



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



<b>PROCESSO</b>	<b>18470.732059/2012-31</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	3201-013.141 – 3ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	23 de março de 2026
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	BIOASSIST COMERCIAL LTDA
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins**

Data do fato gerador: 31/01/2009, 28/02/2009, 30/04/2009, 31/05/2009, 31/07/2009, 30/09/2009, 31/10/2009, 30/11/2009

NULIDADE.

As arguições de nulidade só prevalecem se enquadradas nas hipóteses previstas na lei para a sua ocorrência.

CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP E COFINS. BASE DE CÁLCULO. EXCLUSÃO DO ICMS. POSSIBILIDADE. STF. TERMOS.

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 REsp n. 574.706/PR, julgado em 15/03/2017 e, de acordo com a modulação dada a essa decisão no julgamento dos Embargos de declaração oposto àquele decurso, 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 da base imponible da contribuição, nas discussões administrativas protocolados até 15/03/2017, como no caso dos autos..

**ACÓRDÃO**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares arguidas e, no mérito, em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário, para excluir da base de cálculo da contribuição o ICMS destacado em nota fiscal, devidamente comprovado.

*Assinado Digitalmente*

**Rodrigo Pinheiro Lucas Ristow** – Relator

*Assinado Digitalmente*

Helcio Lafeta Reis – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Marcelo Enk de Aguiar, Flavia Sales Campos Vale, Barbara Cristina de Oliveira Pialarissi, Rodrigo Pinheiro Lucas Ristow, Fabiana Francisco de Miranda, Helcio Lafeta Reis (Presidente)

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra decisão proferida pela DRJ que julgou improcedente a Impugnação, mantendo o crédito tributário.

Por retratar com fidelidade os fatos, adoto, com os devidos acréscimos, o relatório produzido em primeira instância, o qual está consignado nos seguintes termos:

Tratam-se os presentes autos da análise da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social — Cofins e da Contribuição para o Programa de Integração Social — PIS (regime da cumulatividade) devidos, referentes ao período de janeiro de 2009 a dezembro de 2009, cujas alterações efetuadas pela autoridade fiscal, na apuração do período citado, gerou a necessidade de constituição de crédito tributário nos períodos de 31/01/2009, 28/02/2009, 30/04/2009, 31/05/2009, 31/07/2009, 30/09/2009, 31/10/2009, 30/11/2009, conforme Autos de Infração (fls. 37 a 52) lavrados por falta / insuficiência de recolhimento das citadas contribuições, e como se vê no Termo de Verificação e Constatação Fiscal anexo ao Auto de Infração (TVCF, fls. 31 a 36), com grifos e destaques meus:

#### 4. FALTA/INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO DO PIS/COFINS

4.1 Intimada a esclarecer por escrito e a apresentar documentação hábil e idônea, referente as diferenças apuradas na base de cálculos do PIS e da COFINS, do ano calendário de 2009, a empresa apresentou seus livros comerciais e fiscais pertinentes, notas fiscais devolvidas (devolução de vendas), e uma planilha detalhando mês a mês, as vendas efetuadas, devolução de vendas, base de cálculo PIS/COFINS apurada, PIS/COFINS calculados, PIS/COFINS declarados e diferenças apuradas, a maior e a menor (planilha de apuração do PIS/COFINS, apresentada pela empresa, passa a fazer parte integrante deste Termo de Verificação e Constatação Fiscal).

4.2 Cotejando os valores constantes na planilha de apuração do PIS e da COFINS, apresentada pela empresa, com os seus livros comerciais, fiscais e documentação pertinente, ratificamos os valores constantes da planilha apresentada pela

empresa, referentes as vendas efetuadas, devolução de vendas, bases de cálculo apuradas, PIS e COFINS calculados.

4.3 Quanto aos valores do PIS e da COFINS declarados e diferenças apuradas, constante da planilha apresentada, foram retificados pela fiscalização com base nas DCTF apresentadas e nos recolhimentos do PIS e da COFINS efetuados pela empresa, conforme demonstrado na " Planilha de Apuração do PIS e da COFINS ano de 2009", anexa a este Termo de Verificação e Constatação Fiscal, que passa a fazer parte integrante.

O sujeito passivo foi cientificado de forma pessoal, em 10/12/2012, dos Autos de Infração e anexos, e apresentou em 08/01/2013 sua impugnação (fls. 73 a 81), acompanhada dos demais documentos (fls. 82 a 91, procuração, contrato social e documento de identificação).

Em sua impugnação (parcialmente transcrita abaixo) alega que (grifos e destaques meus):

[...]

