MINISTÉRIO DA ECONOMIA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS

ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 10980.921496/2012-66

Processo nº	10980.921496/2012-66
Recurso nº	Voluntário
Acórdão nº	**3302-011.534 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Sessão de	24 de agosto de 2021
Recorrente	RULIWI REFEIÇÕES INDUSTRIAIS LTDA
Interessado	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Data do fato gerador: 31/07/2003

PROVAS. RESTITUIÇÃO. COMPENSAÇÃO

De acordo com a legislação, a manifestação de inconformidade mencionará, dentre outros, os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir. A mera alegação sem a devida produção de provas não é suficiente para conferir o direito creditório ao sujeito passivo e a consequente homologação das compensações declaradas.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso, nos termos do voto condutor. Vencidos os conselheiros Jorge Lima Abud, Walker Araújo e Paulo Regis Venter, que convertiam o julgamento em diligencia. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhes aplicado o decidido no Acórdão nº 3302-011.519, de 24 de agosto de 2021, prolatado no julgamento do processo 10980.921481-2012-06, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

(assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenburg Filho – Presidente Redator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Jorge Lima Abud, Walker Araujo, Larissa Nunes Girard, Jose Renato Pereira de Deus, Paulo Regis Venter (suplente convocado), Raphael Madeira Abad, Denise Madalena Green, Gilson Macedo Rosenburg Filho (Presidente). Ausente o conselheiro Vinicius Guimaraes, substituído pelo conselheiro Paulo Regis Venter.

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 paradigma.

O interessado transmitiu Per/Dcomp visando a restituir o crédito nele informado em razão de pagamento indevido ou a maior de PIS/Cofins cumulativos.

A Delegacia da Receita Federal de jurisdição do contribuinte emitiu despacho decisório eletrônico no qual indefere a restituição pleiteada, sob o argumento de que o pagamento foi utilizado na quitação integral de débito da empresa, não restando saldo creditório disponível.

Irresignado com o indeferimento do seu pedido, o contribuinte apresentou a manifestação de inconformidade a seguir resumida.

Informa que o pedido de restituição advém de créditos decorrentes de pagamentos a maior de PIS/Cofins em razão da inclusão do ICMS na base de cálculo dessas contribuições.

O art. 195 da CF/1988 reconhece como base de cálculo para o PIS/Cofins a receita ou o faturamento, sem autorização para incluir o valor pago a título de ICMS, pois tal valor constitui ônus fiscal e não faturamento. O ICMS está embutido no preço das mercadorias por força da legislação, constituindo o respectivo destaque mera indicação pra fins de controle.

O faturamento é decorrente de um negócio jurídico e a base de cálculo não pode extravasar o valor desse negócio, ou seja, a parcela recebida com a operação mercantil ou similar.

Além disso, deve-se atentar para o princípio da razoabilidade, pressupondo-se que o texto constitucional se mostre fiel, no emprego dos institutos, de expressões e vocábulos, ao sentido próprio que eles possuem, não merecendo outras interpretações (art. 110 do CTN).

Descabe assentar que os contribuintes do PIS/Cofins faturam ICMS, uma vez que esse tributo não é receita da empresa, mas sim um desembolso a beneficiar o Estado, que tem a competência para cobrá-lo. Assim, não se pode aceitar a incidência das contribuições sobre outro imposto, tornando-se alheio ao que deve ser o faturamento.

Em face das razões expendidas, requer que seja homologado o pedido de restituição efetuado.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento decidiu pela improcedência da manifestação de inconformidade, sob o fundamento que não havia na legislação pátria previsão legal para a exclusão do ICMS da base de cálculo das contribuições sociais.

Inconformado com a decisão da DRJ, o sujeito passivo apresentou recurso voluntário ao CARF, no qual requer a suspensão do julgamento deste processo administrativo até a decisão final do STF sobre o tema. Alternativamente, que seja dado provimento para afastar das bases de cálculo do PIS e da Cofins o valor do ICMS. Apresentou na interposição do recurso voluntário documentos contábeis e fiscais que, em tese, comprovariam que o ICMS foi incluído na base de cálculo do tributo.

É o breve relatório.

