



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 13851.901907/2012-61  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** **3301-011.450 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**  
**Sessão de** 23 de novembro de 2021  
**Recorrente** ENGEMASA ENGENHARIA E MATERIAIS LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**

Período de apuração: 01/08/2007 a 31/08/2007

RESTITUIÇÃO. DIREITO CREDITÓRIO DE PIS E COFINS. ICMS NA BASE DE CÁLCULO DAS CONTRIBUIÇÕES.

O STF, no julgamento do RE nº 574.076-PR, manifestou o entendimento pela inconstitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da Cofins, por corresponder à rubrica não integrante do faturamento, modulando-se os efeitos para sua aplicação a partir de 15/03/2017, preservando-se as ações judiciais e administrativas protocoladas antes desta data. Aplicação do art. 62, §1º, II, “b”, e § 2º, do RICARF.

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Período de apuração: 01/08/2007 a 31/08/2007

DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA.

Incumbe ao sujeito passivo a demonstração, acompanhada das provas hábeis, da composição e a existência do crédito que alega possuir junto à Fazenda Nacional, para que sejam aferidas sua liquidez e certeza pela autoridade administrativa.

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Período de apuração: 01/08/2007 a 31/08/2007

INTIMAÇÕES. ENVIO AO PATRONO. SÚMULA CARF Nº 110 (VINCULANTE).

No processo administrativo fiscal, é incabível a intimação dirigida ao endereço de advogado do sujeito passivo. (**Vinculante**, conforme Portaria ME nº 129 de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Liziane Angelotti Meira - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Marco Antonio Marinho Nunes - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Ari Vendramini, Semíramis de Oliveira Duro (Vice-Presidente), Marco Antonio Marinho Nunes, Sabrina Coutinho Barbosa (suplente convocada), José Adão Vitorino de Moraes, Jucileia de Souza Lima, Marcelo Costa Marques d'Oliveira (suplente convocado) e Liziane Angelotti Meira (Presidente).

## Relatório

Cuida-se de Recurso Voluntário apresentado em face do **Acórdão n.º 14-41.660 – 5ª Turma da DRJ/RPO**, que julgou **improcedente a Manifestação de Inconformidade** apresentada contra o **Despacho Decisório N.º de Rastreamento 031078535**, às fls. 05-07, por intermédio do qual, foi **indeferido** o Pedido de Restituição objeto do PER/DCOMP n.º **36150.69789.070308.1.6.04-9110**, em razão de o pagamento indicado como origem do crédito encontrar-se integralmente utilizado para quitação de débito da Contribuinte.

No referido PER/DCOMP, n.º **36150.69789.070308.1.6.04-9110**, o tipo de crédito envolve **Pagamento Indevido ou a Maior** decorrente do recolhimento efetuado para a contribuição **PIS Não-Cumulativo**, código de receita **6912**, período de apuração **08/2007**, no montante de **R\$ 85.345,24**, sendo pleiteado o valor de **R\$ 8.326,98** como restituição.

Por bem descrever os fatos, adoto, como parte de meu relatório, o relatório constante da decisão de primeira instância, que reproduzo a seguir:

### Relatório

O presente processo administrativo foi materializado na forma eletrônica, razão pela qual todas as referências a folhas dos autos pautar-se-ão na numeração estabelecida no processo eletrônico.

Trata-se de Manifestação de Inconformidade, interposta pelos representantes legais, conforme instrumento de mandato a fl. 045, em face do Despacho Decisório resultante da apreciação do Pedido de Restituição eletrônico n.º 36150.69789.070308.1.6.04-9110, protocolado em 07/03/2008, por meio do qual a contribuinte pretende ter restituído o valor total de **R\$ 8.326,98**.

Conforme informado pela contribuinte em seu pedido (fl. 004), o valor a ser restituído é correspondente ao DARF com as seguintes características:

Código da Receita	Período de Apuração	Data de Vencimento	Data de Arrecadação	Valor do Principal	Valor da Multa	Valor dos Juros	Valor Total
6912	31/08/2007	20/09/2007	20/09/2007	85.345,24	0,00	0,00	85.345,24

A análise da liquidez e certeza do crédito pleiteado foi efetuada pela Delegacia da Receita Federal do Brasil em Araraquara - SP, que, em 04/09/2012, emitiu Despacho Decisório eletrônico (fl. 005), no qual a autoridade competente **indeferiu** o Pedido de Restituição, **em virtude dos pagamentos localizados terem sido integralmente utilizados para quitação de débitos da contribuinte, não restando crédito disponível para restituição.**

Cientificada do Despacho Decisório, em 14/09/2012 (fl. 009), a contribuinte ingressou, em 15/10/2012 (fl. 049), com a manifestação de inconformidade de fls.

