



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13804.000049/2009-03
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3003-002.005 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Turma Extraordinária
Sessão de 14 de outubro de 2021
Recorrente DOW AGROSCIENCES INDUSTRIAL LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/12/2003 a 31/12/2003

ICMS. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO DA CONTRIBUIÇÃO (PIS/COFINS).

Conforme decidido pelo Supremo Tribunal Federal, por ocasião do julgamento do Tema 69 da Repercussão Geral, “O ICMS não compõe a base de cálculo para incidência do PIS e da COFINS”. 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 administrativas protocoladas até (inclusive) 15.03.2017 e o ICMS a ser excluído da base de cálculo das contribuições do PIS e da COFINS é o destacado nas notas fiscais.

PRINCÍPIO DA VERDADE MATERIAL. As alegações de verdade material devem ser acompanhadas dos respectivos elementos de prova. O ônus de prova é de quem alega. A busca da verdade material não se presta a suprir a inércia do contribuinte que tenha deixado de apresentar, no momento processual apropriado, as provas necessárias à comprovação do crédito alegado. A busca pela verdade material não representa remédio processual destinado a suprir injustificada omissão probatória daquele sobre o qual recai o ônus da prova, nem pode se dar às custas de regras jurídicas que servem, em última instância, à concretização de princípios importantes do sistema jurídico”.

ÔNUS DA PROVA DO CRÉDITO RECAI SOBRE O CONTRIBUINTE. Como se pacificou a jurisprudência neste Tribunal Administrativo, o ônus da prova é devido àquele que pleiteia seu direito. Portanto, para fato constitutivo do direito de crédito o contribuinte deve demonstrar de forma robusta ser detentor do crédito.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário para reconhecer o direito creditório pleiteado, até o limite do crédito disponível.

(documento assinado digitalmente)

Marcos Antônio Borges - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Ariene d'Arc Diniz e Amaral - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Marcos Antônio Borges (presidente), Lara Moura Franco Eduardo, Ariene d'Arc Diniz e Amaral (relatora). Ausente(s) o conselheiro(a) Muller Nonato Cavalcanti Silva.

Relatório

Adoto o relatório da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento, que narra bem os fatos:

“Trata o presente processo de pedido de restituição de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep, referente a dezembro/2003, que teria sido compensada a maior com saldo negativo de Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ) do exercício de 2001.

A Derat/SP, por meio do despacho decisório de fls. 96/100, indeferiu a solicitação da contribuinte, alegando que o pedido não é líquido e certo e que não há previsão legal para restituição de valor compensado.

Cientificada do despacho e inconformada com o indeferimento de seu pedido, a interessada apresentou a manifestação de inconformidade às fls. 104/117, argumentando, em resumo, que tributo compensado é apenas uma das espécies de tributo pago e, portanto, incluído nas hipóteses legais de cobrança ou pagamento indevido ou a maior de tributo, assim deve ser reconhecido seu direito independentemente do formulário ou programa utilizado.

Quanto ao mérito do pedido, alega que é contribuinte da contribuição sob o regime não cumulativo e apurou, em alguns períodos, em função de suas atividades e especificidades do regime, saldo credor da contribuição.

Isso ocorreu porque teria incluído indevidamente na base de cálculo a parcela do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) incidente nas operações de vendas.

Argumenta que o valor do ICMS não possui natureza de faturamento, sendo mera despesa do contribuinte e receita do Estado, e que a questão está sendo discutida no Supremo Tribunal Federal (STF) e já conta com seis votos favoráveis a sua exclusão da base de cálculo.

Apresenta também entendimento de jurista nesse sentido, concluindo que é *inexorável o reconhecimento de que o ICMS não deve integrar a base de cálculo do PIS e da Cofins*.

Por fim, argúi que o indeferimento do seu pleito caracteriza o enriquecimento ilícito do Estado, que é vedado pelos tribunais pátrios.”

A DRJ julgou improcedente a manifestação de inconformidade, considerando:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2003

BASE DE CÁLCULO. ICMS. COMPOSIÇÃO.

O valor do ICMS compõe a base de cálculo da contribuição ao PIS não cumulativa.

PEDIDO DE RESTITUIÇÃO. COMPENSAÇÃO INDEVIDA. IMPOSSIBILIDADE.

Não existe a possibilidade jurídica de pedido de restituição de compensação indevida ou a maior.”

Destaco do voto condutor:

“Portanto, apenas há previsão legal para pedido de restituição ou compensação de pagamento realizado indevidamente ou a maior. A figura da compensação indevida não existe.

