



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	13864.720195/2018-27
ACÓRDÃO	3402-012.608 – 3ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	22 de julho de 2025
RECURSO	EMBARGOS
EMBARGANTE	SAVAR INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE EMBALAGENS LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/01/2014 a 28/02/2014

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OBSCURIDADE, OMISSÃO OU CONTRADIÇÃO. CONFIGURAÇÃO.

Sendo constatada a configurando dos pressupostos regimentais e a presença de obscuridade, omissão ou contradição na decisão embargada, devem ser acolhidos os Embargos de Declaração para que seja sanado o vício, com atribuição de efeitos infringentes.

NULIDADE DA DECISÃO A QUO. MOTIVAÇÃO SUFICIENTE E ADEQUADA. INEXISTÊNCIA DE CERCEAMENTO AO DIREITO DE DEFESA.

Demonstrado que a decisão administrativa foi proferida de acordo com os requisitos de validade previstos em lei, permitindo ao contribuinte o pleno exercício do direito de defesa, mormente quando se constata que o mesmo conhece a matéria fática e legal e exerceu, dentro de uma lógica razoável e nos prazos devidos, o seu direito de defesa, bem como não se enquadrando nas hipóteses do artigo 59 do Decreto nº 70.235/72, não deve ser acatado o pedido de nulidade.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Período de apuração: 01/01/2014 a 28/02/2014

MULTA QUALIFICADA.

O § 1º-A do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996, com redação dada pela Lei nº 14.689, de 2023, prevê que a aplicação do percentual de 150% ocorre quando se verifica a reincidência prevista pelo inciso VII do § 1º no prazo de 2 (dois) anos, contado do ato de lançamento em que tiver sido imputada a ação ou omissão tipificada nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, e ficar comprovado que o sujeito passivo incorreu novamente em qualquer uma dessas ações ou omissões. Não se

aplicando a hipótese em questão, cabe a redução da multa qualificada ao percentual de 100%, na forma prevista pelo inciso VI do mesmo dispositivo legal.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/01/2014 a 28/02/2014

PIS/PASEP. BASE DE CÁLCULO. EXCLUSÃO DO ICMS. POSSIBILIDADE. TERMOS. STF. RE 574.706/MG.

O STF fixou a tese: “O ICMS não compõe a base de cálculo para fins de incidência do PIS e da COFINS”, nos termos do decidido no RE 574.706/MG, julgado em 15/03/2017. E, de acordo com a modulação dada a essa decisão nº julgamento dos Embargos de Declaração opostos àquele decism, em 13/05/2021, deve ser excluído da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS o valor do ICMS destacado nas notas fiscais, nos processos administrativos protocolados até 15/03/2017.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/01/2014 a 28/02/2014

COFINS. BASE DE CÁLCULO. EXCLUSÃO DO ICMS. POSSIBILIDADE. TERMOS. STF. RE 574.706/MG.

O STF fixou a tese: “O ICMS não compõe a base de cálculo para fins de incidência do PIS e da COFINS”, nos termos do decidido no RE 574.706/MG, julgado em 15/03/2017. E, de acordo com a modulação dada a essa decisão nº julgamento dos Embargos de Declaração opostos àquele decism, em 13/05/2021, deve ser excluído da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS o valor do ICMS destacado nas notas fiscais, nos processos administrativos protocolados até 15/03/2017.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em acolher os Embargos de Declaração, com atribuição de efeitos infringentes, para, saneando as omissões apontadas, dar parcial provimento ao Recurso Voluntário para reconhecer o direito de exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS/COFINS, a ser apurado por ocasião da liquidação desta decisão, e para reduzir o percentual da multa de ofício de 150% para 100%, devendo a ementa do Acórdão embargada constar da seguinte forma: ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL Período de apuração: 01/01/2014 a 28/02/2014 NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO. REQUISITOS. MOTIVAÇÃO. TIPIFICAÇÃO. DESCABIMENTO. Estando o crédito tributário constituído no rigor da

