



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS



Processo nº 13819.900233/2012-83
Recurso nº Voluntário
Resolução nº 3002-000.187 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Turma Extraordinária
Sessão de 17 de março de 2021
Assunto RESTITUIÇÃO. PAGAMENTO INDEVIDO OU A MAIOR
Recorrente AMCOR PACKAGING DO BRASIL LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

RESOLVEM os membros do colegiado, por maioria de votos, converter o julgamento do recurso em diligência para a Unidade de Origem intimar a contribuinte a apresentar as notas fiscais e os livros originais necessários, visando a elaboração de relatório conclusivo e justificado, referente a novembro/2002, sobre: a) a correção da base de cálculo apurada da contribuição para o PIS; b) o efetivo recolhimento da contribuição; c) o valor total destacado de ICMS nas notas fiscais de saída no período e d) o efetivo valor a recolher de ICMS após o confronto de débitos e créditos do período. Vencida a conselheira Lara Moura Franco Eduardo (relatora) que rejeitou a diligência. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Carlos Alberto da Silva Esteves.

(assinado digitalmente)

Carlos Alberto da Silva Esteves – Redator designado e Presidente.

(assinado digitalmente)

Lara Moura Franco Eduardo – Relatora.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Sabrina Coutinho Barbosa, Mariel Orsi Gameiro, Lara Moura Franco Eduardo e Carlos Alberto da Silva Esteves (Presidente).

Relatório

Por bem narrar os fatos, adoto o relatório contido na decisão da DRJ/BHE:

O interessado transmitiu Per/Dcomp visando a restituir o crédito nele informado em razão de pagamento indevido ou a maior de PIS cumulativo, relativo ao fato gerador de 30/11/2002.

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, tendo sido cientificado em 08/02/2012 (fl. 45), o contribuinte apresentou, em 08/03/2012, a manifestação de inconformidade de fls. 3/16, a seguir resumida.

Explica que para a apuração do valor indevidamente pago, elaborou planilha demonstrando a diferença entre o efetivamente recolhido e o devido, excluindo-se o ICMS da base de cálculo da Cofins e do PIS.

Aduz ser inconstitucional a inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da Cofins, pois os limites constitucionais prevêm a incidência dessas contribuições sobre o faturamento ou receita; o ICMS não compõe nem o faturamento nem a receita do sujeito passivo, mas de terceiro, qual seja, o fisco estadual; o ICMS representa ônus para o contribuinte, e não receita; a inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da Cofins só pode ser feita por lei complementar, razão pela qual afigura-se inconstitucional.

Além disso, a inclusão do ICMS na base de cálculo importa ofensa ao art. 110 do CTN, porque altera o conceito e definição de receita e faturamento, que são termos do direito comercial e privado.

Acrescenta que o voto do Ministro Marco Aurélio, no julgamento do Recurso Extraordinário nº 240.785/MG, apesar de se tratar de julgamento não encerrado, expressa o entendimento do STF e demonstra a plausibilidade do direito invocado e a necessidade de pronta prestação jurisdicional.

Em face das razões expendidas, pede a reforma do despacho decisório para que seja deferido o pedido de restituição.

Dando continuidade ao relato, a instância administrativa julgadora inferior negou provimento à Manifestação de Inconformidade, sob o argumento, sinteticamente colocado, de que o conceito de faturamento teria sua extensão delimitada pela explicitação de seu conteúdo e pela expressa enumeração das exclusões passíveis de serem efetuadas, não havendo, entre essas, nenhuma referência ao ICMS devido pela venda de mercadorias.

Acrescenta que não haveria previsão legal para a exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e COFINS, estando o assunto disciplinado em disposição literal de leis, não podendo as instâncias administrativas estender sua apreciação para o campo das questões relacionadas à legalidade ou à constitucionalidade de qualquer ato legal. A despeito do colocado,

Fl. 3 da Resolução n.º 3002-000.187 - 3ª Sejul/2ª Turma Extraordinária
Processo nº 13819.900233/2012-83

o julgador da instância *a quo* menciona ter ciência de que a matéria se encontra em discussão no Supremo Tribunal Federal – STF, especialmente no RE nº 574.706-PR.

O então Manifestante tomou conhecimento da decisão da DRJ em 22/03/2019, conforme *Termo de Ciência por Abertura de Mensagem*, anexado aos autos.