Desta forma, pode-se concluir que a compensação tributária não é uma forma de pagamento do crédito tributário, como entende a contribuinte. Ambos são modos de extinção do crédito tributário, mas não se confundem, embora operem o mesmo efeito.

Assim, não sendo uma forma de pagamento não há que se falar em pedido de restituição/compensação de compensação indevida ou a maior, por falta de previsão legal.

No entanto, mesmo que, por hipótese, fosse possível esse tipo de restituição, no caso concreto a manifestante não teria esse direito, conforme se demonstrará a seguir”.

A contribuinte foi cientificada da decisão em 02/08/2017. Em 02/08/2017, apresentou recurso voluntário, reiterando os argumentos sobre o direito a compensação em razão da indevida inclusão do ICMS na base de cálculo da COFINS.

É o relatório.

Voto

Conselheira Ariene d’Arc Diniz e Amaral, Relatora.

O presente recurso contém matéria de competência desta E. Turma da 3ª Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

Sobre a tempestividade do recurso, considerando o cumprimento do prazo para interposição da peça recursal - 30 (trinta) dias a contar da intimação, é tempestivo o recurso.

Presentes os demais requisitos de admissibilidade, dele tomo conhecimento.

A controvérsia dos autos cinge-se sobre o reconhecimento de direito de crédito decorrente da inclusão do ICMS na base de cálculo da COFINS.

1 Direito a restituição/compensação de tributo compensado indevidamente

Insurge a Recorrente contra o argumento da decisão *a quo* que entendeu que apenas há previsão legal para pedido de restituição ou compensação de pagamento realizado

indevidamente ou a maior, não no caso de compensação. Segundo a DRJ a compensação tributária não é uma forma de pagamento do crédito tributário, apesar de ser um modo de extinção do crédito tributário. Não sendo uma forma de pagamento não há que se falar em pedido de restituição/compensação de compensação indevida ou a maior, por falta de previsão legal.

Tem razão a recorrente. A restituição de pagamento indevido está disciplinada nos arts. 165 a 168 do CTN, sendo que o art. 165 assim prescreve de forma clara e precisa:

Art. 165. O sujeito passivo tem direito, independentemente de prévio protesto, à restituição total ou parcial do tributo, seja qual for a modalidade do seu pagamento, ressalvado o disposto no § 4º do artigo 162, nos seguintes casos:

I - cobrança ou pagamento espontâneo de tributo indevido ou maior que o devido em face da legislação tributária aplicável, ou da natureza ou circunstâncias materiais do fato gerador efetivamente ocorrido;

II - erro na edificação do sujeito passivo, na determinação da alíquota aplicável, no cálculo do montante do débito ou na elaboração ou conferência de qualquer documento relativo ao pagamento;

III - reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória. (grifos e destaques acrescidos)

O dispositivo legal prevê de forma incontestável a possibilidade de restituição total ou parcial do tributo recolhido indevidamente, seja qual for a modalidade de pagamento. A compensação por sua vez é reconhecidamente uma modalidade de pagamento, conforme assentado pelo E. Superior Tribunal de Justiça segundo o qual “*compensação é uma espécie do gênero pagamento*” - REsp 1122131/SC:

TRIBUTÁRIO. INTERPRETAÇÃO DE NORMA LEGAL. ART. 9º. DA MP 303/06, CUJA ABRANGÊNCIA NÃO PODE RESTRINGIR-SE AO PAGAMENTO PURO E SIMPLES, EM ESPÉCIE E À VISTA, DO TRIBUTO DEVIDO. INCLUSÃO DA HIPÓTESE DE COMPENSAÇÃO, COMO ESPÉCIE DO GÊNERO PAGAMENTO, INCLUSIVE PORQUE O VALOR DEVIDO JÁ SE ACHA EM PODER DO PRÓPRIO CREDOR. PLETORA DE PRECEDENTES DO STJ QUE COMPARTILHAM DESSA ABORDAGEM INTELECTIVA. NECESSIDADE DA ATUAÇÃO JUDICIAL MODERADORA, PARA DISTENCIONAR AS RELAÇÕES ENTRE O PODER TRIBUTANTE E OS SEUS CONTRIBUÍNTES. RECURSO ESPECIAL A QUE SE DÁ PROVIMENTO.

1. Trata-se de extinção do crédito tributário mediante compensação de ofício; circunstância que o Recorrente afirma comportar a incidência do art. 9º., caput da MP 303/06, o qual prevê hipóteses de desconto nos débitos tributários.