Segundo se percebe do Termo de Verificação e Constatação Fiscal, o AFRFB atuante procedeu à intimação da requerente para, no prazo legal, apresentar, entre outros, uma planilha de apuração do PIS/COFINS.

Em atendimento à intimação, a requerente apresentou planilha contendo valores do PIS/COFINS apurados, declarados e recolhidos.

De acordo com a planilha apresentada pela requerente, há períodos em que se verifica ligeira divergência entre os valores apurados e os declarados, daí resultando em diferenças para mais e para menos.

O fiscal atuante, ainda de acordo com o Termo de Verificação e Constatação, examinou a referida planilha e aceitou apenas parte das informações apresentada pela requerente.

Na verdade, a fiscalização somente não concordou com as informações relativas a "PIS/COFINS declarados" e "as diferenças apuradas", daí procedendo ao lançamento de ofício.

#### VIOLAÇÃO À VERDADE MATERIAL

O procedimento adotado pela fiscalização, à evidência, viola o princípio da verdade material.

Constitui questão norteadora de qualquer procedimento de fiscalização, a observância do princípio da verdade material. A apuração da verdade dos fatos que supostamente possam ensejar a exigência de tributos há de ser profunda, extensa e incansável.

Somente após o exame de todas as possibilidades é que poderá ser exigido algum tributo, indicando ter o sujeito passivo praticado os diversos aspectos da hipótese de incidência tributária.

Se a legalidade objetiva impõe à Administração o dever de conduzir seus atos de acordo com a lei, é inevitável a conclusão de que a observância da legalidade irá determinar que os agentes públicos procedam à mais ampla investigação acerca dos atos que lhe são submetidos a exame, não se conformando apenas com aquilo que lhe é trazido pelo interessado. [...]

Nada disso, porém, foi observado no caso dos autos.

Ao constatar alegada divergência entre a planilha apresentada pela requerente, o AFRFB autuante simplesmente elaborou nova planilha com utilizando dados que tinha à sua disposição, mas não procurou saber o porquê da diferença encontrada.

Agindo desta forma, a fiscalização não cumpriu seu mister, vale dizer, não se utilizou dos amplos poderes de investigação que estão à sua disposição para buscar a realidade dos fatos.

Com efeito, o descumprimento do princípio da verdade material tem grave repercussão no âmbito do processo administrativo fiscal.

Isto porque, na medida em que o fiscal autuante, ao deixar de aprofundar o exame dos fatos que podem ter dado ensejo ao nascimento da obrigação tributária, acaba por inverter o ônus da prova, transferindo ao sujeito passivo o dever de provar que não praticou o fato gerador!

Mas como a obrigação tributária principal não contém o viés de prestações negativas - a exemplo do que ocorre nas obrigações acessórias - impor ao sujeito ao passivo o ônus de provar que não praticou o fato gerador é mesmo que liberar o sujeito ativo do dever de atestar o nascimento da obrigação principal.

#### VIOLAÇÃO AO CONTRADITÓRIO E À AMPLA DEFESA

Ademais, a realização de lançamento de ofício com base em nova planilha elaborada pelo fiscal autuante sem que seja dada ao sujeito passivo a oportunidade de manifestar-se sobre seu conteúdo, também caracteriza violação aos princípios do contraditório e da ampla defesa. [...]

Desse modo, o legislador constituinte assegurou que no âmbito dos processos administrativos fiscais, a autoridade competente deverá garantir ao interessado a oportunidade de ser ouvido (opportunity to be heard) sobre todos os atos que possam repercutir desfavoravelmente em sua esfera de interesses, bem como deverá garantir que deste direito de audiência resultará a plena manifestação do interessado, trazendo todos os elementos necessários à comprovação de suas razões. Somente assim estará assegurado o direito de petição e suas decorrências na ampla defesa e no contraditório.

Nada disso ocorreu nos caso destes autos.

Ao constatar divergências entre os dados apresentados pela requerente em sua planilha e os valores obtidos pela fiscalização, procedeu-se imediatamente ao lançamento de ofício, sem qualquer prévia manifestação da requerente!

A requerente não poderia deixar de dizer que, além de inexistirem as insuficiências de recolhimento apontadas no auto de infração, a utilização apenas parcial dos dados colhidos de sua planilha de apuração de PIS/COFINS representa nítida mudança de critério da fiscalização que, ora se utiliza de dados informados pelo próprio contribuinte, ora os invalida.