lei (art. 142 do CTN), devidamente fundamentado, lastreado nos princípios que movem a Administração Pública (artigo 37, caput, da Constituição Federal de 1988 e artigo 2º, caput, e parágrafo único, da Lei 9.784/1999), e regularmente notificado ao sujeito passivo, não há que se falar em nulidade. LANÇAMENTO FISCAL. ÔNUS DA PROVA. EXIGÊNCIA DE PENALIDADE. No âmbito do processo administrativo tributário, a regra sobre a distribuição do ônus da prova deve ser pautada em um critério de justiça distributiva, que é o da garantia da igualdade entre as partes. Dessa forma, enquanto o Fisco possui o dever de provar a ocorrência do fato gerador do tributo e/ou a prática de infração, o contribuinte tem o dever de colaborar para a descoberta dessa verdade material. Portanto, uma vez demonstrado que a Administração utilizou-se de uma ampla atividade de instrução probatória e que restou latente a comprovação dos fatos apontados, resta hígido o lançamento de ofício. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DE DIRIGENTE. SUJEIÇÃO PASSIVA. Deve ser mantido no polo passivo o sócio administrador apontado como responsável, quando restarem demonstrados nos autos elementos de prova concretos e objetivos que possam revelar a sua participação de forma pessoal, incidindo a previsão do artigo 135, inciso III do Código Tributário Nacional. ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO Período de apuração: 01/01/2014 a 28/02/2014 MULTA QUALIFICADA. Demonstrada pela fiscalização a conduta dolosa requerida pelos artigos 71 e 72 da Lei nº 4.502/1964, é de se manter a multa de ofício de 150% prevista no § 1º do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996. ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP Período de apuração: 01/01/2014 a 28/02/2014 PIS/PASEP. BASE DE CÁLCULO. EXCLUSÃO DO ICMS. POSSIBILIDADE. TERMOS. STF. RE 574.706/MG. O STF fixou a tese: “O ICMS não compõe a base de cálculo para fins de incidência do PIS e da COFINS”, nos termos do decidido no RE 574.706/MG, julgado em 15/03/2017. E, de acordo com a modulação dada a essa decisão nº julgamento dos Embargos de Declaração opostos àquele decisum, em 13/05/2021, deve ser excluído da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS o valor do ICMS destacado nas notas fiscais, nos processos administrativos protocolados até 15/03/2017. ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS Período de apuração: 01/01/2014 a 28/02/2014 COFINS. BASE DE CÁLCULO. EXCLUSÃO DO ICMS. POSSIBILIDADE. TERMOS. STF. RE 574.706/MG. O STF fixou a tese: “O ICMS não compõe a base de cálculo para fins de incidência do PIS e da COFINS”, nos termos do decidido no RE 574.706/MG, julgado em 15/03/2017. E, de acordo com a modulação dada a essa decisão nº julgamento dos Embargos de Declaração opostos àquele decisum, em 13/05/2021, deve ser excluído da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS o valor do ICMS destacado nas notas fiscais, nos processos administrativos protocolados até 15/03/2017.

Assinado Digitalmente

Cynthia Elena de Campos – Relatora

Assinado Digitalmente

Arnaldo Diefenthaeler Dornelles – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Leonardo Honório dos Santos, Anna Dolores Barros de Oliveira Sá Malta, Márcio José Pinto Ribeiro (substituto integral), Mariel Orsi Gameiro, Cynthia Elena de Campos e Arnaldo Diefenthaeler Dornelles (Presidente). Ausente o conselheiro Anselmo Messias Ferraz Alves, substituído pelo conselheiro Marcio Jose Pinto Ribeiro.

RELATÓRIO

A Contribuinte interpôs Embargos de Declaração contra **Acórdão nº 3402-010.802**, proferido em sessão de julgamento realizada em 27 de julho de 2023, conforme ementa abaixo:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2014 a 28/02/2014

NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO. REQUISITOS. MOTIVAÇÃO. TIPIFICAÇÃO. DESCABIMENTO.

Estando o crédito tributário constituído no rigor da lei (art. 142 do CTN), devidamente fundamentado, lastreado nos princípios que movem a Administração Pública (artigo 37, caput, da Constituição Federal de 1988 e artigo 2º, caput, e parágrafo único, da Lei 9.784/1999), e regularmente notificado ao sujeito passivo, não há que se falar em nulidade.

LANÇAMENTO FISCAL. ÔNUS DA PROVA. EXIGÊNCIA DE PENALIDADE

No âmbito do processo administrativo tributário, a regra sobre a distribuição do ônus da prova deve ser pautada em um critério de justiça distributiva, que é o da garantia da igualdade entre as partes. Dessa forma, enquanto o Fisco possui o dever de provar a ocorrência do fato gerador do tributo e/ou a prática de infração, o contribuinte tem o dever de colaborar para a descoberta dessa verdade material. Portanto, uma vez demonstrado que a Administração utilizou-se de uma ampla atividade de instrução probatória e que restou latente a comprovação dos fatos apontados, resta hígido o lançamento de ofício.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DE DIRIGENTE. SUJEIÇÃO PASSIVA.

Deve ser mantido no polo passivo o sócio administrador apontado como responsável, quando restarem demonstrados nos autos elementos de prova concretos e objetivos que possam revelar a sua participação de forma pessoal, incidindo a previsão do artigo 135, inciso III do Código Tributário Nacional.

O resultado do julgamento foi proferido nos seguintes termos:

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento aos Recursos Voluntários.

Através do r. Despacho de Admissibilidade foi dado seguimento aos Embargos para que o colegiado aprecie os argumentos de omissão sobre as seguintes matérias:

- Omissão Quanto ao Pedido de Nulidade da Decisão de Primeira Instância;
- Omissão Quanto à Exclusão do ICMS na Base de Cálculo;
- Omissão Quanto à Multa Qualificada.