Em seguimento, na data de 18/04/2019 foi apresentado Recurso Voluntário ao CARF, no qual são feitas as seguintes afirmações, reproduzidas, assim, de forma sintética:

- ✓ A regra de competência contida no art. 195, I, *b*, da Constituição Federal apenas autorizaria a instituição de contribuição que grave a receita ou o faturamento. A incidência de contribuição sobre grandeza distinta não encontraria respaldo no texto constitucional;
- ✓ O Pleno do STF, dando provimento em parte ao RE nº 357.950/RS, teria declarado a inconstitucionalidade do §1º do art. 3º da Lei nº 9.718/1998 (alteração da base de cálculo do PIS e da COFINS), fazendo prevalecer o art. 3º, *b*, da LC 07/1970 e art. 2º da LC 70/1991, que consideram o faturamento somente a *receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviço de qualquer natureza*;
- ✓ Sendo o ICMS uma receita do erário estadual, prevista no art. 155, II, CF, não pode ser tomado como fato imponible do PIS e da COFINS;
- ✓ O Fisco arrecadaria o tributo em questão partindo de um indício de capacidade contributiva não existente, obrigando o contribuinte a antecipar tal tributo sobre uma relação de riqueza que nunca integrará seu patrimônio (ICMS). Cita jurisprudência;
- ✓ Pela leitura do art. 2º da LC nº 70/1991, inferir-se-ia que somente pode ser considerado faturamento a *receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviços de qualquer natureza*;
- ✓ Em 15/03/2017, o STF julgou em definitivo a questão, por ocasião do julgamento do Recurso Extraordinário de n.º 574.706, sob a sistemática da repercussão geral;
- ✓ A liquidez e a certeza do crédito se encontraria demonstrada a partir de planilha, onde se apura a diferença entre o valor efetivamente recolhido e o valor que legalmente devido, pelo DARF mencionado no despacho decisório e pelo Livro de Registro de ICMS, *que sempre esteve disponível à I. Fiscalização e será oportunamente anexado ao presente*.

São esses os fatos que se tem a relatar.

Voto Vencido

Conselheira Lara Moura Franco Eduardo, Relatora.

Considerando que se encontram satisfeitos os requisitos da tempestividade e, sob o aspecto material, da competência deste Colegiado para a apreciação do Recurso Voluntário, dele conheço.

Conforme precedentemente colocado, trata-se de Pedido de Restituição decorrente de pagamento indevido ou a maior do PIS (PA 11/2002), com crédito declarado no valor de R\$ 4.014,43. O crédito em questão decorreria da retirada do ICMS da base de cálculo do PIS, tendo o Recorrente, como alegado, refeito a apuração da contribuição em comento para o período, procedimento do qual teria resultado o citado saldo credor.

Segundo afirmado no Recurso Voluntário, a incidência do PIS Cumulativo sobre rubrica diversa do faturamento e da receita bruta, no caso, o ICMS, não encontraria respaldo no texto constitucional.

Sobre a base de cálculo da contribuição em exame, no regime de incidência cumulativo, dispunham os arts. 2º e 3º da Lei nº 9.718/1998, vigentes à época de lançamento do crédito tributário, que originou o recolhimento referido no Pedido de Restituição:

Art. 2º As contribuições para o PIS/PASEP e a COFINS, devidas pelas pessoas jurídicas de direito privado, serão calculadas com base no seu faturamento, observadas a legislação vigente e as alterações introduzidas por esta Lei.

Art. 3º O faturamento a que se refere o artigo anterior corresponde à receita bruta da pessoa jurídica.

§ 1º Entende-se por receita bruta a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas.

(...)

Contudo, o Supremo Tribunal Federal -STF, no julgamento dos Recursos Extraordinários nºs 357.950 e 358.273, com decisões transitadas em julgado em 05/09/2006, considerou inconstitucionais as alterações para alargamento das bases de cálculo do PIS e da COFINS promovidas pelo §1º do art. 3º da Lei nº 9.718/1998, fazendo prevalecer novamente o conceito de faturamento fornecido pelo art. 12 do Decreto-lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, que, a seu turno, dispunha:

Art. 12. A receita bruta compreende:

I - o produto da venda de bens nas operações de conta própria;

II - o preço da prestação de serviços em geral;

III - o resultado auferido nas operações de conta alheia; e

Fl. 5 da Resolução n.º 3002-000.187 - 3ª Sejul/2ª Turma Extraordinária
Processo nº 13819.900233/2012-83

IV - as receitas da atividade ou objeto principal da pessoa jurídica não compreendidas nos incisos I a III.

§ 1o A receita líquida será a receita bruta diminuída de:

(...) III - tributos sobre ela incidentes; e

(...)

§ 5o Na receita bruta incluem-se os tributos sobre ela incidentes e os valores decorrentes do ajuste a valor presente, de que trata o inciso VIII do caput do art. 183 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, das operações previstas no caput, observado o disposto no § 4º.

A legislação vigente à época do recolhimento sobre o qual se pretende a restituição previa (e prevê até a presente data), portanto, que os tributos incidentes sobre a venda compõe o conceito de faturamento ou receita bruta.