010/022 e documentos anexos, considerada tempestiva nos Despachos de Encaminhamento (fls. 050/051 - NÃO!!!), na qual se manifesta, em síntese, conforme o disposto a seguir.

1. De início, **reconhece inexistir previsão legal para a exclusão do ICMS da base de cálculo das contribuições**, o que fez com que originalmente houvesse incluído o ICMS em seus cálculos.

2. Posteriormente, identificou existir **inconstitucionalidade nessa inclusão do ICMS na base de cálculo das contribuições** e, em consequência, o valor pago a maior seria passível de compensação ou ressarcimento. Fundamenta esse seu suposto direito na argumentação de que originalmente a Constituição previa a possibilidade do PIS e da COFINS onerarem o faturamento e somente com o advento da EC n.º 20/1998 é que passou a também admitir a receita das pessoas jurídicas como base de cálculo dessas contribuições. Acrescenta que os vocábulos “faturamento” e “receita” devem ter significado bem definido desde o nível constitucional, não se admitindo que a Constituição tenha deixado livre ao legislador infra-constitucional a definição desses termos, estando tais termos vinculados ao conteúdo semântico usado no mundo jurídico, proveniente da doutrina, da jurisprudência ou, ainda, do direito privado. Reforça que as leis n.º 9.718/1998, 10.637/2002 e 10.833/2003 seriam inconstitucionais por não terem excluído o ICMS da base de cálculo das contribuições que regulam, ao conferir aos termos “faturamento” e “receita” conceito mais abrangente do que o consagrado na doutrina e na jurisprudência do STF, pois esses últimos entenderiam que o conceito de receita bruta a que se referem aquelas leis coincide com o de faturamento (ADIN 1.103-1 – Min, Néri da Silveira). Apresenta diversos elementos da doutrina na tentativa de comprovar que o ICMS não seria compatível com o conceito de receita, por não trazer bônus, benefício ou aumento patrimonial para a empresa e ser apenas um valor que transita pela sua contabilidade e não pode ser objeto de comércio. Defende que o ICMS seria receita do Estado. Insiste que não se configuraria a hipótese de incidência do tributo, pois o ICMS não se amolda ao conceito de faturamento nem de receita, que caracterizam a base de cálculo. Aduz que a permissão dada pela Lei Complementar n.º 87/1996 para que o ICMS integre sua própria base de cálculo é específica e não pode ser estendida para além do âmbito do ICMS para justificar a inclusão desse tributo na base de cálculo de outros tributos, o que não considera razoável. Reforça que a incidência de contribuições sobre um dispêndio da empresa acarretaria duplicidade de um ônus fiscal a um só título, em ofensa aos princípios constitucionais da proporcionalidade, da razoabilidade, da capacidade contributiva, da isonomia e da legalidade. Traz jurisprudência, em especial o julgamento do RE n.º 240.785 pelo Plenário do STF, ainda pendente, mas no qual 6 dos 11 Ministros já se manifestaram pela não inclusão do ICMS na base de cálculo da COFINS.

Conclui requerendo seja julgada procedente a manifestação para cancelar o Despacho Decisório Eletrônico e homologar o pedido de restituição e solicita que as intimações sejam direcionadas ao subscritor da manifestação.

É o relatório.

Devidamente processada a Manifestação de Inconformidade apresentada, a **5ª Turma da DRJ/RPO**, por unanimidade de votos, julgou **improcedente** o recurso e **não reconheceu o direito creditório** trazido a litígio, nos termos do voto do relator, conforme **Acórdão n.º 14-41.660**, datado de **26/04/2013**, cuja ementa transcrevo a seguir:

**Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep**

Período de apuração: 01/08/2007 a 31/08/2007

**CONSTITUCIONALIDADE.**

A instância administrativa é incompetente para se manifestar sobre a constitucionalidade das leis e somente pode afastar as normas declaradas inconstitucionais nos casos expressamente previstos no ordenamento jurídico.

**PIS E COFINS. BASE DE CÁLCULO. ICMS.**

O valor do ICMS compõe a base de cálculo da Cofins e da Contribuição para o PIS/Pasep, podendo dela ser excluído somente quando cobrado pelo vendedor de bens ou serviços na condição de substituto tributário.

