do entendimento firmado pelo Supremo Tribunal Federal impõe o reconhecimento de que o ICMS não integra a base de cálculo das contribuições ao PIS/Pasep e à Cofins.

Dessa forma, apenas para o período posterior ao marco temporal fixado na modulação de efeitos, deve ser promovida a exclusão do ICMS da base de cálculo das referidas contribuições, observando-se, na apuração, os parâmetros estabelecidos pela jurisprudência da Suprema Corte.

Assim, não assiste razão à Recorrente quanto aos períodos anteriores ao marco temporal fixado pelo STF, sobretudo porque não demonstrou possuir processo judicial ou administrativo anterior à data da modulação, circunstância indispensável para afastar a limitação temporal estabelecida pela decisão da Suprema Corte.

## **2.2 Da incidência de juros sobre a multa de ofício**

Por fim, não merece acolhida o pleito da Recorrente no sentido de afastar a incidência de juros de mora sobre o valor da multa de ofício aplicada. A matéria encontra-se pacificada no âmbito do contencioso administrativo federal, conforme dispõe a Súmula CARF nº 108, segundo a qual incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia – SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

Ademais, referido enunciado possui caráter vinculante no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, razão pela qual não cabe à instância administrativa afastar sua aplicação. Assim, rejeita-se o pedido de exclusão dos juros moratórios incidentes sobre a multa de ofício.

## **3. Conclusão.**

Diante do exposto, rejeito as preliminares suscitadas e, no mérito, dou parcial provimento ao Recurso Voluntário, apenas para reconhecer a exclusão do ICMS da base de cálculo das contribuições ao PIS/Pasep e à Cofins relativamente aos fatos geradores ocorridos a partir de 15 de março de 2017, mantendo-se o lançamento quanto aos demais períodos e matérias.

*Assinado Digitalmente*

**Flávia Sales Campos Vale**