Analisando as razões de defesa, observa-se que a irresignação do Recorrente fundamenta-se na alegada discrepância entre a inclusão de outros tributos na base de cálculo do PIS, feita pela legislação de regência da matéria, e as disposições relativas às contribuições sociais contidas no texto constitucional. Inclusive, alega que o ICMS deve ser retirado do faturamento, a fim de evitar injusta tributação e ofensa à capacidade contributiva dos contribuintes.

Veja, para que o julgador administrativo avalie a adequação de regramento oriundo de lei ou decreto-lei a dispositivo ou princípio constitucional, necessariamente haveria que adentrar no mérito da constitucionalidade da norma controvertida, o que evidentemente extrapola a competência dos órgãos de julgamento administrativos.

Conforme se encontra disposto na Súmula CARF nº 2¹, este Conselho não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária, em face de quaisquer princípios ou regras constitucionais.

Portanto, não há como ter guarida – neste Colegiado – a alegação de que a inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS seria ofensiva a princípios constitucionais aludidos, resguardando-se, obrigatoriamente, a discussão sobre o tema às Cortes pátrias.

Ocorre que fato novo se precipitou em relação ao assunto: o Plenário do STF, no julgamento do Recurso Extraordinário nº 574.706/PR, finalizado em 15/03/2017 e submetido ao rito de repercussão geral, de relatoria da Min. Cármen Lúcia, definiu que o ICMS não compõe a base de cálculo para a incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS.

Após a publicação do acórdão do RE nº 574.706/PR, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional opôs embargos declaratórios da decisão em foco, nos quais requereu a modulação temporal dos efeitos da decisão e a definição de outras questões relevantes e ainda pendentes (tal como qual será a parcela do ICMS será deduzida da base de cálculo do PIS-COFINS), recurso aquele que até o momento aguarda análise e julgamento pelo STF.

¹ O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Fl. 6 da Resolução n.º 3002-000.187 - 3ª Sejul/2ª Turma Extraordinária
Processo nº 13819.900233/2012-83

Portanto, nada se tem definido quanto a delimitação temporal dos efeitos da decisão proferida em sede do STF. Em outras palavras, ainda está sem definição quais períodos serão atingidos pela referida decisão.

Acrescento que, ainda que houvesse permissivo jurisprudencial formado acerca do assunto versado no pleito que permitisse sua imediata aplicação – o que ainda não se verifica –, no caso concreto, nota-se especialmente que aos autos foi juntada apenas planilha demonstrativa do saldo credor pretendido, ressentindo-se a instrução processual da ausência dos documentos comprobatórios da apuração da base de cálculo do PIS, como também do eventual recolhimento do ICMS para o período em menção.

Não há que se falar que os documentos permanecem à disposição do Fisco, consoante se coloca em razões recursais, porquanto, à vista da legislação processual de regência do tema, o ônus da prova é de responsabilidade de quem alega. Nesse sentido, destaco:

Código de Processo Civil-CPC

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.

(...)

Decreto nº 70.235/1972 (PAF)

*Art. 15 – A impugnação, formalizada por escrito e **instruída com todos os documentos em que se fundamentar**, será apresentada ao órgão preparador no prazo de 30 (trinta) dias, contados da data em que for feita a intimação da exigência.*

(...)

Art. 16. A impugnação mencionará:

(...)

*III – os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, **os pontos de discordância e as razões e provas** que possuir. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)*

(...)

(Grifei)

Portanto, em resumo, o que se verifica é que não há provas no corpo dos autos a respeito da liquidez e certeza do crédito pleiteado.

Pelas razões expostas, considero não haver procedência no pedido e, por isso, voto por negar provimento ao Recurso Voluntário.

(assinado digitalmente)

Lara Moura Franco Eduardo

Voto Vencedor

Conselheiro Carlos Alberto da Silva Esteves – Redator designado

Em que pese o voto proferido pela eminente Relatora, *data venia*, divirjo quanto à valoração das provas inicialmente carreadas aos autos e quanto à possibilidade e à conveniência da conversão do julgamento em diligência.

A lide dos autos cinge-se na possibilidade de exclusão, defendida pela ora recorrente, do ICMS da base de cálculo das contribuições para o PIS e para a COFINS. Em primeiro lugar, há que se deixar consignado que o entendimento manifestado pelo instância *a quo* no Acórdão recorrido encontrava perfeito respaldo tanto na legislação vigente, como na jurisprudência da época. Entretanto, ao longo do tempo, a cognição sobre a matéria tem se alterado em nossos tribunais. Assim, por oportuno, transcreve-se a ementa do RE 574.706/PR, da relatoria da I. Ministra Cármen Lúcia, julgado sob a sistemática do art. 543-B (Repercussão Geral) do antigo CPC, no qual se evidencia o novel viés adotado pela Corte Suprema:

EMENTA: 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.