**RESTITUIÇÃO. AUSÊNCIA DE SALDO A RESTITUIR.**

Verificado que o crédito pleiteado foi totalmente utilizado, em momento anterior, para quitação de débitos declarados em DCTF, resta impossibilitada, por falta de saldo, a restituição.

**DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA.**

Incumbe ao sujeito passivo a demonstração, acompanhada das provas hábeis, da composição e a existência do crédito que alega possuir junto à Fazenda Nacional para que sejam aferidas sua liquidez e certeza pela autoridade administrativa.

**COMUNICAÇÃO DOS ATOS PROCESSUAIS. DOMICÍLIO TRIBUTÁRIO DO SUJEITO PASSIVO.**

As notificações e intimações devem ser enviadas ao domicílio tributário eleito pelo sujeito passivo.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Cientificada do julgamento de primeiro grau, a Contribuinte apresenta Recurso Voluntário, em que **reapresenta** as suas alegações da Manifestação de Inconformidade, com a seguinte estrutura:

1. DOS FATOS:
2. O ACÓRDÃO DRJ/RPO N° 14-41.660 DE 26/04/2013:
3. DAS RAZÕES DE REFORMA DA DECISÃO - DO DIREITO: INCONSTITUCIONALIDADE DA INCLUSÃO DO ICMS NA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS:
4. DA MANIFESTAÇÃO DOS MINISTROS DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL EM REUNIÃO PLENÁRIA SOBRE A NÃO-INCLUSÃO DO ICMS NA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS:
5. IMPOSSIBILIDADE DE INCLUSÃO DO ICMS NA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS - OFENSA A PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS:
6. DO PEDIDO:

Encerra o Recurso Voluntário com os seguintes pedidos:

**6. DO PEDIDO:**

Face ao exposto, a Contribuinte requer que seja julgado procedente o presente Recurso Voluntário para reformar o Acórdão Recorrido, proferido pela 5ª Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Ribeirão Preto-SP, reconhecendo a existência dos créditos em favor da Contribuinte, em respeito aos princípios da proporcionalidade, da razoabilidade, da capacidade contributiva, da isonomia e da legalidade, bem como em face da argumentação específica contida em cada um dos itens retro expostos.

Requer, por fim, que as intimações relativas a atos e termos do presente processo recaiam na pessoa do subscritor, mandatário do Contribuinte, devidamente habilitado nos autos, no endereço constante do mandato.

Termos em que pede deferimento.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Marco Antonio Marinho Nunes, Relator.

### I **ADMISSIBILIDADE**

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, razões pelas quais deve ser conhecido.

### II **FUNDAMENTOS**

#### II.1 **Considerações Iniciais**

Na origem, o Pedido de Restituição da Contribuinte foi submetido à análise eletrônica, realizada pelos sistemas de arrecadação e cobrança da Receita Federal, que concluiu pela inexistência de saldo do pagamento indicado no PER/DCOMP como gênese do crédito, em razão de sua utilização integral para quitação de débitos da própria Recorrente.

Sendo essa a motivação do ato administrativo original, entendo que o deferimento do pleito creditório em litígio nestes autos não depende apenas da procedência do direito em tese alegado (possibilidade jurídica do pedido - alegação de indevida inclusão do ICMS na base de cálculo das Contribuições), mas também da comprovação documental, por meio de conjunto probatório hábil e idôneo, do crédito requerido (existência e composição do crédito vinculado ao direito arguido).

Isso porque, em processos de Restituição/Ressarcimento/Compensação, o ônus da prova recai sobre quem alega o fato ou o direito, nos termos do art. 373 do CPC/2015, incumbindo ao sujeito passivo a demonstração, acompanhada das provas hábeis, da composição e da existência do crédito que alega possuir junto à Fazenda Nacional.

Portanto, são importantes para a devida análise do pleito:

- i) A possibilidade jurídica do pedido; e
- ii) A comprovação documental do crédito dele decorrente.

#### II.2 **ICMS na Base de Cálculo da Contribuição**

Em síntese, a Recorrente defende que o crédito pleiteado decorre da inclusão indevida do ICMS na base de cálculo da Contribuição apurada no mês a que se refere seu Pedido de Restituição.

Traz considerável arrazoado sobre o assunto, em que são destacados ensinamentos doutrinários e judiciais, os quais, segundo a Recorrente, ratificam sua tese.

Aprecio.

