



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	18470.900075/2022-35
ACÓRDÃO	3301-014.665 – 3ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	13 de novembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	RIO DE JANEIRO REFRESCOS LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/12/2001 a 31/12/2017

EXCLUSÃO DO ICMS DA BASE DE CÁLCULO. TEMA 69 STF. REGIME DE ALÍQUOTAS ESPECÍFICAS (*AD REM*). POSSIBILIDADE.

A materialidade das contribuições ao PIS e à COFINS é, por imperativo constitucional (Art. 195, I, "b", CF/88), a receita ou o faturamento. O regime de tributação por alíquotas específicas (*ad rem*), previsto nos arts. 52 e 58-J da Lei nº 10.833/2003, constitui mera metodologia simplificada de mensuração da receita presumida. Uma vez que o preço de referência utilizado para a fixação da alíquota *ad rem* contempla o ICMS embutido, a exclusão do imposto estadual é medida que se impõe, sob pena de violação à tese fixada pelo E. STF no Tema 69 da Repercussão Geral.

EQUIPARAÇÃO DE DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO A PAGAMENTO. REPETIÇÃO DE INDÉBITO. ART. 170 DO CTN. SCI COSIT Nº 12/2017.

No sistema tributário nacional, a compensação é modalidade de extinção do crédito tributário (Art. 156, II, do CTN) com eficácia idêntica ao pagamento em espécie (Art. 170 do CTN). Reconhecida a inconstitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo, os débitos extintos via Declaração de Compensação (DCOMP) geram direito ao indébito na mesma medida dos pagamentos via DARF. Inteligência do item 22 da Solução de Consulta Interna (SCI) COSIT nº 12/2017.

RECOMPOSIÇÃO DA ESCRITA FISCAL. TRANSPORTE DE SALDOS CREDORES. NÃO CUMULATIVIDADE.

A exclusão retroativa do ICMS da base de cálculo impõe a recomposição da escrita fiscal do contribuinte. Sempre que o indébito apurado superar o valor efetivamente extinto (pagamento ou compensação) em determinada competência, o saldo remanescente deve ser transportado para os

períodos subsequentes. Tal procedimento não configura criação de novo crédito, mas correção da escrita para refletir a realidade jurídica, limitando-se o indébito às extinções efetivas de cada período.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/12/2001 a 31/12/2017

SIMILARIDADE DE MATÉRIA

Aplica-se à COFINS a mesma solução dada em relação ao PIS em face da similaridade dos questionamentos apresentados.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/12/2001 a 31/12/2017

INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI. SÚMULA CARF Nº 2.EXCEÇÕES PREVISTAS NOS ARTIGOS 62 DO ANEXO II DO RICARF.

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária. 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, ressalvadas as hipóteses previstas no artigo 62 do Anexo II do RICARF.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade e, no mérito, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para reconhecer a possibilidade de exclusão do ICMS da tributação por alíquotas ad rem, vencidos os Conselheiros Márcio José Pinto Ribeiro (relator) e Vinicius Guimarães, para reconhecer a equiparação de declaração de compensação a pagamento para efeito de restituição, vencidos os Conselheiros Márcio José Pinto Ribeiro (relator) e Vinicius Guimarães para reconhecer a recomposição da escrita fiscal do PIS e da Cofins, considerando o efeito da exclusão do ICMS nos períodos subsequentes e apurando se o indébito limitado às extinções por pagamento e declarações de compensação, vencido o Conselheiro Márcio José Pinto Ribeiro. O Conselheiro Marco Unaian Neves de Miranda votou apenas na matéria relativa à recomposição da escrita fiscal em razão do voto proferido pelo Conselheiro Vinicius Guimarães na reunião de outubro/2025. Designada para redigir o voto vencedor o Conselheiro Bruno Minoru Takii.

Assinado Digitalmente

Márcio José Pinto Ribeiro – Relator

Assinado Digitalmente

Keli Campos de Lima - Redatora ad hoc

Assinado Digitalmente

Paulo Guilherme Deroulede – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Marcio Jose Pinto Ribeiro, Bruno Minoru Takii, Marco Unaian Neves de Miranda (substituto[a] integral), Rachel Freixo Chaves, Keli Campos de Lima, Vinicius Guimarães, Paulo Guilherme Deroulede(Presidente)

RELATÓRIO

Por bem descrever os fatos adoto o relatório do acórdão recorrido e transcrevo excertos:

O presente processo tem por objeto a manifestação de inconformidade apresentada pela Interessada acima identificada contra o Despacho Decisório de fls. 02:

(...)

