



Ministério da Economia
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS



Processo nº 11610.005163/2007-00
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3401-007.225 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 28 de janeiro de 2020
Recorrente BRAMPAC S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/04/2002 a 31/01/2004

PEDIDO DE RESTITUIÇÃO. ÔNUS DA PROVA.

O Código de Processo Civil, de aplicação subsidiária ao processo administrativo tributário, determina, em seu art. 373, inciso I, que o ônus da prova incumbe ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito.

O contribuinte deve trazer aos autos elementos comprobatórios de suas alegações, tais como planilhas de cálculo, DARFs, Escrituração Contábil/Fiscal, dentre outros. Ausentes tais elementos, simples alegações sobre direito creditório são insuficientes para assegurar liquidez e certeza ao pedido de restituição.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/04/2002 a 31/01/2004

PEDIDO DE RESTITUIÇÃO. ÔNUS DA PROVA.

O Código de Processo Civil, de aplicação subsidiária ao processo administrativo tributário, determina, em seu art. 373, inciso I, que o ônus da prova incumbe ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito.

O contribuinte deve trazer aos autos elementos comprobatórios de suas alegações, tais como planilhas de cálculo, DARFs, Escrituração Contábil/Fiscal, dentre outros. Ausentes tais elementos, simples alegações sobre direito creditório são insuficientes para assegurar liquidez e certeza ao pedido de restituição.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(assinado digitalmente)

Mara Cristina Sifuentes – Presidente Substituta.

(assinado digitalmente)

Lázaro Antônio Souza Soares - Relator.

Participaram do presente julgamento os conselheiros Lázaro Antônio Souza Soares, Oswaldo Gonçalves de Castro Neto, Carlos Henrique de Seixas Pantarolli, Leonardo Ogassawara de Araújo Branco, Larissa Nunes Girard (suplente convocada), Fernanda Vieira Kotzias, João Paulo Mendes Neto e Mara Cristina Sifuentes (Presidente Substituta).

Relatório

Por bem descrever os fatos, adoto parcialmente o Relatório da DRJ – Campinas (DRJ-CPS), às fls. 193/195:

Objeto da Restituição

Trata-se de Pedido de Restituição apresentado em 24/05/07 e relativo ao recolhimento de COFINS do período de abril de 2002 a janeiro de 2004, em cuja base de cálculo foi incluído o ICMS.

Acompanha o Pedido de Restituição (fl. 2) arrazoadado (fls. 5/12), com a qual o Contribuinte, de início, menciona o julgamento do Recurso Extraordinário nº 240.785-2 — MG. Transcreve parte do voto do Relator, Ministro Marco Aurélio, que concluiu pela exclusão do ICMS da base de cálculo da contribuição para a COFINS.

Ressalva que, embora a decisão se refira à contribuição para a COFINS, o mesmo entendimento seria aplicável à contribuição para o PIS.

Ressalva, também, que o período a que se refere o pleito não teria sido atingido pela prescrição e pede o deferimento do seu pedido.

Indeferimento do Pedido

O Pedido de Restituição foi indeferido pela competente Delegacia da Receita Federal do Brasil (RFB) – fls. 146/155, basicamente pelos seguintes fundamentos:

1. Quanto à apresentação do Pedido em meio papel:

A interessada não demonstrou e/ou comprovou a impossibilidade ou falha no Programa que impediu a transmissão do Pedido Eletrônico de Restituição.

2. E, depois, esclarece:

Preliminarmente, o contribuinte não conseguiu transmitir o PER eletrônico porquanto somente ocorre restituição de valores pagos através de DARF, quando efetivamente houver recolhimento de tributo, o que não se apresenta neste processo.

3. Faz uma retrospectiva da legislação que define a base de cálculo da contribuição e aduz, quanto à definição de “faturamento”:

De observar-se ainda que, contabilmente, o ICMS sempre integrou e continua a integrar a receita bruta das empresas.

Ademais, nunca existiu um conceito constitucional de faturamento ou de receita bruta, de forma que os conceitos firmados legalmente e citados acima são, além de válidos,

necessários para a plena eficácia da disposição do art. 195, I, "b", da Constituição Federal.

4. Quanto à comprovação de seu crédito:

A interessada não apresentou planilha de cálculo dos supostos indébitos, tampouco apresentou cópia de DARF's de pagamento, limitando-se a registrar o valor original e o valor corrigido, às fls. 07.

5. Invoca o artigo 166 do CTN, para ressaltar:

O objetivo deste dispositivo, que se aplica aos tributos indiretos, categoria em que se classificam tanto o PIS como a COFINS, é evitar que ocorra o enriquecimento ilícito daquele que, na condição de contribuinte de direito, tendo repassado ao consumidor através do prego o ônus do tributo (o que é, obviamente, sempre é feito), venha a receber um valor pelo qual efetivamente não pagou, mas que foi arcado por aquele a quem repassou o produto (contribuinte de fato).