O Supremo Tribunal Federal (STF), por ocasião do julgamento do Recurso Extraordinário autuado sob o n.º 574.706/PR, em sede de repercussão geral, decidiu pela exclusão do ICMS da base de cálculo das contribuições do PIS e da Cofins, conforme ementa a seguir:

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 REPERCUSSÃO GERAL MÉRITO DJe223 DIVULG 29-09-2017 PUBLIC 02-10-2017)

Ressalte-se que, contra tal decisão, até recentemente, pendia apreciação de Embargos de Declaração com o objetivo de esclarecimento de vários pontos, inclusive pleito de efeitos infringentes e modulação dos efeitos.

No entanto, em julgamento datado de 13/05/2021, a questão foi definitivamente resolvida mediante a seguinte decisão:

**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 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).

Dessa forma, o STF modulou os efeitos do julgado cuja produção haverá de se dar após **15/03/2017**, ressalvadas as ações judiciais e administrativas protocoladas até a data da sessão em que proferido o julgamento.

Ademais, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) editou o Parecer SEI nº 7698/2021/ME, com a seguinte conclusão:

16. Ante o exposto, nos termos expostos na ata de julgamento já publicada, conclui-se que cabe à Administração Tributária, consoante autorizado pelo art. 19, VI c/c 19-A, III, e § 1º, da Lei nº 10.522/2002, observar, **em relação a todos os seus procedimentos**, que:

- a) **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”;**
- b) **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**
- c) **o ICMS a ser excluído da base de cálculo das contribuições do PIS e da COFINS é o destacado nas notas fiscais.**

Quanto à aplicação dessa decisão judicial em sede de processo administrativo, dispõe o art. 62, §2º, da Portaria MF nº 343, de 09/06/2015, Regimento Interno do CARF (RICARF), o seguinte:

Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

[...]

§ 2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF. (Redação dada pela Portaria MF nº 152, de 2016)

Portanto, como o pedido formulado nos presentes autos se deu em **29/02/2008** (transmissão do PER original), dentro do marco temporal estabelecido pelo STF para modulação dos efeitos do julgado, deve ser aplicado ao presente processo administrativo o entendimento do STF fixado no julgamento do RE nº 574.076/PR.

Desta feita, o pedido é juridicamente possível.

### **II.3 Comprovação Documental do Crédito**

De início, destaco ser jurisprudência consolidada neste Colegiado que a restituição/compensação tributária, via PER/DCOMP, não está vinculada à retificação de DCTF, Dacon, DIPJ, antes ou depois da emissão do Despacho Decisório, desde que a Contribuinte comprove a existência/legitimidade do seu crédito.

Portanto, independentemente da caracterização de confissão do débito declarado em DCTF (destacado pela DRJ), encontra-se superada a questão da necessidade de retificação das declarações em causa como condição para deferimento do crédito pleiteado, importando, sim, a verificação da comprovação desse crédito.

Ademais, ressalte-se que a comprovação do direito creditório não é feita apenas com meras alegações ou, até mesmo, retificação de declarações, mas primordialmente com documentos contábeis e fiscais, hábeis e idôneos a tal intento. Isso porque o ônus da prova recai sobre quem alega o fato ou o direito, nos termos do art. 373 do CPC/2015, como já mencionado no início deste Voto.

Pois bem. A Recorrente não se preocupou em acostar aos autos quaisquer documentos tendentes a comprovar documentalmente a legitimidade do crédito requerido.

No caso, a Recorrente não acostou a escrita contábil e fiscal que desse suporte à apuração da Contribuição com a suposta base de cálculo majorada, em razão da inclusão do ICMS.

Ora, para deferimento do crédito apresentado em PER/DCOMP, faz-se necessária a apresentação do suporte contábil/fiscal que lhe demonstre, devidamente conciliado.

Quanto aos diversos princípios dos quais se socorre a Contribuinte em seu Recurso Voluntário (proporcionalidade, da razoabilidade, da capacidade contributiva, da isonomia e da legalidade), nenhum deles se presta a suprimir a necessária comprovação do crédito em discussão.

Portanto, há de ser improvido o Recurso Voluntário.

#### **II.4 Da Intimação ao Patrono**

Por fim, no que diz respeito ao pedido de intimações destes autos ao patrono da Recorrente, tal assunto encontra-se sumulado no âmbito deste Colegiado, conforme abaixo:

##### **Súmula CARF nº 110**

No processo administrativo fiscal, é incabível a intimação dirigida ao endereço de advogado do sujeito passivo. (**Vinculante**, conforme [Portaria ME nº 129](#) de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

Assim, o pleito de intimação do patrono da Recorrente deve ser indeferido.

### **III CONCLUSÃO**

Diante do exposto, voto por negar provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Marco Antonio Marinho Nunes