Após, o recurso foi encaminhado para julgamento.

É o relatório.

VOTO

Conselheira Cynthia Elena de Campos, Relatora.

1. Pressupostos legais de admissibilidade

Como demonstrado em Despacho de Admissibilidade, a Contribuinte foi cientificada do acórdão embargado **31/10/2023**, conforme Termo de Ciência por Decurso de Prazo à fl. 5.774, protocolando os Embargos em **03/11/2023**, conforme Termo de Análise de Solicitação de Juntada à fl. 5.777, ou seja, no prazo de 5 (cinco) dias de sua ciência, em conformidade com o que dispõe o § 1º do art. 116 do RICARF/2023.

Portanto, são tempestivos os embargos interpostos, motivo pelo qual devem ser conhecidos.

2. Dos vícios apontados pela Embargante

2.1. Omissão Quanto ao Pedido de Nulidade da Decisão de Primeira Instância

Alega a Embargante a ocorrência do vício de omissão sobre a nulidade do Acórdão nº 06-66.931, na forma arguida pela Embargante em Recurso Voluntário.

Para tanto, argumenta que a decisão da DRJ de origem é nula por falta de fundamentação e análise do caso concreto, uma vez que se limitou a afastar a tese da **ilegitimidade ativa**, deixando de se pronunciar quanto ao desvio de finalidade, violação ao devido processo legal e dos princípios do processo administrativo fiscal, legalidade, motivação, ampla defesa e contraditório, razão pela qual o presente acórdão deve se manifestar expressamente quanto a esta nulidade, ou então, apreciar expressamente os demais argumentos de nulidade do próprio auto de infração.

Com razão à defesa.

De fato, no voto do Acórdão embargado consta apenas a análise do pedido de nulidade do auto de infração, sem analisar expressamente o pedido de nulidade da decisão da DRJ.

Com isso, passo à análise da alegação em referência:

Como observado no r. Despacho de Admissibilidade, no Recurso Voluntário, se constata a existência de pedido de nulidade da decisão a quo (fls. 3.781 e seguinte, fls. 3.862 e seguintes), conforme abaixo:

II. AUSÊNCIA DE MOTIVAÇÃO E FUNDAMENTAÇÃO Alegada a nulidade do lançamento (exatamente por falta de competência e ausência de motivação da responsabilização do Recorrente na qualidade de sócio) na defesa apresentada, cabia à Autoridade Julgadora apreciar os argumentos do então Recorrente. Porém, não o fez, limitando-se a dizer que a questão relativa à incompetência já havia sido objeto de súmula, e que portanto não teria “nada mais a comentar” e que, quanto à sujeição passiva, o Recorrente deveria responder pelos débitos pelo fato de ser sócio gerente.

E quanto ao tópico falta de fundamentação, simplesmente reproduziu as alegações já constantes do auto de infração, sem enfrentar o tema. Ou seja, a D. Autoridade Julgadora, da mesma forma que a Autoridade Fiscal no ato do lançamento, deixou de enfrentar a questão. E mais. Limitou-se – como a Fiscalização no lançamento - a concluir no v. acórdão, de forma bastante singela e sem qualquer motivação, que o débito seria devido, de forma que a decisão recorrida também se encontra maculada pelo vício de nulidade absoluta por falta de motivação. Assim, além de carente de qualquer fundamentação, em total ofensa ao artigo 93 da Constituição da República, a decisão em comento deixou de apreciar a real situação dos autos. Determina a Constituição Federal em seu art. 93, inc. IX e X:

Em síntese, a defesa apontou a nulidade do lançamento por **falta de competência da autoridade fiscal e ausência de motivação na responsabilização do sócio**. Com isso, arguiu que cabia à Autoridade Julgadora enfrentar tais argumentos, o que não ocorreu, uma vez que se limitou a invocar súmula para afastar a incompetência e, quanto à sujeição passiva, deixou de analisar especificamente o caso.

Argumentou, ainda, que a alegação sobre a ausência de fundamentação do lançamento foi ignorada, com mera repetição dos termos do auto de infração.

Da análise da decisão da DRJ, entendo que não há que se falar em nulidade, uma vez que foram enfrentados os argumentos suscitados pela defesa.

Ocorre que o acórdão de primeira instância expressamente analisou os argumentos sobre o pedido de nulidade do lançamento por incompetência do Auditor Fiscal que lavrou o lançamento de ofício, bem como sobre a ausência de motivação.

Vejamos excerto extraído da decisão recorrida:

NULIDADE DO LANÇAMENTO POR TER SIDO REALIZADO POR AUTORIDADE INCOMPETENTE

A defesa apresenta preliminar de nulidade do lançamento, sob a alegação de que a fiscalização e os Autos de Infração dela resultantes foram lavrados por Auditor-Fiscal lotado na Delegacia da Receita Federal do Brasil de São José dos Campos/SP e não por Auditor-Fiscal lotado na Delegacia da Receita Federal do Brasil de Guarulhos/SP, unidade que circunscreve a contribuinte.