O Despacho Decisório foi fundamentado no Parecer VR/BR/DEVAT/Nº 4/2022, fls. 45 e seguintes, excertos:

I – INTRODUÇÃO

O presente dossiê trata de auditoria com o objetivo de averiguar a liquidez e certeza do crédito informado na Declaração de Compensação Eletrônica — DCOMP retificadora nº 37802.19126.300620.1.7.57-1401, no montante atualizado de R\$ 612.533.759,73.

O referido crédito origina-se de supostos recolhimentos a maior a título de Pis e Cofins, oriundos de decisão judicial prolatada no bojo do Mandado de Segurança - MS nº 0021799-23.2006.4.02.5101, impetrado pelo contribuinte na 30ª VF/RJ, em 17/11/2006, e transitada em julgado no Tribunal Regional Federal da 22ª Região — TRF2R, em 09/05/2019.

O MS em questão abarca o período compreendido entre 12/2001 e 08/2017 (total de 213 meses).

No mencionado MS a Justiça Federal reconheceu ao contribuinte o direito de não incluir o ICMS na base de cálculo das contribuições ao Pis e a Cofins, bem como, o direito a compensação dos valores indevidamente recolhidos, observada a prescrição quinquenal, a ser contada da data do ajuizamento (ver certidão narrativa, sentença e acórdãos as fls.36/73).

Convém esclarecer que a decisão judicial, consubstanciada na sentença de procedência parcial, foi confirmada pelo TRF/2R em juízo de retratação e com fundamento no entendimento proferido pelo Supremo Tribunal Federal - STF nos autos do RE 574706/PR (Tema 69).

Releva observar, também, que prevaleceu no STF o entendimento que o critério de exclusão do ICMS deve ser o valor destacado nas Notas Fiscais de Vendas, consoante acórdão prolatado em sede de embargos de declaração no âmbito do RE 574706/PR (fls.208/386).

Ressalte-se, ainda, que a Administração Tributária Federal está vinculada ao entendimento consolidado pelo STF no RE 574706/PR (Tema 69), consoante manifestação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, contida no Parecer PGFN nº 14483, de 28/09/2021.

II—DO CRÉDITO TOTAL DE PIS/COFINS CALCULADO PELO CONTRIBUINTE

A utilização do suposto crédito de Pis/Cofins em exame na quitação, mediante compensação, de tributos e contribuições administrados pela Receita Federal do Brasil — RFB, foi previamente habilitada no Dossiê administrativo nº 16682.720332/2020-74, o que não implica em si o reconhecimento do montante do crédito calculado pelo contribuinte (ex vi do disposto no parágrafo único do art.101 da IN/RFB 1717/2017).

Nesse dossiê administrativo, o contribuinte anexou planilhas de cálculo indicando os períodos de apuração das contribuições ao Pis e a Cofins abrangidos pela decisão judicial transitada em julgado no MS nº 0021799-23.2006.4.02.5101 (12/2001 a 08/2017), os valores originais e atualizados dos supostos recolhimentos a maior, e o método de cálculo utilizado na apuração do montante do crédito (ver fls.5/30).

O quadro abaixo indica os montantes (originais e atualizados) dos supostos recolhimentos a maior de Pis/Cofins apurados pelo contribuinte nos meses de competência de 12/2001 a 08/2017.

(...)

O contribuinte esclarece que esse vultoso crédito foi calculado utilizando método próprio, que consistiu na aplicação das alíquotas básicas (ad valorem) das contribuições ao Pis e a Cofins (regimes cumulativo e não-cumulativo) vigentes a

época dos respectivos fatos geradores (12/2001 a 08/2017) sobre o montante mensal do ICMS destacado nas Notas Fiscais de Venda.

Nota-se que o método de cálculo simplificado empregado pelo contribuinte não observa os ditames da decisão judicial proferida no MS, que claramente reconheceu a exclusão do ICMS destacado na apuração da base de cálculo das contribuições ao Pis e a Cofins.