#### EXCLUSÃO DO ICMS DA BASE DE CÁLCULO

Tratando-se de empresa comercial em pleno exercício de suas atividades, a requerente promove importações e operações de venda de produtos hospitalares no mercado interno.

Consequentemente, as atividades da requerente também constituem fato gerador do ICMS, ex vi dos artigos 3º, I e 15, § 12, I, da Lei Estadual do Rio de Janeiro nº 2.657/96:[...]

Como se vê, ao auferir receitas e obter faturamento a requerente submete-se ao financiamento da seguridade social em razão das normas instituidoras das contribuições para o PIS e da COFINS com fundamento no artigo 195, I, da Constituição da República, com também se sujeitam ao imposto da competência dos Estados sobre a circulação de mercadorias (ICMS).

No entanto, as normas que regulam as contribuições para o PIS e a COFINS apenas admitem a exclusão do ICMS da base de cálculo desses tributos na hipótese do contribuinte do imposto estadual estar submetido ao regime de substituição tributária.

Especificamente em relação às contribuições para o PIS, nem a Lei Complementar nº 07/70 [art. 32, "b"), nem a Lei nº 9.718/98 (art. 32), tampouco a mais recente Lei nº 10.637/2002 [art. 12, §§ 12 a 32) admitiram a exclusão do ICMS - sujeito ao regime normal de tributação - da base de cálculo da contribuição.

O mesmo ocorre em relação à COFINS. O artigo 22, parágrafo único, da Lei Complementar nº 70/91; o artigo 32, da Lei nº 9.718/98 e o artigo 12, §§ 12 a 32, da Lei nº 10.833/2003 igualmente não admite a exclusão do ICMS da base de cálculo da contribuição.

No mesmo sentido é o artigo 52 da Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal nº 594/2005.

Ocorre que tais normas contêm flagrante inconstitucionalidade. [...]

Especificamente no caso do PIS e da COFINS, o legislador constituinte fixou como base de incidência o faturamento e, posteriormente, a receita ou o faturamento.

Mas é fora de dúvida que a receita ou o faturamento previstos no artigo 195, I, "b", da Constituição devem referir-se àquela receita ou faturamento auferidos pela pessoa jurídica sujeita às contribuições.

Ocorre que nos casos de empresas contribuintes do ICMS, constitui obrigação legal acrescentar ao valor da operação - verdadeira receita auferida pelo

contribuinte - o ICMS incidente. O artigo 5, da Lei Estadual n2 2.657/96 - que instituiu o ICMS no Estado do Rio de Janeiro - é suficientemente clara ao dispor que o ICMS será incluído em sua própria base de cálculo:[...]

No mesmo sentido dispôs o legislador complementar no artigo 13, § 1º, I, da Lei Complementar nº 87/96:

Art. 13 - § 12 - Integra a base de cálculo do imposto, inclusive na hipótese do inciso V do caput deste artigo:

1 - o montante do próprio imposto, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle. [...]

Ora, ao incluir na competência tributária da União as contribuições destinadas à seguridade social incidentes sobre a receita e o faturamento das empresas, é fora de dúvida que o legislador constituinte apenas autorizou que esta competência fosse exercida mediante a instituição de tributos que incidam sobre o faturamento e a receita da própria empresa.

No entanto, o valor do ICMS destacado na Nota Fiscal - que é incluído na base de cálculo do imposto - não pertence ao contribuinte, mas deverá ser transferido ao Estado, não correspondendo à receita do contribuinte, como já antecipou o Min. MARCO AURÉLIO no julgamento do Recurso Extraordinário na 240.785-2/MG: [...]

Como se vê, constitui grave ilegalidade a exigência do COFINS com a inclusão do ICMS em sua base de cálculo. O mesmo se diz em relação às contribuições para o PIS, visto tratar-se de tributo com a mesma origem constitucional.

Deste modo, impõe-se o reconhecimento da improcedência do lançamento de ofício também naquilo que ignorou a exclusão do ICMS da base de cálculo das contribuições para o PIS e da COFINS.

#### PEDIDO

Diante do exposto, espera e confia a requerente que esta c. Turma Julgadora dará acolhimento às suas razões para o fim de cancelar integralmente a exigência fiscal, protestando desde já pela juntada de novos elementos, bem como de razões adicionais que sejam úteis à sua defesa, em homenagem ao princípio do contraditório e da mais ampla defesa.