Por isso, imperioso por força de lei e por respeito à justiça, que, para que possa compensar ou restituir a diferença que reclama, a interessada comprove não ter repassado o valor dos tributos a terceiros ou que apresente autorização de cada um de seus clientes a receber o valor embutido no preço.

Fundamentos da Manifestação de Inconformidade

O Contribuinte apresentou sua Manifestação de Inconformidade (fls. 159/174), com as seguintes razões e fundamentos, em síntese:

1. Vale-se novamente da menção ao Recurso Extraordinário 240.785-2, em trâmite pelo STF, ao qual acrescenta transcrição de outros julgados.

2. Quanto à ressalva formulada pelo Parecer que concluiu pelo indeferimento do Pedido, posiciona-se:

12. Por fim, em relação ao alegado não atendimento ao art. 166 do CTN, cumpre esclarecer que a hipótese dos autos é de cobrança de tributo de forma inconstitucional, decorrendo do direito de restituição dos princípios constitucionais da propriedade e da impossibilidade de enriquecimento ilícito, no que se extrai o não enquadramento no art. 165 do CTN e, portanto, não se aplica a norma prevista no art. 166 do mesmo diploma.

13. Ademais, admitido o entendimento contido na r. decisão recorrida, nenhuma repetição de indébito seria possível, notadamente porque, como é cediço, todos os custos das empresas são repassados no preço.

3. Esclarece quanto à origem do crédito, cuja restituição pleiteia:

15. Conforme exposto no pedido administrativo de restituição, "a requerente por meio das Declarações de Compensação protocolizadas a partir de 24 MAI 2002 (docs. anexos) efetuou a compensação de débitos de PIS e COFINS levando em consideração, contudo, crédito superior aos débitos elencados".

16. Veja-se que, ao quitar, através das compensações, débitos da contribuição para o PIS e COFINS, a recorrente utilizou, indevidamente, parcela maior de seu crédito, gerando, portanto, o direito à restituição.

17. Dessa forma, resta demonstrado, através das declarações de compensação acostadas, o encargo financeiro, restando superada essa questão.

4. Reitera pedido de deferimento da restituição.

A DRJ-CPS, em sessão datada de 04/04/2012, decidiu, por unanimidade de votos, julgar improcedente a manifestação de inconformidade e não reconhecer o direito do credtório. Foi exarado o Acórdão nº 05-37.518, às fls. 192/202, com a seguinte ementa:

EXCLUSÃO DO ICMS DA BASE DE CÁLCULO DAS CONTRIBUIÇÕES PARA A COFINS

PRAZO PRESCRICIONAL

Pedido de Restituição sujeito ao prazo estabelecido pela do artigo 168 do CTN, mas também sob a égide da Lei Complementar 118/05. Ocorrência da prescrição.

JUÍZOS DE LEGALIDADE/CONSTITUCIONALIDADE - COMPETÊNCIA DA AUTORIDADE ADMINISTRATIVA

Não há previsão legal que exclua o ICMS da base de cálculo da contribuição para o PIS/COFINS. É expressamente vedado à Autoridade Administrativa afastar, sob pretexto de inconstitucionalidade, a legislação que define a base de cálculo das contribuições.

EXISTÊNCIA DE PROCESSOS JUDICIAIS PENDENTES DE DECISÃO

A existência de processos judiciais pendentes de decisão final e definitiva, dos quais, aliás, o Contribuinte nem mesmo é parte, não legitimam o deferimento do Pedido, por falta de cumprimento dos requisitos legais pertinentes.

RECEITA BRUTA - ICMS

Incabível a exclusão do valor devido a título de ICMS da base de cálculo das contribuições para o PIS/COFINS, pois esse valor é parte integrante do preço das mercadorias.

É insofismável que o ICMS compõe o preço da mercadoria, configurando um dos elementos da receita bruta de vendas (é "calculado por dentro", isto é, representa ele mesmo um dos componentes de sua própria base de cálculo).

CRÉDITO RESTITUÍVEL - PROVA

Cabe ao Requerente o ônus de demonstrar inequivocamente a efetiva existência do direito pleiteado, pois o ônus da prova compete a quem o alega, ou, neste caso, a quem pleiteia a restituição.