No tocante à tal alegação, tem-se que a Secretaria da Receita Federal do Brasil, que tem como atribuições as atividades relativas à tributação, fiscalização e arrecadação, cobrança e recolhimento dos tributos de competência da União, é um órgão de jurisdição nacional, e que tem no Auditor-Fiscal o agente competente para efetuar o lançamento do crédito tributário, conforme previsto na Lei n.º 10.593, de 2002.

Por conseguinte, observado o disposto no art. 142 do Código Tributário Nacional, o lançamento do crédito tributário pode ser efetuado por Auditor-Fiscal de qualquer das unidades administrativas da Secretaria da Receita Federal, já que sua competência é nacional. A jurisdição das unidades da Secretaria da Receita Federal do Brasil é administrativa, por isso nada impede que um Auditor-Fiscal lotado em uma dessas unidades fiscalize estabelecimentos sediados na jurisdição de outra unidade. O § 2º do art. 9º do Decreto n.º 70.235, de 1972, referenda esse entendimento.

Destaque-se que a regra do § 3º do art. 9º do Decreto n.º 70.235, de 1972, que estipula que a formalização de exigência de crédito tributário por Auditor-Fiscal de jurisdição diversa da do contribuinte previne a jurisdição, busca assegurar que o contribuinte não venha a sofrer novo procedimento, visando a apuração dos mesmos fatos, por Auditor-Fiscal vinculado a uma outra unidade administrativa.

Importante salientar também que a jurisprudência administrativa firmou entendimento de que é válido o lançamento efetuado por Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil de jurisdição diversa da do domicílio tributário do contribuinte, conforme Súmula n.º 27 do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF):

Súmula CARF nº 27: É válido o lançamento formalizado por Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil de jurisdição diversa da do domicílio tributário do sujeito passivo.

Logo, rejeita-se a preliminar de nulidade suscitada pela defesa.

(...)

NULIDADE DO LANÇAMENTO EM FUNÇÃO DA VIOLAÇÃO DOS PRINCÍPIOS DA LEGALIDADE, MOTIVAÇÃO, AMPLA DEFESA E CONTRADITÓRIO

Neste tópico, a impugnante afirma que, em momento algum, foi intimada a prestar esclarecimentos quanto a essas contribuições, que não lhe foi dada a prévia oportunidade de prestar esclarecimentos à fiscalização, fato que torna manifestamente nulo o presente auto, uma vez que tal descompasso constitui uma grave falta de motivação e ofende o seu direito ao contraditório.

Pois bem, sobre o tema já se discorreu acima. Como já se disse, o Decreto n.º 70.235/72 ao destinar um capítulo inteiro para dispor sobre “nulidades”, estabeleceu em seu art. 59 c/c art. 60, caput, que são nulos “os atos e termos lavrados por pessoa incompetente”, bem como “os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa”, não importando em nulidade as possíveis irregularidades, incorreções e omissões, diferentes daquelas previstas no art. 59.

Cabe registrar, ainda, que o trâmite de um processo administrativo fiscal envolve dois momentos distintos: o momento do procedimento oficioso e o momento do procedimento contencioso.

A primeira fase, a oficiosa, é de atuação exclusiva da autoridade tributária, em busca de obter elementos visando demonstrar a ocorrência do fato gerador e das demais circunstâncias relativas à exigência. Nesta fase, a fiscalização atua com poderes de investigação, tendo a liberdade para interpretar os elementos de que dispõe para efetuar o lançamento.

Na realidade, nessa fase, o Fisco submete-se à regra geral do ônus da prova prevista no Processo Civil, isto é, lhe incumbe o ônus de provar os fatos constitutivos do seu direito.

A fase processual – contenciosa – da relação fisco-contribuinte inicia-se com a impugnação tempestiva do lançamento (art. 14, do Decreto nº 70.235, de 1972) e se caracteriza pelo conflito de interesses submetido à Administração. À litigância e consequente solução desse conflito é que se aplicam as garantias constitucionais da observância do devido processo legal, do contraditório e da ampla defesa, referidos pela impugnante.

Assim, tendo a contribuinte sido intimada a recolher ou impugnar, no prazo regulamentar, o débito constituído pelos autos de infração, claro está que não ocorreu qualquer lesão aos seus direitos. Cabe à contribuinte, em sua impugnação, oferecer meios de prova que questionem ou invalidem as provas constantes do Auto de Infração.

Desta forma, não se verifica ofensa ao art. 5º, LV, CF/88, pois houve ciência da auto de infração e a contribuinte efetivamente exerceu o seu amplo direito de defesa, ao apresentar a impugnação que instaurou a fase litigiosa do referido procedimento, a teor do art. 14 do Decreto nº 70.235, de 1972.