A decisão recorrida julgou improcedente a Impugnação, mantendo o crédito tributário, conforme ementa do Acórdão nº 14-98.598 - 4ª Turma da DRJ/RPO que apresentou o seguinte resultado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Data do fato gerador: 31/01/2009, 28/02/2009, 30/04/2009, 31/05/2009, 31/07/2009, 30/09/2009, 31/10/2009, 30/11/2009

BASE DE CÁLCULO. ICMS. FATURAMENTO/RECEITA BRUTA.

O valor do ICMS, por integrar o faturamento/receita bruta da pessoa jurídica, compõe a base de cálculo da Cofins.

CONSTITUCIONALIDADE.

A instância administrativa é incompetente para se manifestar sobre a constitucionalidade das leis.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Data do fato gerador: 31/01/2009, 28/02/2009, 30/04/2009, 31/05/2009, 31/07/2009, 30/09/2009, 31/10/2009, 30/11/2009

LEGISLAÇÃO CORRELATA. CONEXÃO.

A correlação entre as normas que regem as contribuições, autoriza a aplicação das mesmas conclusões referentes ao lançamento da Cofins para a Contribuição para o PIS/Pasep.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Data do fato gerador: 31/01/2009, 28/02/2009, 30/04/2009, 31/05/2009, 31/07/2009, 30/09/2009, 31/10/2009, 30/11/2009

PRODUÇÃO POSTERIOR DE PROVAS. PRECLUSÃO. DUPLO GRAU DE JURISDIÇÃO.

A apresentação de provas deve ser feita na impugnação, precluindo o direito do sujeito passivo de fazê-lo em outro momento processual, exceto nos casos previstos pelo no art. 16 do Decreto nº 70.235/1972, e sob pena de se impedir a aplicação do princípio do duplo grau de jurisdição.

NULIDADE. IMPROCEDÊNCIA.

Não procedem as arguições de nulidade quando não se vislumbra nos autos quaisquer das hipóteses previstas no art. 59 do do Decreto nº 70.235, de 1972, é incabível falar em nulidade do lançamento quando não houve transgressão alguma ao devido processo legal.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

O Recurso Voluntário da Recorrente foi interposto de forma tempestiva, reproduzindo os argumentos apresentados em sede de impugnação.

É o relatório.

## VOTO

Conselheiro **Rodrigo Pinheiro Lucas Ristow**, Relator

O recurso é tempestivo, atende os demais requisitos de admissibilidade e dele se toma conhecimento.

### Da preliminar

A Recorrente alega que a fiscalização violou o princípio da verdade material e do direito de defesa, devido a fiscalização ter produzido uma planilha diferente da quanto apresentada pela Recorrente, sem tem oportunizado durante a fiscalização de se manifestar sobre tais valores.

Ocorre que a fiscalização ao lavrar o auto de infração e notificar o contribuinte fica demonstrado a abertura do processo administrativo no qual fica oportunizada para discordar da autuação e apresentar todos os argumentos e provas para questionar o quanto autuado pela Fiscalização.

Diante do exposto não verifico nenhuma afronta aos princípios da verdade material e do direito de defesa.

### Do mérito

O cerne da questão é acerca da exclusão do qual ICMS poderia ser excluído sobre a base de cálculo do PIS/COFINS, visto que no momento da autuação e do acórdão recorrido, não tinha sido totalmente encerrado a discussão do RE 574.706/PR.

Para deslinde desta questão, temos que os aclaratórios opostos pela Fazenda Nacional contra o RE nº 574.706/PR foram objeto de julgamento pelo Plenário do Supremo Tribunal Federal - STF (Recurso Extraordinário nº 574.706/PR - Tema 69 de Repercussão Geral) em 15/03/2017, fixando-se o entendimento de que “O ICMS não compõe a base de cálculo para a incidência do PIS e da COFINS”, de modo que o Acórdão recorrido encontra-se plenamente respaldado em decisão definitiva, proferida pelo STF em sede de repercussão geral.

Em que pese a referida decisão tenha sido objeto de Embargos de Declaração opostos pela União, em 13/05/2021, o Supremo Tribunal Federal (STF) apreciou referidos aclaratórios:

“EMBARGOS DE DECLARAÇÃO EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM REPERCUSSÃO GERAL. EXCLUSÃO DO ICMS DA BASE DE CÁLCULO DO PIS E CONFINS. DEFINIÇÃO CONSTITUCIONAL DE FATURAMENTO/RECEITA.

PRECEDENTES. AUSÊNCIA DE OMISSÃO, CONTRADIÇÃO OU OBSCURIDADE DO JULGADO. PRETENSÃO DE REDISCUSSÃO DA MATÉRIA. IMPOSSIBILIDADE JURÍDICA. MODULAÇÃO DOS EFEITOS.