O contribuinte, tendo tomado ciência do Acórdão da DRJ-CPS em 10/08/2012 (conforme AVISO DE RECEBIMENTO - AR, à fl. 205), apresentou Recurso Voluntário em 11/09/2012 contra a decisão, às fls. 207/228, repetindo, basicamente, as mesmas alegações da Manifestação de Inconformidade.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Lázaro Antônio Souza Soares, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche as demais condições de admissibilidade, por isso dele tomo conhecimento.

Um dos fundamentos da decisão da DRJ-CPS foi a insuficiência de provas apresentadas pelo recorrente, conforme se verifica do seguinte excerto:

A produção de provas e o Pedido de Restituição

O Contribuinte não instruiu seu Pedido de Restituição com os elementos probatórios necessários para demonstrar e estabelecer a certeza/liquidez do crédito pleiteado.

Não há dúvida de que cabe ao Requerente o ônus de demonstrar inequivocamente a efetiva existência do direito pleiteado, pois o ônus da prova compete a quem o alega, ou, neste caso, a quem pleiteia a restituição.

A Lei 9.784/99, que “regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal”, estabelece, quanto à obrigação de provar:

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.

O Código de Processo Civil (CPC) assim dispõe sobre o tema:

Art. 333. O ônus da prova incumbe:

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

(...)

Apenas por esta razão caberia o indeferimento do Pedido. Portanto, mesmo que fosse possível afastar todos os demais óbices, ainda assim não teria sido possível, apenas com as informações oferecidas pelo Pedido de Restituição, estabelecer a certeza do crédito, muito menos torná-lo líquido, impondo-se também por esta razão o indeferimento do pedido.

No Recurso Voluntário, o contribuinte contesta esse fundamento nos seguintes termos:

II.b - QUANTO A ALEGADA INSUFICIÊNCIA DAS PROVAS APRESENTADAS - POSSIBILIDADE DE A AUTORIDADE FISCAL REQUERER OUTRAS PROVAS QUE ENTENDER NECESSÁRIAS PARA APURAÇÃO DO DIREITO CREDITÓRIO.

37. **Quando da protocolização do pedido de restituição a recorrente apresentou todas as provas que entendeu necessárias para demonstrar o seu direito, ou seja, as Declarações de Compensação através das quais houve a extinção das contribuições para o PIS e a COFINS em valores superiores ao efetivamente devido, e a planilha demonstrando os montantes recolhidos indevidamente.**

38. Não obstante isso, a Ilustre DRJ/CPS alegou no acórdão recorrido serem tais provas insuficientes para demonstrar a existência e o montante do crédito a ser restituído.

39. Contudo, tais alegações não podem prosperar.

40. Isso, porque, **para verificar a exatidão das informações prestadas pela recorrente a própria Autoridade Fiscal tem o dever de analisar toda documentação comprobatória juntada e, entendendo ser insuficiente intimar a recorrente para apresentar outras provas ou até mesmo realizar diligências fiscais que entender imprescindíveis a apuração do direito creditório.**

41. **Isso é o que determina, inclusive, a IN/SRF nº 600/2005, em seu artigo, 4º, in verbis:**

"Art. 4º A autoridade da SRF competente para decidir sobre a restituição poderá condicionar o reconhecimento do direito creditório à apresentação de documentos com probatórios do referido direito, **bem como determinar a realização de diligência fiscal nos estabelecimentos do sujeito passivo a fim de que seja verificada, mediante exame de sua escrituração contábil e fiscal, a exatidão das informações prestadas**" (g.n).

42. Assim, é irrazoável e desproporcional o indeferimento do pedido de restituição sobre (sic) o argumento de ausência de provas, principalmente porque a recorrente apresentou documentação idônea e dentro dos ditames legais, e a RFB poderá, com o reconhecimento por esse E. CARF do afastamento da contribuição para o PIS e a COFINS, cumprir seu dever de ofício, utilizando as ferramentas legais para a verificação do montante do crédito tributário a ser restituído.

43. Saliente-se que se assim tivesse procedido a RFB, teria comprovado que o direito pleiteado nesses autos se reveste da mais absoluta legalidade. Houve o recolhimento da COFINS/PIS com a inclusão do ICMS na base de cálculo, ou seja, a recorrente pagou indevidamente e deve ser ressarcida.

44. Por fim, a recorrente pautada na mais absoluta boa-fé se coloca à disposição da Autoridade Fiscal para apresentar outros documentos a fim de comprovar a existência e o montante do crédito alegado.

Apesar das alegações do recorrente, deve-se observar o que dispõe o art. 16, § 4º, do Decreto nº 70.235/72, que regulamenta o processo administrativo fiscal:

Art. 16. A impugnação mencionará:

(...)

§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, **precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que**; (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

b) refira-se a fato ou a direito superveniente; (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos. (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

§ 5º A juntada de documentos após a impugnação deverá ser requerida à autoridade julgadora, **mediante petição em que se demonstre, com fundamentos, a ocorrência de uma das condições previstas nas alíneas do parágrafo anterior**. (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

(...)

Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, **a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias**, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observando o disposto no art. 28, in fine. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

(...)

Art. 29. Na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção, **podendo determinar as diligências que entender necessárias**.

Além dessa norma, tem-se que, nos processos em que o contribuinte reivindica um direito de crédito contra a Fazenda Nacional, o Código de Processo Civil, de aplicação subsidiária ao processo administrativo tributário, determina, em seu art. 373, inciso I, que o ônus da prova incumbe ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito. O pedido de restituição, ressarcimento ou compensação apresentado desacompanhado de provas deve ser indeferido.

Art. 373. O ônus da prova incumbe:

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

Assim, conclui-se que o art. 4º da IN/SRF nº 600/2005, citado pelo recorrente, apenas estabelece uma faculdade à Autoridade Tributária, da mesma forma já estabelecida nos arts. 18 e 29 do Decreto nº 70.235/72, acima colacionados, e deve ser interpretado em consonância com estes. A realização de diligências e perícias tem a função de dirimir eventuais dúvidas do julgador, mas não para realizar produção probatória cujo ônus era do recorrente.

O que se esperava do Recorrente, minimamente, é que apresentasse os DARFs que comprovassem que os débitos foram extintos pelo pagamento, bem como planilhas de cálculo que demonstrassem qual o valor a ser ressarcido. Inexistentes tais elementos no processo, todas as demais discussões sobre eventual direito creditório restam improficuas, pois caracterizada a carência probatória nos argumentos de defesa. Tal situação constou expressamente do Despacho Decisório que indeferiu o pedido, além da necessidade de comprovar não ter repassado o valor dos tributos a terceiros ou que apresente autorização de cada um de seus clientes a receber o valor embutido no preço:

A interessada não apresentou planilha de cálculo dos supostos indébitos, tampouco apresentou cópia de DARF's de pagamento, limitando-se a registrar o valor original e o valor corrigido, às fls. 07. **(Fl. 147)**

(...)

Vejamos,

"Art. 166 - A restituição de tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro somente será feita a quem prove haver assumido referido encargo, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la."

O objetivo deste dispositivo, que se aplica aos tributos indiretos, categoria em que se classificam tanto o PIS como a COFINS, é evitar que ocorra o enriquecimento ilícito daquele que, na condição de contribuinte de direito, tendo repassado ao consumidor através do preço o ônus do tributo (o que, obviamente, sempre é feito), venha a receber um valor pelo qual efetivamente não pagou, mas que foi arcado por aquele a quem repassou o produto (contribuinte de fato).

Por isso, imperioso por força de lei e por respeito à justiça que, para que possa compensar ou restituir a diferença que reclama, a interessada comprove não ter repassado o valor dos tributos a terceiros ou que apresente autorização de cada um de seus clientes a receber o valor embutido no preço. **(Fl. 153)**

Ocorre que, ao realizar o cotejo dos autos, verifico que o recorrente não anexou qualquer documento que pudesse servir a tal comprovação, ao contrário do que afirma em seu Recurso Voluntário. Limitou-se, tanto na Manifestação de Inconformidade quanto no Recurso Voluntário, a insistir na tese sobre seu direito a excluir o ICMS da base de cálculo.

A retificação da DCTF, para que seja considerada apta a fazer prova de que existiu um pagamento indevido ou a maior de tributo ou contribuição, tem que vir **acompanhada da escrituração contábil e respectiva documentação que lhe deu suporte** e que justifique a alteração das declarações.

E mesmo que tivesse apresentado uma planilha de cálculo, os DARFs e a prova de não ter repassado o valor dos tributos a terceiros, ainda assim, para realizar as necessárias análises, deveria a Autoridade Tributária se valer da escrituração contábil para conferir as receitas (com a suposta exclusão do ICMS) e, assim, apurar os débitos do tributo, bem como conferir as aquisições de bens e serviços e, do mesmo modo, apurar eventuais créditos da não-cumulatividade (se for o caso) para, ao final, apurar a existência de pagamento indevido ou a maior. Nesse mister, pode inclusive verificar as notas fiscais de entrada e de saída, que dão suporte fático à escrituração contábil, e realizar circularização de informações junto a fornecedores e clientes do sujeito passivo. Neste caso sim, poderia ser realizada uma diligência ou solicitada alguma perícia, caso necessário.

Porém, não tendo apresentado o contribuinte qualquer prova do direito que alega, voto por negar provimento ao Recurso Voluntário.

(assinado digitalmente)

Lázaro Antônio Souza Soares - Relator