



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 13804.002267/2008-93  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** **3003-002.003 – 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: 01/05/2003 a 31/05/2003

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.

**CONVERSÃO DO JULGAMENTO EM DILIGÊNCIA. NÃO CABIMENTO**  
A conversão do julgamento em diligência no contencioso administrativo referente à compensação, tem lugar nos casos em que o órgão julgador possui dúvida sobre o direito creditório com base na documentação juntada. Tratando-se de ausência de prova essencial para a confirmação do crédito, é caso de se negar provimento ao recurso e não o de converter o julgamento em diligência. Interpretação sistemática do disposto nos arts. 16, IV e 18 do Decreto nº 70.235, de 1972.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(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, de Pedido de Restituição apresentado por meio de formulário, com a utilização de créditos oriundos de Pagamento Indevido ou a Maior do tributo PIS, código da receita 8109, referente ao período de apuração maio/2003, no valor de R\$ 10.637,25, com vencimento em 13/06/2003, referido débito foi extinto por pagamento e compensação.

Despacho Decisório da Delegacia Especial da Receita Federal do Brasil de Administração Tributária em São Paulo - DERAT/SÃO PAULO, doc. de fls. 54 a 56, indeferiu sumariamente o Pedido de Restituição sob o argumento de que a utilização de formulário deve ser comprovada, de forma cabal e suficiente, a impossibilidade ou ocorrência de falha na utilização do programa PER/DCOMP e ainda, que não há previsão legal para exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS, exceto quando cobrado pelo vendedor dos bens ou prestador dos serviços na condição de substituto tributário, nos termos dos artigos 2º e 3º da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998.

O Interessado apresentou manifestação de inconformidade alegando em síntese:

### **I - Quantos aos fatos.**

Que solicitou o referido pedido de restituição, a título de pagamento efetuado a maior do tributo PIS, referente a exclusão do ICMS na base de cálculo do PIS;

Que o indeferimento de seu Pedido se deu pelo fato de não ter demonstrado a impossibilidade de utilização do programa eletrônico PER/DCOMP e também por ser impossível a exclusão dos ICMS devido em operações não sujeitas à substituição tributária da base de cálculo do PIS e da COFINS; Que tais entendimentos não merecem prevalecer, devendo ser restituído seu crédito conforme será a seguir demonstrado.

### **II – Quanto ao mérito.**

**II.1 – Esclarecimentos preliminares: Da atividade exercida pela requerente e o regime de recolhimento das contribuições para o PIS e a COFINS.**

Que a requerente é sociedade anônima, cujo objeto social se consubstancia na realização de atividades industriais, pesquisa e desenvolvimento de produtos, importação e exportação, dentre outras atividades;

Que pelas atividades exercidas passou a apurar o PIS e COFINS sob o regime não-cumulativo e que recolheu as contribuições nos termos das Leis n.º 10.637/2002 e 10.833/2003, incluído nas suas bases de cálculo a parcela do ICMS incidentes nas operações que se traduziram nas suas receitas;

Que conforme será demonstrado a inserção na base de cálculo do PIS e da COFINS do valor relativo ao ICMS constitui flagrante ilegalidade e inconstitucionalidade, acarretando o direito de ter seu crédito restituído.

**II.2 – Da não inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS.**

Que nos termos das Leis das Leis n.º 10.637/2002 e 10.833/2003 deve ser discutida em maior amplitude na composição da base de cálculo como sendo todas as receitas auferidas pela Pessoa Jurídica comparada com o faturamento auferido pela Pessoa Jurídica;

De forma mais direta, o que se discute é a possibilidade ou não, da inclusão na respectiva base de cálculo de tais contribuições sociais os valores de ICMS devidos pela Requerente, isso porque, o valor desse imposto não possui a natureza de faturamento/receita, sendo mera despesa para o contribuinte, consistindo em receita do Estado;

Que esse assunto está sendo julgado pelo Supremo Tribunal Federal, por meio do RE n.º 240.785, reproduzindo voto do Ministro Marco Aurélio, no sentido de que o ICMS não deve ser considerado na base de cálculo do PIS e da COFINS. Na mesma linha se encontra a Ação Declaratória de Constitucionalidade n.º 18-5/DF;

Nesse sentido reproduz argumentos apresentados na lição de Roque Antonio Carraza;

Portanto, é inexorável o reconhecimento de que o ICMS não deve integrar a base de cálculo do PIS e da COFINS.

**II.3 – Do princípio da verdade material que deve reger o processo administrativo fiscal.**

Que seu pedido foi indeferido sumariamente e neste ponto, não se pode olvidar que o processo administrativo é regido pela busca da verdade material, motivo pelo qual não podem ser poupados esforços para se verificar se a obrigação tributária foi realmente estabelecida. Reproduzindo vários Acórdãos que integram a jurisprudência administrativa; Que ficou comprovado o motivo pelo qual não apresentou seu Pedido de Restituição pelo programa PER/DCOMP, conforme atesta o documento juntado na oportunidade da apresentação do Pedido de Restituição;

Que o referido programa exige vinculação a um DARF pago, porém, o crédito solicitado decorre de crédito a maior ocorrido por meio de Declaração de Compensação realizada em formulário;

Desta feita, seu crédito deve ser reconhecido, independentemente de seu pleito seu por formulário ou por meio do programa PER/DCOMP.