2. O art. 9º. da MP 303/2006 criou, alternativamente ao benefício do parcelamento excepcional previsto nos arts. 1º. e 8º., a possibilidade de pagamento à vista ou parcelado no âmbito de cada órgão, com a redução de 30% do valor dos juros de mora e 80% da multa de mora e de ofício; o conceito da expressão pagamento, em matéria tributária, deve abranger, também, **a hipótese de compensação de tributos, porquanto tal expressão (compensação) deve ser entendida como uma modalidade, dentre outras, de pagamento da obrigação fiscal.**

3. É usual tratar-se a **compensação como uma espécie do gênero pagamento**, colhendo-se da jurisprudência do STJ uma pletera de precedentes que compartilham dessa abordagem intelectual da espécie jurídica em debate: AgRg no REsp.

1.556.446/RS, Rel. Min. HUMBERTO MARTINS, DJe 13.11.2015; REsp. 1.18 9.926/RJ, Rel. Min. MAURO CAMPBELL MARQUES, DJe 1.10.2013; Res. p. 1.245.347/RJ, Rel. Min. CASTRO MEIRA, Rel. p/acórdão Min. MAURO CAMPBELL MARQUES, DJe 11.10.2013; AgRg no Ag. 1.423.063/DF, Rel. Min. BENEDITO GONÇALVES, DJe 29.6.2012; AgRg no Ag. 569.075/RS, Rel. Min. JOSÉ DELGADO, Rel. p/acórdão Min. TEORI ALBINO ZAVASCKI, DJ 18.4.2005.

4. Considerando-se a compensação uma modalidade que pressupõe credores e devedores recíprocos, ela, ontologicamente, não se distingue de um pagamento no qual, imediatamente depois de pagar determinados valores (e extinguir um débito), o sujeito os recebe de volta (e assim tem extinto um crédito). Por essa razão, mesmo a interpretação positivista e normativista do art. 9º. da MP 303/06, deve conduzir o intérprete a albergar, no sentido da expressão pagamento, a extinção da obrigação pela via compensatória, especialmente na modalidade ex officio, como se deu neste caso.

5. Ainda que não se considerasse que a compensação configura, na hipótese específica destes autos, uma modalidade de pagamento da dívida tributária, ganha relevo o fato de a compensação ter sido realizada de ofício, pois demonstra que o Fisco suprimiu até mesmo a possibilidade de o contribuinte, depois de receber o valor que lhe era devido, resolver aderir à forma favorecida de pagamento, prevista no art. 9º. da MP 303/06.

6. A interpretação das normas tributárias não deve conduzir ao ilogismo jurídico de afirmar a preponderância irrefreável do interesse do fiscal na arrecadação de tributos, por legítima que seja essa pretensão, porquanto os dispositivos que integram a Legislação Tributária têm por escopo harmonizar as relações entre o poder tributante e os seus contribuintes, tradicional e historicamente tensas, sendo essencial, para o propósito pacificador, a atuação judicial de feição moderador.

7. Recurso Especial da empresa BUSSCAR ÔNIBUS S/A provido. (REsp 1122131 / SC (grifos acrescidos)).

Neste sentido é passível de restituição o tributo extinto pela via da compensação.

2 ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS:

Alega o contribuinte a impossibilidade de incidência da contribuição sobre os valores referentes ao ICMS.

O STF, no julgamento do Recurso Extraordinário nº 574.706/PR, sob a sistemática da Repercussão Geral - julgamento do Tema nº 69, reconheceu a inconstitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo das contribuições sociais e fixou a seguinte tese:

"O ICMS não compõe a base de cálculo para fins de incidência do PIS e da COFINS".

Apreciando embargos de declaração 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 SEI Nº 7698/2021/ME emitido pela PGFN, devidamente aprovado pelo DESPACHO Nº 246 - PGFN-ME, DE 24 DE MAIO DE 2021.

Nos termos do art. 62, § 2º do Anexo II do Regimento Interno do CARF, o entendimento do STF é de observância obrigatória, de maneira que reconhece-se a possibilidade do direito de crédito sobre o ICMS incluído indevidamente na base de cálculo das contribuições sociais.

3 Comprovação do direito de crédito

Reconhecida a possibilidade do direito ao crédito pleiteado, passa-se a verificação da comprovação da alegação.

No recurso voluntário o contribuinte afirma o direito, e apresenta a documentação necessária à comprovação do crédito pleiteado.