ALTERAÇÃO DE JURISPRUDÊNCIA COM EFEITOS VINCULANTES E ERGA OMNES. IMPACTOS FINANCEIROS E ADMINISTRATIVOS DA DECISÃO.

MODULAÇÃO DEFERIDA DOS EFEITOS DO JULGADO, CUJA PRODUÇÃO HAVERÁ DE SE DAR DESDE 15.3.2017 – DATA DE JULGAMENTO DE MÉRITO DO RECURSO EXTRAORDINÁRIO 574.706 E FIXADA A TESE COM REPERCUSSÃO GERAL DE QUE “O ICMS NÃO COMPÕE A BASE DE CÁLCULO PARA FINS DE INCIDÊNCIA DO PIS E

DA COFINS” - , RESSALVADAS AS AÇÕES JUDICIAIS E PROCEDIMENTOS ADMINISTRATIVOS PROTOCOLADAS ATÉ A DATA DA SESSÃO EM QUE PROFERIDO O JULGAMENTO DE MÉRITO. EMBARGOS PARCIALMENTE ACOLHIDOS”. (RE 574706 ED, Rel. Cármen Lúcia, Tribunal Pleno, julgado em 13/05/2021, Processo Eletrônico DJe-160, Divulg. 10-08-2021, Public. 12/08/2021)

Ao apreciarem os embargos de declaração, os ministros do STF proferiram a seguinte 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" -, ressaltadas 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).”

Em 24/05/2021, foi publicada a Ata nº 14, de 13/05/2021 (DJE nº 98), atestando o que restou decidido. Posteriormente, foi publicado o Parecer SEI 7.698, de 2021, aprovado pelo despacho PGFN/ME nº 246 em 26/05/2021 que, por sua vez, ratificou o decidido pelo STF, como se percebe no seguinte excerto:

“1. Considerando o recente julgamento, pelo Plenário do Supremo Tribunal Federal, dos embargos de declaração opostos contra o acórdão do Recurso Extraordinário n.

574.706/PR (Tema n. 69 de Repercussão), a Coordenação-Geral da Representação Judicial da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN/CRJ) (...).

11. Em suma, portanto, dois foram os principais comandos do julgamento realizado (...).

a) os efeitos da exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS devem se dar após 15.03.2017, ressaltadas as ações judiciais e requerimentos administrativos protocoladas até (inclusive) 15.03.2017 e b) o ICMS a ser excluído da base de cálculo das contribuições do PIS e da COFINS é o destacado nas notas fiscais.

(...)14. Essa orientação é relevante para que a Secretaria Especial da Receita Federal passe a observar, quanto ao tema, o teor art. 19-A, III e § 1º da Lei nº 10.522/2002, de maneira que não mais sejam constituídos créditos tributários em contrariedade à referida determinação do Supremo Tribunal Federal, bem como

que sejam adotadas as orientações da Suprema Corte para fins de revisão de ofício de lançamento e repetição de indébito no âmbito administrativo.

15. Essa medida visa a reforçar o absoluto compromisso da Administração Tributária com a Constituição Federal e com o Estado Democrático de Direito e garante máxima efetividade ao comando da Suprema Corte, de sorte que, independentemente de ajuizamento de demandas judiciais, a todo e qualquer contribuinte seja garantido o direito de reaver, na seara administrativa, valores que foram recolhidos indevidamente.

Portanto, restou assentado de maneira definitiva pela Suprema Corte o entendimento de que o ICMS destacado nas Notas Fiscais não compõe a base de cálculo para fins de incidência do PIS/Pasep e da COFINS, sendo que os efeitos da decisão se estendem a todas as ações administrativas protocoladas antes de 15/03/2017 - como é o caso dos presentes autos, em que o Auto de Infração foi lavrado em 03/12/2012 e a impugnação protocolado em 08/01/2013.

Com efeito, no caso vertente deve se dar provimento ao Recurso Voluntário para que, nos termos do art. 98 do RICARF, aplicando-se a decisão do STF nº Recurso Extraordinário nº 574.706/PR, bem como a modulação de seus efeitos, o ICMS (destacado nas notas fiscais) seja excluído da base imponible da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS, desde que devidamente comprovado pela Recorrente os valores creditados.

#### **Da conclusão**

Diante do exposto voto por rejeitar as preliminares arguidas e, no mérito, em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário, para excluir da base de cálculo da contribuição o ICMS destacado em nota fiscal, devidamente comprovado.

*Assinado Digitalmente*

**Rodrigo Pinheiro Lucas Ristow**