**II.4 – Do enriquecimento ilícito do Estado.**

Que é de conhecimento cediço que quando ocorre o pagamento indevido ou a maior por parte do contribuinte caracteriza um enriquecimento sem causa do Estado.

Que os tribunais pátrios já se manifestaram a respeito do tema, repudiando o enriquecimento ilícito do Estado, em casos análogos;

Dessa forma deve ser repudiado o enriquecimento ilícito do Estado, mormente, quando restou demonstrado o pagamento a maior realizado pelo Interessado.

### **III – Do pedido.**

Pelo exposto, e com amparo na legislação de regência, requer o acolhimento integral de suas razões para que seja analisado e deferido seu Pedido de Restituição;

Caso não seja esse o entendimento, requer a apresentação de novos documentos, esclarecimentos e realização de diligência.

É o relatório.”

A DRJ julgou improcedente a manifestação de inconformidade, considerando:

“CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/05/2003 a 31/05/2003

**ARGÜIÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE E ILEGALIDADE.  
INCOMPETÊNCIA PARA APRECIAR.**

As autoridades administrativas estão obrigadas à observância da legislação tributária vigente no País, sendo incompetentes para a apreciação de argüições de inconstitucionalidade e ilegalidade de atos normativos regularmente editados.

**JUNTADA POSTERIOR DE DOCUMENTOS.**

Em regra, não se admite a juntada posterior de documentos, salvo nas hipóteses expressamente previstas em lei.

**PEDIDO DE DILIGÊNCIA OU PERÍCIA. PRESCINDIBILIDADE.  
INDEFERIMENTO.**

Estando presentes nos autos todos os elementos de convicção necessários à adequada solução da lide, indefere-se, por prescindível, o pedido de diligência ou perícia.

**DÉBITO INFORMADO EM DCTF. CONFISSÃO DE DÍVIDA.**

Não cabe reparo a despacho decisório que não homologou a compensação declarada pelo contribuinte por inexistência de direito creditório, tendo em vista que o recolhimento alegado como origem do crédito estava integralmente alocado para a quitação de débito confessado.

**BASE DE CÁLCULO. EXCLUSÃO DO ICMS. IMPOSSIBILIDADE.**

**PIS. COFINS.**

O ICMS integra a receita bruta da empresa e, não havendo dispositivo legal que assim determine, não pode ser excluído da base de cálculo da Contribuição para o PIS e COFINS.”

A contribuinte foi cientificada da decisão em 19/01/2016. Em 16/02/2016, 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 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 n.º 574.706/PR, sob a sistemática da Repercussão Geral - julgamento do Tema n.º 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 N.º 7698/2021/ME emitido pela PGFN, devidamente aprovado pelo DESPACHO N.º 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.

## 2 Comprovação do direito de crédito

Reconhecida a possibilidade do direito ao crédito pleiteado, passa-se a verificação da comprovação da alegação. Tem razão a Recorrente ao tratar da relatividade da confissão de dívida e da impossibilidade de o descumprimento de obrigações acessórias obstaculizar o aproveitamento de crédito. É preciso, entretanto, comprovar a existência deste.

No recurso voluntário o contribuinte afirma o direito, sem contudo apresentar que a documentação necessária à comprovação do crédito pleiteado.

### 2.1 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 n.º 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”.

### 2.2 COMPROVAÇÃO DO CRÉDITO A COMPENSAR

O instituto da compensação está previsto no artigo 74 da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996, com redação dada pela Lei n.º 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 n.º 13.105/2015), artigo 373, inciso I, ‘ao autor, quanto ao fato constitutivo do seu direito’.

A documentação necessária a comprovação do direito pleiteado não foi apresentada aos autos. Consta dos autos apenas o pedido de compensação, planilha de apuração e balanço da empresa, todavia desacompanhado da escrituração contábil a validar o crédito. Nenhum outro documento foi acostado na manifestação de inconformidade ou no recurso voluntário. Falta assim, certeza e liquidez do crédito, indispensáveis para a compensação pleiteada, nos termos do artigo 170 do Código Tributário Nacional.

Por último destaco o entendimento desta colenda Turma, em linha com entendimento deste tribunal administrativo, sobre o interpretação sistemática do disposto nos arts. 16, IV e 18 do Decreto n.º 70.235, de 1972, no sentido de que a diligência não se presta a suprir instrução processual que poderia se dar a contento.

A conversão de julgamento em diligência no contencioso administrativo referente a compensação é possível quando o julgador tem dúvida sobre a existência do crédito com base na documentação juntada. Por outro lado, tratando-se de prova essencial, como os livros diário e razão, para a confirmação do crédito pleiteado, não há a possibilidade de substituir a obrigação do contribuinte de apresentar documentação por pedido de diligência.

Diante do exposto, voto por conhecer do recurso voluntário e no mérito por negar provimento.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Ariene d’Arc Diniz e Amaral

Fl. 8 do Acórdão n.º 3003-002.003 - 3ª Sejul/3ª Turma Extraordinária  
Processo n.º 13804.002267/2008-93