Voto

Documento nato-digital

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

> O recurso é tempestivo e apresenta os demais pressupostos de admissibilidade, de forma que dele conheço e passo à análise.
>
> **ICMS na Base de Cálculo das Contribuições**.
>
> Conforme relatado, a matéria posta em debate cinge-se ao cabimento da inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS/Cofins.
>
> A discussão encontra-se superada no âmbito do CARF, tendo em vista que o Supremo Tribunal Federal já proferiu decisão acerca desta matéria, em sede de recurso com repercussão geral reconhecida, na sistemática prevista no art. 1.036 da Lei nº 13.105/2015.
>
> No RE nº 574706 - Tema 069 - ficou consignado que o ICMS não integra a base de cálculo das contribuições para o PIS e para a Cofins.
>
> > 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, conquanto 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.*
> >
> > *(RE 574706, Relator(a): Min. CÁRMEN LÚCIA, Tribunal Pleno, julgado em 15/03/2017, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-223 DIVULG 29-09-2017 PUBLIC 02-10-2017).*
>
> A Fazenda Nacional opôs embargos de declaração, os quais foram julgados nos termos da certidão de julgamento abaixo transcrita:
>
> > Decisão: 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

Documento nato-digital

> 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).

A Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, após o julgamento dos embargos de declaração por ela opostos, se pronunciou sobre o tema no Parecer SEI nº 7698/2021/ME:

> (...)
>
> 9. Como se percebe, adotou-se a posição da Ministra Relatora de que inexistia qualquer omissão, obscuridade ou contradição a ser sanada, inclusive no que diz respeito ao montante do ICMS a ser excluído da base de cálculo do PIS/COFINS, que deve ser aquele destacado nas notas fiscais.
>
> 10. De outra parte, em importante vitória da União, os efeitos da decisão foram modulados, fixando-se a produção de seus efeitos após 15/03/2017, data do julgamento de mérito do RE nº 574.706.
>
> 11. Em suma, portanto, dois foram os principais comandos do julgamento realizado e que, com vistas a evitar um cenário de agravamento da litigância deste que é o tema de maior repercussão no contencioso tributário pátrio, recomendam a adoção de providências imediatas por parte da Administração Tributária, já que não mais serão objeto de insurgência por parte da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, porquanto objeto de induvidosa e cristalina posição da Suprema Corte:
>
> a) 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
>
> b) o ICMS a ser excluído da base de cálculo das contribuições do PIS e da COFINS é o destacado nas notas fiscais.
>
> (...)

Diante da obrigação de observar decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal, na sistemática prevista no art. 1.036 da Lei nº 13.105/2015, me curvo ao entendimento de que o ICMS destacado deve ser excluído da base de cálculo das contribuições para o PIS e para a Cofins.

Contudo, não posso atestar que houve a inclusão do ICMS na base de cálculo da exação do período de apuração requisitado. Isto porque, em nenhum momento processual foi analisada essa questão.

No despacho decisório ficou consignado que não havia indébito tributário, uma vez que o recolhimento apresentado como prova do recolhimento indevido teria sido integralmente utilizado para quitação de débitos do contribuinte.

A decisão da DRJ negou provimento ao recurso em virtude da falta de previsão legal para excluir da base de cálculo da exação o valor do ICMS.

No recurso voluntário, o sujeito passivo refutou a questão de direito e, utilizando o princípio da eventualidade, apresentou documentos – cópia

Documento nato-digital

de páginas do livro de apuração de ICMS e do livro razão, com a contabilização dos valores do ICMS - que poderiam comprovar que houve recolhimento da exação tendo o ICMS em sua base de cálculo. Esses documentos, caso autênticos, podem sugerir que houve a inclusão na base de cálculo da exação o valor do ICMS, gerando um indébito tributário.

Pela luz da legislação processual brasileira, quer judicial ou administrativa, é defeso às partes apresentar prova documental em momento diverso do estabelecido na norma processual - no do Processo Administrativo Fiscal na data da apresentação da impugnação/manifestação de inconformidade – a menos que (§ 4º do art. 16 do Decreto 70.235/1972):

> a) Fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;
>
> b) refira-se a fato ou direito superveniente;
>
> c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidos aos autos.

Analisando os autos, verifica-se que a situação fática não se enquadra em nenhuma das hipóteses enumeradas acima.

De outro lado, não se pode olvidar que a produção de provas é facultada às partes, mas constitui-se em verdadeiro ônus processual, porquanto, embora o ato seja instituído em seu favor, não o sendo praticado no tempo certo, surge para a parte consequências gravosas, dentre elas a perda do direito de o fazê-lo posteriormente, pois nesta hipótese, opera-se o fenômeno denominado de preclusão, isto porque, o processo é um caminhar para frente, não se admitindo, em regra, realização de instrução probatória tardia, pertinente a fases já ultrapassadas.

Daí, não tendo sido produzida a tempo, em primeira instância, não se admite que se faça em fases posteriores, sem que haja justificativa plausível para o retardo.