Ademais, tendo sido lavrado o auto de infração por autoridade competente com todos os requisitos estabelecidos no Decreto n.º 70.235/72 (PAF), é de se rejeitar

a preliminar de nulidade suscitada, em consonância ao que determina o PAF, art. 59.

Da mesma forma, a DRJ de origem analisou os argumentos sobre a responsabilidade do sócio.

Com isso, a preliminar de nulidade da decisão recorrida, fundada na suposta ausência de motivação, não merece prosperar.

Conforme se depreende dos autos, a autoridade julgadora enfrentou os pontos essenciais suscitados pela defesa, manifestando-se expressamente quanto à alegada incompetência da autoridade lançadora — mediante referência à jurisprudência administrativa consolidada — e quanto à imputação de responsabilidade ao Recorrente, com base na sua condição de sócio-gerente.

Nos termos do art. 489, §1º, do Código de Processo Civil, aplicável subsidiariamente ao processo administrativo, não se exige fundamentação exauriente ou a reprodução literal dos argumentos da parte, mas sim a exposição clara e suficiente das razões de decidir, o que se verifica no caso concreto.

A mera insatisfação da parte com o conteúdo da decisão ou com a interpretação conferida aos fatos e ao direito aplicável não configura, por si só, ausência de motivação, tampouco enseja nulidade do julgado.

Portanto, não se constata ausência de motivação capaz de ensejar a nulidade da decisão, razão pela qual afasto a preliminar de nulidade arguida pelo Recorrente.

2.2 Omissão Quanto à Exclusão do ICMS na Base de Cálculo do PIS e da COFINS

Alega a Embargante que não foi analisado o argumento sobre a exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS, inclusive já julgado pelo Supremo Tribunal Federal através do RE nº 574.706, que discutiu a incidência do PIS/COFINS sobre ICMS, com repercussão geral reconhecida, Tema 69, com a seguinte tese: *“O ICMS não compõe a base de cálculo para a incidência do PIS e da COFINS”*.

De fato, o Acórdão embargado não tratou expressamente sobre o argumento em referência, motivo pelo qual passo à análise na forma abaixo.

Em Recurso Voluntário a Embargante havia sustentado que o ICMS destacado na nota fiscal constitui, na verdade, receita do Fisco, como já sedimentado pelo E. STF, não podendo, assim, ser incluído na base de cálculo do PIS e da COFINS.

Sustenta que o valor de ICMS não compõe o patrimônio, faturamento e sequer receita, mas apenas transita em sua conta, sendo repassado à Fazenda do Estado e, por isso, não pode sujeitar-se a incidência do PIS e da COFINS.

Com isso, aduz que o recolhimento do PIS e da COFINS somente incide sobre as receitas provenientes da venda de produtos, sem incluir na apuração o valor do ICMS destacado nas notas de saída.

Com razão à defesa.

Através do **TEMA 69**, o Supremo Tribunal Federal fixou a seguinte tese:

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

O Leading Case trata-se do Recurso Extraordinário nº 574706, cujo acórdão foi proferido com a seguinte tese:

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 DJe-223 DIVULG 29-09-2017 PUBLIC 02-10-2017)

Com isso, o STF declarou a inconstitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS, por corresponder rubrica não integrante do faturamento.

Em julgamento ao Embargos de Declaração, o STF modulou os efeitos do julgado para sua aplicação a partir de 15/03/2017, data em que julgado o RE nº 574.706, ressalvadas as

ações judiciais e administrativas protocoladas até a data da sessão em que proferido o julgamento.

Com isso, foi emitido 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 incidenciado 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.

Neste sentido:

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

Data do fato gerador: 31/05/2002

PIS/COFINS. ICMS. EXCLUSÃO. VALOR DESTACADO EM NOTA.

O Egrégio Sodalício fixou em sede de Embargos no RE n. 574.706/PR que o valor do ICMS a ser excluído da base de cálculo das contribuições é o destacado em nota, o que foi acatado pela Procuradoria da Fazenda, conforme Parecer SEI nº 7698/2021/ME. **(ACÓRDÃO N.º 9303-014.496 - CSRF/3ª TURMA)**

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

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

COFINS. PIS/PASEP. BASE DE CÁLCULO. EXCLUSÃO DO ICMS. POSSIBILIDADE. TERMOS. STF. RE 574.706/MG.

O STF fixou a tese: “O ICMS não compõe a base de cálculo para fins de incidência do PIS e da COFINS”, nos termos do decidido no RE 574.706/MG, julgado em 15/03/2017. E, de acordo com a modulação dada a essa decisão nº julgamento dos Embargos de Declaração opostos àquele decisum, em 13/05/2021, deve ser excluído da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS o valor do ICMS destacado nas notas fiscais, nos processos administrativos protocolados até 15/03/2017, como no caso dos autos. **(ACÓRDÃO N.º 9303-013.508 - CSRF/3ª TURMA)**

Cumpre consignar que a DRJ de origem não aplicou tal entendimento pelo fato de que, por ocasião do julgamento em primeira instância, a decisão do STF encontrava-se em fase de análise dos Embargos de Declaração interposto pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional no RE nº 574.706/PR e, assim, naquele momento não havia o trânsito em julgado da decisão.