Assim sendo, a inteligência do *decisum* proferido pelo Supremo caminhou ao encontro do pleito recursal nos presentes autos. Entretanto, não se pode olvidar que a referida sentença não se tornou ainda definitiva, porquanto pendente o julgamento dos Embargos de Declaração interpostos pela Procuradoria da Fazenda, o qual poderá modular os efeitos daquele julgado, restringindo a sua eficácia temporal. Nesse diapasão, a meu sentir, inaplicável, no momento, o disposto no § 2º, do art. 62, do RICARF.

Fl. 8 da Resolução n.º 3002-000.187 - 3ª Sejul/2ª Turma Extraordinária
Processo nº 13819.900233/2012-83

Por outro lado, o Acórdão recorrido concluiu pela falta de provas da existência do direito pleiteado. Neste ponto, entendo pertinente tecer alguns comentários sobre o direito probatório em processos administrativos fiscais, os quais já tive oportunidade de expressar em outros julgados.

O art. 373 do Código de Processo Civil (CPC) estabelece que o ônus da prova incumbe ao autor, quanto ao fato constitutivo do seu direito, e ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor. Ou seja, em regra, incumbe à parte fornecer os elementos de prova das alegações que fizer, visando prover o julgador com os meios necessários para o seu convencimento, quanto à veracidade do fato deduzido como base da sua pretensão.

Seguindo essa mesma linha, o art. 36 da Lei nº 9.784, de 1999, que regula os processos administrativos federais, dispõe que cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado.

Quanto ao processo administrativo fiscal, o art. 16 do Decreto 70.235/72 assim estabelece:

Art. 16. A impugnação mencionará:

I - omissis

.....

III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir; (Inciso com redação dada pela Lei nº 8.748, de 9/12/1993)

.....

§ 1º omissis

.....

§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que:

a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;

b) refira - se a fato ou a direito superveniente;

c) destine - se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos. (Parágrafo acrescido pela Lei nº 9.532, de 10/12/1997)

.....

Como se percebe dos dispositivos transcritos, o dever de provar incumbe a quem alega. Assim, creio que o ônus da prova atua de forma diversa em processos decorrentes de lançamento tributário e processos decorrentes de pedido de restituição, ressarcimento e compensação. Nestes, cabe ao contribuinte provar a liquidez e a certeza do seu crédito, naqueles, cabe ao fisco provar a ocorrência do fato gerador.

Por certo, não se pode olvidar do Princípio da Verdade Material, que norteia o processo administrativo, devendo o julgador buscar o esclarecimento dos fatos, adotando as providências necessárias no sentido de firmar sua convicção quanto a verdade real. Contudo, a

Fl. 9 da Resolução n.º 3002-000.187 - 3ª Sejul/2ª Turma Extraordinária
Processo nº 13819.900233/2012-83

atuação do julgador somente pode ocorrer de forma subsidiária à atividade probatória, que deve ser desempenhada pelas partes.

Assim, não pode o julgador usurpar a competência da autoridade fiscal e intentar produzir provas, que validem um lançamento fiscal fracamente instruído, assim como, lhe é vedado desincumbir, pela sua atuação ativa no processo, o sujeito passivo de trazer aos autos o conjunto probatório mínimo necessário para comprovar o seu direito creditório.

Dessa forma, a busca pela verdade material não pode ser entendida como ilimitada. Em realidade, nenhum Princípio é soberano e outros também regem o processo administrativo, tais como: os Princípios da Celeridade, Imparcialidade, Eficiência, Moralidade, Legalidade, Segurança Jurídica, dentre outros. Por conseguinte, será lastreado nas circunstâncias fáticas do caso concreto, que o julgador deverá ponderar e sopesar a influência de cada um dos diversos Princípios, visando a maior justiça em seu julgamento.

Tendo isso em conta, no caso concreto sob análise, entendo que a contribuinte carrou aos autos, juntamente com sua Manifestação de Inconformidade, elementos de prova iniciais sobre o crédito pleiteado, contudo, ainda não suficientes para se aferir adequadamente a justiça de sua pretensão.

Dessa forma, por todo o exposto, a fim de privilegiar a prudência e o Direito à Ampla Defesa, voto por converter o julgamento do recurso em diligência para a Unidade de Origem intimar a contribuinte a apresentar as notas fiscais e os livros originais necessários, visando a elaboração de relatório conclusivo e justificado, referente a novembro/2002, sobre: a) a correção da base de cálculo apurada da contribuição para o PIS; b) o efetivo recolhimento da contribuição; c) o valor total destacado de ICMS nas notas fiscais de saída no período e d) o efetivo valor a recolher de ICMS após o confronto de débitos e créditos do período.

Deverá ser dada ciência à contribuinte do teor do relatório de diligência e oportunizado prazo de 30 dias para, querendo, manifestar-se. Após, os autos deverão retornar ao CARF para prosseguimento do julgamento.

(assinado digitalmente)

Carlos Alberto da Silva Esteves