Noutro giro, que o princípio da verdade material não é remédio para todos os males processuais; não pode nem deve servir de salvo conduto para que se desvirtue o caminhar para frente, o ordenamento e a concatenação dos procedimentos processuais - essência de qualquer processo administrativo ou judicial.

Na realidade, a verdade material contrapõe-se ao formalismo exacerbado, presente no Processo civil, mas, de maneira alguma, priva o procedimento administrativo das necessárias formalidades. Daí se dizer que no Processo Administrativo Fiscal convivem harmonicamente os princípios da verdade material e da formalidade moderada. De sorte que se busque a verdade real, mas preservando as normas processuais que asseguram a segurança, a celeridade, a eficiência e o bom andamento do processo.

Diante do exposto, entendo que os documentos apresentados na interposição do recurso voluntário não podem servir de prova em face da preclusão consumativa.

Documento nato-digital

Partindo dessa premissa, retornando a análise dos autos, o momento apropriado para apresentação das provas que comprovem suas alegações é na propositura da impugnação/manifestação de inconformidade. Temos conhecimento, outrossim, que a regra fundamental do sistema processual adotado pelo Legislador Nacional, quanto ao ônus da prova, encontra-se cravada no art. 373 do Código de Processo Civil, *in verbis*:

> Art. 373. O ônus da prova incumbe:
>
> I - ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito;
>
> II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.
>
> § 1º Nos casos previstos em lei ou diante de peculiaridades da causa relacionadas à impossibilidade ou à excessiva dificuldade de cumprir o encargo nos termos do caput ou à maior facilidade de obtenção da prova do fato contrário, poderá o juiz atribuir o ônus da prova de modo diverso, desde que o faça por decisão fundamentada, caso em que deverá dar à parte a oportunidade de se desincumbir do ônus que lhe foi atribuído.
>
> § 2º A decisão prevista no § 1o deste artigo não pode gerar situação em que a desincumbência do encargo pela parte seja impossível ou excessivamente difícil.
>
> § 3º A distribuição diversa do ônus da prova também pode ocorrer por convenção das partes, salvo quando:
>
> I - recair sobre direito indisponível da parte;
>
> II - tornar excessivamente difícil a uma parte o exercício do direito.
>
> § 4º A convenção de que trata o § 3º pode ser celebrada antes ou durante o processo.

Tal dispositivo é a tradução do princípio de que o ônus da prova cabe a quem dela se aproveita. E esta formulação também foi, com as devidas adaptações, trazida para o processo administrativo fiscal, posto que a obrigação de provar está expressamente atribuída para a autoridade Fiscal quando realiza o lançamento tributário, para o sujeito passivo, quando formula pedido de repetição de indébito/ressarcimento.

No caso em epígrafe, a lide versa sobre pedido de ressarcimento, de tal forma que o ônus probatório recai para o sujeito passivo.

Definida a regra que direciona o *onus probandi* no âmbito do processo administrativo fiscal, resta estabelecer o conceito de prova, sua finalidade e seu objeto.

O conceito de prova retirado dos ensinamentos de Moacir Amaral Santos:

> No sentido objetivo, como os meios destinados a fornecer ao julgador o conhecimento da verdade dos fatos. Mas a prova no sentido subjetivo é aquela que se forma no espírito do julgador, seu principal destinatário, quanto à verdade desse fatos. A prova, então, consiste na convicção que as provas produzidas no processo geram no espírito do julgador quanto à existência ou inexistência dos fatos.
>
> Compreendida como um todo, reunindo seus dois caracteres, objetivo e subjetivo, que se completam e não podem ser tomados separadamente, apreciada como fato e como indução lógica, ou como meio com que se estabelece a

Documento nato-digital

> existência positiva ou negativa do fato probando e com a própria certeza dessa existência.

Para Carnelutti:

> As provas são fatos presentes sobre os quais se constrói a probabilidade da existência ou inexistência de um fato passado. A certeza resolve-se, a rigor, em uma máxima probabilidade. A certeza vai se formando através dos elementos da ocorrência do fato que são colocados pelas partes interessadas na solução da lide. Mas não basta ter certeza, o julgador tem que estar convencido para que sua visão do fato esteja a mais próxima possível da verdade.

Dinamarco define o objeto da prova:

> ....conjunto das alegações controvertidas das partes em relação a fatos relevantes para todos os julgamentos a serem feitos no processo. Fazem parte dela as alegações relativas a esses fatos e não os fatos em si mesmos. Sabido que o vocábulo prova vem do adjetivo latino probus, que significa bom, correto, verdadeiro, segue-se que provar é demonstrar que uma alegação é boa, correta e portanto condizente com a verdade. O fato existe ou inexiste, aconteceu ou não aconteceu, sendo portanto insuscetível dessas adjetivações ou qualificações. Não há fatos bons, corretos e verdadeiros nem maus, incorretos mendazes. As legações, sim, é que podes ser verazes ou mentirosas - e daí a pertinência de prová-las, ou seja, demonstrar que são boas e verazes.