Outrossim, no presente caso, considerando que os fatos geradores compreendem o período de 30/04/2014 a 28/02/2015, sendo lavrado o auto de infração em 10/04/2019, cabe ser aplicada a decisão do RE nº 574.706/PR.

Portanto, devem ser acolhidos os Embargos de Declaração neste ponto, o que faço com atribuição de efeitos infringentes, para o fim de que seja dado parcial provimento ao Recurso Voluntário, reconhecendo-se o direito de exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS/COFINS, a ser apurado por ocasião da liquidação desta decisão.

2.3 Omissão Quanto à Multa Qualificada

Pede a Embargante para que a decisão declare o percentual da multa qualificada, aplicada inicialmente em 150%, mas que, se mantida, deve ser reduzida de ofício para 100%, uma vez que foi omissa quanto à alteração promovida pela Lei nº 14.689/2023 que reduziu a multa qualificada do art. 44 da Lei nº 9.430/66.

Com razão à defesa. Passo à análise do pedido.

Com a superveniência da Lei nº 14.689, de 2023, o § 1º do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996 foi alterado pela Lei nº 14.689/2023, com acréscimo dos incisos VI, VII e §§ 1º-A e 1º-C, passando o dispositivo a ostentar a seguinte redação:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

VI – 100% (cem por cento) sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício; (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

VII – 150% (cento e cinquenta por cento) sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício, nos casos em que verificada a reincidência do sujeito passivo. (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

§ 1º-A. Verifica-se a reincidência prevista no inciso VII do § 1º deste artigo quando, no prazo de 2 (dois) anos, contado do ato de lançamento em que tiver sido imputada a ação ou omissão tipificada nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, ficar comprovado que o sujeito passivo incorreu novamente em qualquer uma dessas ações ou omissões. (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

§ 1º-C. A qualificação da multa prevista no § 1º deste artigo não se aplica quando: (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

I – não restar configurada, individualizada e comprovada a conduta dolosa a que se referem os arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964;
(Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

II – houver sentença penal de absolvição com apreciação de mérito em processo do qual decorra imputação criminal do sujeito passivo; e (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023) **(sem destaque no texto original)**

No Acórdão embargado constou que, após análise da documentação apresentada e demais meios de provas detalhados em TVF, concluiu a Fiscalização pela caracterização das condutas dos envolvidos mediante fraude e por meio de negócio simulado, com flagrante omissão das Notas Fiscais na escrituração formalizada. Tanto é que foi mantido o sócio, Sr. Massayoshi Saga no polo passivo desta ação fiscal, enquanto responsável tributário, considerando que se valeu de artifícios fraudulentos para reduzir o PIS e a COFINS que, em síntese, correspondem aos créditos indevidos dessas contribuições mediante a inserção de Notas Fiscais inexistentes (sem chave de acesso).

Neste ponto, reproduzo a conclusão da DRJ, exposta no r. voto do acórdão recorrido:

A autuada aduz, ainda, que não houve comprovação do dolo necessário à caracterização da fraude prevista no art. 72 da Lei n.º 4.504/64. Alega que é indispensável a comprovação da conduta intencional que teria realizado, o que não foi feito, de modo que a fiscalização não demonstrou quais das condutas dos artigos 71 a 73 da Lei n.º 4.502/64 teria infringido, não cabendo o agravamento da multa.

Todavia, não assiste razão à impugnante. Sobre o tema, a fiscalização assim justificou a duplicação da multa:

113. No caso em tela, a multa a ser aplicada deve ser de 150%, nos termos do inciso I e § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430/96 combinado com o art. 72 da Lei nº 4.502/64 (sonegação), tendo em vista que houve deliberada intenção de impedir a ocorrência parcial do fato jurídico tributário da obrigação principal, ou seja, a FISCALIZADA, por meio do Sr. MASSAYOSHI SAGA, valeu-se de artifícios fraudulentos para reduzir o PIS e a COFINS, que, em síntese, corresponderam a créditos indevidos dessas contribuições mediante inserção de Notas Fiscais inexistentes (sem chave de acesso).

114. A escrituração das notas fiscais inexistentes, que geraram créditos indevidos do PIS e da COFINS, configurou um modus operandi, que se manteve constante no tempo e uniforme, o que afasta a possibilidade de ocorrência de erro.

Entende-se, por conseguinte, ser inequívoca a caracterização de ação dolosa pela reiterada escrituração de notas fiscais inexistentes, com vistas a ampliar indevidamente os créditos de PIS/Pasep e de Cofins e, assim, reduzir os valores dos tributos a pagar. Deste modo, **se há reiteração em conduta delituosa, há dolo, e se o dolo gera diminuição das contribuições a pagar, há no caso a demonstração da fraude tributária. Em conclusão, a SAVAR inflou seus créditos**

para reduzir o valor final devido aos cofres públicos, de modo que, demonstrado o dolo, passível está o infrator da penalização imposta pelo §1º do art. 44 da Lei n.º 9.430/96, in verbis:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

...