3.1 PRINCÍPIO DA VERDADE MATERIAL

O princípio da verdade material é máxime do processo administrativo fiscal e deve prevalecer sempre que o contribuinte conseguir fundamentar direito alegado em documentação hábil, escrituração contábil e fiscal, amparada pelos respectivos documentos que lhe dão suporte, ainda que apenas no recurso voluntário. O princípio, entretanto, não serve para substituir a ação necessária do contribuinte. Neste sentido é larga jurisprudência deste CARF, a exemplo do acórdão abaixo:

“Acórdão nº 3003-000.647

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL Período de apuração: 01/10/2004 a 31/10/2004 DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA. Instaurado o contencioso administrativo, em razão da não homologação de compensação de débitos com crédito de suposto pagamento indevido ou a maior, é do contribuinte o ônus de comprovar nos autos, tempestivamente, a certeza e liquidez do crédito pretendido compensar. Não há como reconhecer crédito cuja certeza e liquidez não restou comprovada no curso do processo administrativo. DCTF. ERRO. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO. A alegação de erro na DCTF, a fim de reduzir valores originalmente declarados, sem a apresentação de documentação suficiente e necessária para embasá-la, não tem o condão de afastar despacho decisório. DCTF. CONFISSÃO DE DÍVIDA. RETIFICAÇÃO. A DCTF é instrumento formal de confissão de dívida, e sua retificação, posteriormente a procedimento fiscal, exige comprovação material. VERDADE MATERIAL. ÔNUS DA PROVA. As alegações de verdade material devem ser acompanhadas dos respectivos elementos de prova. O ônus de prova é de quem alega. A busca da verdade material não se presta a suprir a inércia do contribuinte que tenha deixado de apresentar, no momento processual apropriado, as provas necessárias à comprovação do crédito alegado. A busca pela verdade material não representa remédio processual destinado a suprir injustificada omissão probatória daquele sobre o qual recai o ônus da prova, nem pode se dar às custas de regras jurídicas que servem, em última instância, à concretização de princípios importantes do sistema jurídico”.

3.2 COMPROVAÇÃO DO CRÉDITO A COMPENSAR

O instituto da compensação está previsto no artigo 74 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, com redação dada pela Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002:

Art. 74. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita

Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão.

§ 1º A compensação de que trata o caput será efetuada mediante a entrega, pelo sujeito passivo, de declaração na qual constarão informações relativas aos créditos utilizados e aos respectivos débitos compensados.

§ 2º A compensação declarada à Secretaria da Receita Federal extingue o crédito tributário, sob condição resolutória de sua ulterior homologação.

Tratando-se de compensação tributária, modalidade de extinção do crédito tributário, aceita sob determinadas condições, tem-se em síntese que (i) pressupõe a existência de créditos e débitos do contribuinte; (ii) a compensação deve ser realizada com créditos líquidos e certos; (iii) o ônus da prova incumbe ao contribuinte, consoante a regra basilar extraída do Novo Código de Processo Civil (Lei nº 13.105/2015), artigo 373, inciso I, ‘ao autor, quanto ao fato constitutivo do seu direito’.

A documentação necessária a comprovação do direito pleiteado foi apresentada aos autos, sobretudo no recurso voluntário. Consta dos autos o pedido de compensação, (i) Planilha contendo a apuração da base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS do mês de dezembro de 2003, desconsiderando o valor do ICMS indevidamente incluído na base de cálculo na apuração original, anexada ao Pedido de Restituição; (ii) PER/DCOMP nº 23423.42057.150104.1.3.02-2054 que comprova a quitação da contribuição ao PIS no valor total de R\$ 1.402.521,36, anexado ao Pedido de Restituição (doc. 6); (iii) Ficha 21 da DIPJ/2004, com o cálculo da contribuição ao PIS e demonstração da base de cálculo originalmente apurada (doc. 7); (iv) DCTF relativa ao 3º trimestre de 2003 com a indicação do valor original da contribuição ao PIS apurada, já em poder do Fisco (doc. 8). Razão Contábil (doc. 09).

A Recorrente trouxe aos autos elementos suficientes para a comprovação da , certeza e liquidez do crédito, indispensáveis para a compensação pleiteada, nos termos do artigo 170 do Código Tributário Nacional.

É importante consignar que compete a autoridade administrativa, com base nos documentos juntados, efetuar os cálculos, apurar o valor do direito creditório e a sua disponibilidade para a compensação pleiteada.

Diante do exposto, voto por conhecer do recurso voluntário e no mérito por dar parcial provimento, para reconhecer o direito creditório pleiteado e homologar a compensação declarada, até o limite do crédito disponível.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Ariene d’Arc Diniz e Amaral

Fl. 8 do Acórdão n.º 3003-002.005 - 3ª Sejul/3ª Turma Extraordinária
Processo nº 13804.000049/2009-03