Já a finalidade da prova é a formação da convicção do julgador quanto à existência dos fatos. Em outras linhas, um dos principais objetivos do direito é fazer prevalecer a justiça. Para que uma decisão seja justa, é relevante que os fatos estejam provados a fim de que o julgador possa estar convencido da sua ocorrência.

Em virtude dessas considerações, é importante relembrar alguns preceitos que norteiam a busca da verdade real por meio de provas materiais.

Dinamarco afirma:

> Todo o direito opera em torno de certezas, probabilidades e riscos, sendo que as próprias certezas não passam de probabilidades muito qualificadas e jamais são absolutas porque o espírito humano não é capaz de captar com fidelidade e segurança todos os aspectos das realidades que o circulam.

Para entender melhor o instituto "probabilidade" mencionado professor Dinamarco, aduzo importante distinção feita por Calamandrei entre verossimilhança e probabilidade:

> É verossimil algo que se assemelha a uma realidade já conhecida, que tem a aparência de ser verdadeiro. A verossimilhança indica o grau de capacidade representativa de uma descrição acerca da realidade. A verossimilhança não tem nenhuma relação com a veracidade da asserção, não surge como resultante do esforço probatório, mas sim com referência à ordem normal das coisas.
>
> A probabilidade está relacionada à existência de elementos que justifiquem a crença na veracidade da asserção. A definição do provável vincula-se ao seu grau de fundamentação, de credibilidade e aceitabilidade, com base nos elementos de prova disponíveis em um contexto dado., resulta da consideração dos elementos postos à disposição do julgador para a formação de um juízo sobre a veracidade da asserção.

Desse modo, a certeza vai se formando através dos elementos da ocorrência do fato que são colocados pelas partes interessadas na solução

Documento nato-digital

da lide. Mas não basta ter certeza, o julgador tem que estar convencido para que sua visão do fato esteja a mais próxima possível da verdade.

Como o julgador sempre tem que decidir, ele deve ter bom senso na busca pela verdade, evitando a obsessão que pode prejudicar a justiça célere. Mas a impossibilidade de conhecer a verdade absoluta não significa que ela deixe de ser perseguida como um relevante objetivo da atividade probatória.

Quanto ao exame da prova, defende Dinamarco:

> (...) o exame da prova é atividade intelectual consistente em buscar, nos elementos probatórios resultantes da instrução processual, pontos que permitam tirar conclusões sobre os fatos de interesse para o julgamento.

Já Francesco Carnelutti compara a atividade de julgar com a atividade de um historiador:

> (...) o historiador indaga no passado para saber como as coisas ocorreram. O juízo que pronuncia é reflexo da realidade ou mais exatamente juízo de existência. Já o julgador encontra-se ante uma hipótese e quando decide converte a hipótese em tese, adquirindo a certeza de que tenha ocorrido ou não o fato. Estar certo de um fato quer dizer conhecê-lo como se houvesse visto.

No mesmo sentido, o professor Moacir Amaral Santos afirma que:

> *a prova dos fatos faz-se por meios adequados a fixá-los em juízo. Por esses meios, ou instrumentos, os fatos deverão ser transportados para o processo, seja pela sua reconstrução histórica, ou sua representação.*

Assim sendo, a verdade encontra-se ligada à prova, pois é por meio desta que se torna possível afirmar ideias verdadeiras, adquirir a evidência da verdade, ou certificar-se de sua exatidão jurídica. Ao direito somente é possível conhecer a verdade por meio das provas.

Posto isto, concluímos que a finalidade imediata da prova é reconstruir os fatos relevantes para o processo e a mediata é formar a convicção do julgador. Os fatos não vêm simplesmente prontos, tendo que ser construídos no processo, pelas partes e pelo julgador. Após a montagem desse quebra-cabeça, a decisão se dará com base na valoração das provas que permitirá o convencimento da autoridade julgadora. Assim, a importância da prova para uma decisão justa vem do fato dela dar probabilidade às circunstâncias a ponto de formar a convicção do julgador.

Diante do exposto, e como não foram acostados, no momento processual previsto na legislação, elementos probatórios que identificassem e provassem o recolhimento indevido, nego provimento ao recurso.

É como voto.

CONCLUSÃO

Documento nato-digital

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, não obstante os dados específicos do processo paradigma citados nesse voto.

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.

(assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenburg Filho – Presidente Redator

Documento nato-digital