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

Já os artigos 71 a 73 da Lei 4.502/64 encontram-se assim redigidos:

Art. 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Art. 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do impôsto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.

Art. 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72.

Neste cenário, houve, como afirmou a autoridade *a quo*, *modificação nas características essenciais do fato gerador*, o que autoriza a aplicação do artigo 72 por fraude voltada à redução do montante a pagar.

Entende-se, por conseguinte, que a conduta da empresa modificou de forma substancial a ocorrência do fato gerador, tendo em vista que a redução dos valores de PIS/Pasep e de Cofins a pagar ocorreram em virtude da escrituração de notas fiscais sabidamente inexistentes. Como se constata pelo recurso apresentado, a defesa, em nenhum momento, fez referência à lista de notas fiscais relacionadas pela fiscalização. Há, portanto, demonstração da fraude, uma vez que a ação deliberada da contribuinte em contabilizar notas fiscais sabidamente que não lhe pertencem, reduziu o montante do tributo devido.

Por outro lado, a impugnante sustenta que apurou o crédito glosado com base nas informações que declarou ao Fisco e que foram utilizadas pela fiscalização para a lavratura dos presentes Auto de Infração, tornando assim a operação realizada conhecida do Fisco. Entende que, por isso, não criou qualquer embaraço ao conhecimento do fato gerador pelo Fisco. Ressalta que as informações

utilizadas pela fiscalização foram registradas no SPED Contábil, o que permitiu à RFB tomar conhecimento da operação, restando afastada qualquer tipo de fraude.

As alegações da interessada, no entanto, não são aptas a desconstituir a qualificação da multa, uma vez que estas operações inexistentes, que foram informadas no SPED, geraram créditos indevidos de PIS/Pasep e de Cofins. As informações prestadas na contabilidade são falsas (caso contrário, os Autos de Infração sequer teriam sido lavrados) e reduziram o montante dos tributos devidos, fatos que caracterizam a fraude tributária.

Registre-se que não é possível aplicar as Súmulas CARF de n.ºs. 14 e 25, como solicitou a impugnante. Estas determinam o seguinte:

Súmula n.º 14: A simples apuração de omissão de receitas ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo.

Súmula n.º 25: A presunção legal de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação de uma das hipóteses dos arts. 71, 72 e 73 da Lei no. 4.502/64.

No caso, não há omissão de receitas ou de rendimentos, mas a escrituração de notas fiscais de entrada inexistentes de modo intencional e, portanto, fraudulento.

A impugnante alegou também que a multa aplicada seria confiscatória. Contudo, não compete à autoridade administrativa apreciar a arguição e declarar ou reconhecer a inconstitucionalidade de lei, pois essa competência foi atribuída, em caráter privativo, ao Poder Judiciário, pela Constitucional Federal, art. 102.

Ademais, a vedação ao confisco pela Constituição Federal é dirigida ao legislador. Uma vez positivada a norma, é dever da autoridade fiscal aplicá-la, sem perquirir acerca da justiça ou injustiça dos efeitos que gerou. Em decorrência, deve ser afastada a alegação de que a multa é confiscatória, uma vez que em sede administrativa, não há lugar para embate sobre inconstitucionalidade de Lei, consoante a previsão do art. 26-A do Decreto nº 70.235/72, na redação dada pela Lei nº 11.941/09.

Por outro lado, a Constituição Federal de 1988, em seu artigo 150, inciso IV, veda a utilização de tributo com efeito de confisco. Ocorre que tributo não deve ser confundido com penalidade.

Assim, demonstrada a fraude, em respeito ao comando do §1º do art. 44 da Lei n.º 9.430/96, o valor da exigência fiscal deve ser inteiramente mantido. (sem destaque no texto original)

No presente caso, este Colegiado concluiu, em composição anterior, que restou demonstrado pela Fiscalização que houve deliberada intenção de impedir a ocorrência parcial do fato jurídico tributário da obrigação principal, mediante o uso de artifícios fraudulentos para

reduzir o PIS e a COFINS, que, em síntese, corresponderam a créditos indevidos dessas contribuições mediante inserção de Notas Fiscais inexistentes.

Ademais, como consignado no acórdão embargado, o conjunto probatório trazido pela Fiscalização não foi afastado pelos autuados, os quais não apresentaram um único documento com as peças de defesa, passíveis de contrapor dúvidas às conclusões constantes no Termo de Verificação Fiscal.

Com isso, restou demonstrado o dolo, mediante a vontade e efetiva consciência da ação típica.

Todavia, cumpre salientar que o § 1º-A do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996, com redação dada pela Lei nº 14.689, de 2023, prevê que a aplicação do percentual de 150% ocorre quando se verifica a reincidência prevista pelo inciso VII do § 1º no prazo de 2 (dois) anos, contado do ato de lançamento em que tiver sido imputada a ação ou omissão tipificada nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, e ficar comprovado que o sujeito passivo incorreu novamente em qualquer uma dessas ações ou omissões.

Considerando que no presente caso não se aplica a hipótese em questão, cabe a redução da multa qualificada ao percentual de 100%, na forma prevista pelo inciso VI do mesmo dispositivo legal.

Portanto, acolho os embargos neste ponto para afastar a omissão suscitada, o que faço com atribuição de efeitos infringentes, para reduzir a multa qualificada para 100%, na forma prevista pelo inciso VI do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996.

3. Dispositivo

Ante o exposto, conheço e acolho os Embargos de Declaração, com atribuição de efeitos infringentes para que seja dado parcial provimento ao Recurso Voluntário para: **(i)** reconhecer o direito de exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS/COFINS, a ser apurado por ocasião da liquidação desta decisão; e **(ii)** reduzir a multa qualificada para 100%, na forma prevista pelo inciso VI do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996.

Com isso, a Ementa do Acórdão embargada deve constar da seguinte forma:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2014 a 28/02/2014

NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO. REQUISITOS. MOTIVAÇÃO. TIPIFICAÇÃO. DESCABIMENTO.

Estando o crédito tributário constituído no rigor da lei (art. 142 do CTN), devidamente fundamentado, lastreado nos princípios que movem a

Administração Pública (artigo 37, caput, da Constituição Federal de 1988 e artigo 2º, caput, e parágrafo único, da Lei 9.784/1999), e regularmente notificado ao sujeito passivo, não há que se falar em nulidade.

LANÇAMENTO FISCAL. ÔNUS DA PROVA. EXIGÊNCIA DE PENALIDADE

No âmbito do processo administrativo tributário, a regra sobre a distribuição do ônus da prova deve ser pautada em um critério de justiça distributiva, que é o da garantia da igualdade entre as partes. Dessa forma, enquanto o Fisco possui o dever de provar a ocorrência do fato gerador do tributo e/ou a prática de infração, o contribuinte tem o dever de colaborar para a descoberta dessa verdade material. Portanto, uma vez demonstrado que a Administração utilizou-se de uma ampla atividade de instrução probatória e que restou latente a comprovação dos fatos apontados, resta hígido o lançamento de ofício.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DE DIRIGENTE. SUJEIÇÃO PASSIVA.

Deve ser mantido no polo passivo o sócio administrador apontado como responsável, quando restarem demonstrados nos autos elementos de prova concretos e objetivos que possam revelar a sua participação de forma pessoal, incidindo a previsão do artigo 135, inciso III do Código Tributário Nacional.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/01/2014 a 28/02/2014

MULTA QUALIFICADA.

O § 1º-A do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996, com redação dada pela Lei nº 14.689, de 2023, prevê que a aplicação do percentual de 150% ocorre quando se verifica a reincidência prevista pelo inciso VII do § 1º no prazo de 2 (dois) anos, contado do ato de lançamento em que tiver sido imputada a ação ou omissão tipificada nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, e ficar comprovado que o sujeito passivo incorreu novamente em qualquer uma dessas ações ou omissões. Não se aplicando a hipótese em questão, cabe a redução da multa qualificada ao percentual de 100%, na forma prevista pelo inciso VI do mesmo dispositivo legal.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2014 a 28/02/2014

PIS/PASEP. BASE DE CÁLCULO. EXCLUSÃO DO ICMS. POSSIBILIDADE. TERMOS. STF. RE 574.706/MG.

O STF fixou a tese: “O ICMS não compõe a base de cálculo para fins de incidência do PIS e da COFINS”, nos termos do decidido no RE 574.706/MG, julgado em 15/03/2017. E, de acordo com a modulação dada a essa decisão nº julgamento dos Embargos de Declaração opostos àquele decism, em 13/05/2021, deve ser excluído da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS o valor do ICMS destacado nas notas fiscais, nos processos administrativos protocolados até 15/03/2017.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS

Período de apuração: 01/01/2014 a 28/02/2014

COFINS. BASE DE CÁLCULO. EXCLUSÃO DO ICMS. POSSIBILIDADE. TERMOS. STF. RE 574.706/MG.

O STF fixou a tese: “O ICMS não compõe a base de cálculo para fins de incidência do PIS e da COFINS”, nos termos do decidido no RE 574.706/MG, julgado em 15/03/2017. E, de acordo com a modulação dada a essa decisão nº julgamento dos Embargos de Declaração opostos àquele decism, em 13/05/2021, deve ser excluído da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS o valor do ICMS destacado nas notas fiscais, nos processos administrativos protocolados até 15/03/2017.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Cynthia Elena de Campos