O cumprimento do comando judicial exige que o contribuinte promova a exclusão dos valores mensais do ICMS destacado das bases de cálculo do Pis e da Cofins dos meses de competência de 12/2001 a 08/2017, calculando-se, assim, os valores exigíveis das ditas contribuições a época dos respectivos fatos geradores, confrontando-os, em seguida, com os recolhimentos efetuados, de forma a se apurar corretamente eventuais recolhimentos a maior passíveis de serem utilizados em procedimento de compensação.

Todavia, assim não procedeu o contribuinte.

O método de cálculo simplificado por ele empregado além de não levar em consideração a complexidade da apuração das contribuições ao Pis e a Cofins (regimes cumulativo e não-cumulativo), inobserva disposições da legislação tributária federal que regem a matéria.

Não é exagero dizer que, o referido método de cálculo simplificado termina por apurar créditos inexistentes.

Prova disso e o fato de, no período compreendido entre 06/2004 a 10/2007, o contribuinte ter recolhido aos cofres públicos a título de Pis e a Cofins a modica quantia de R\$ 820,00, porém, em seus cálculos, apura um indébito no montante expressivo de R\$ 35.774.527,15.

Fica evidente que o método de cálculo simplificado empregado pelo contribuinte revela-se absolutamente inadequado, o que resulta na flagrante inconsistência e impropriedade do montante do crédito por ele apurado.

III — DOS DÉBITOS DE PIS/COFINS EXIGÍVEIS EM FACE DA DECISÃO JUDICIAL

O contribuinte tem por atividade a fabricação e comercialização de bebidas frias (água mineral, cerveja, chope, preparações compostas, refresco e refrigerante), enquadrando-se no código CNAE 1122-04-03 (tela cadastral as fls.3).

Em todos os meses abrangidos pelo MS nº 0021799-23.2006.4.02.5101 (12/2001 a 08/2017) o contribuinte apurou e recolheu as contribuições ao Pis e a Cofins em consonância com a legislação tributária federal de regência, indicada no quadro abaixo.

(...)

Com vistas ao cumprimento do comando judicial obtido pelo contribuinte no MS 0021799-23.2006.4.02.5101, faz-se mister recalculer os valores mensais do Pis e

da Cofins exigíveis nos meses de 12/2001 a 08/2017, excluindo-se o valor do ICMS destacado nas Notas Fiscais de Venda da base de cálculo das ditas contribuições.

O contribuinte forneceu os valores mensais da Receita Bruta/Faturamento e do ICMS destacado dos meses de competência de 12/2001 a 12/2008 (fls.97/112 e fls.1365/1380), constatando-se que tais valores guardam verossimilhança com os informados nas Declarações de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica — DIPJ, nos Demonstrativos de Apuração das Contribuições Sociais — DACON, e nos Livros de Apuração do ICMS.

Anexamos ao presente dossiê administrativo apenas os Livros de Apuração do ICMS do estabelecimento matriz do contribuinte (0001-00), por ser este o mais relevante, sendo que os livros dos demais estabelecimentos filiais encontram-se juntados no DCC nº 10265.293000/2021-29.

As informações dos meses de competência de 01/2009 a 12/2011 (período também Pré-Sped) foram obtidas nos sistemas da RFB (DACON e EFD-ICMS-IPI).

E as informações dos meses de competência de 01/2012 a 08/2017 (período Pós-Sped), foram extraídas dos sistemas da RFB (EFD-Contribuições e EFD-ICMS-IPI).

No período abrangido pela decisão judicial (12/2001 a 08/2017), as atividades do contribuinte estavam sujeitas a 3 (três) tratamentos tributários distintos, conforme descrito no quadro abaixo.

Código de Situação Tributária — CST Descrição

01 TRIBUTADO AD VALOREN

02 TRIBUTADO ALIQ. DIFERENCIADA

03 TRIBUTADO UN. MEDIDA

Em face da apuração e escrituração segregada das bases de cálculo mensais, faz-se necessário segregar o montante mensal do ICMS destacado, com vistas a identificar a parcela do ICMS a ser excluída em cada uma das bases de cálculo mensais.

Nesse sentido, a segregação do montante mensal do ICMS destacado, para fins de exclusão do valor proporcional do ICMS, em cada uma das bases de cálculo, será determinada com base na relação percentual existente entre a receita bruta de vendas referente a cada um dos tratamentos tributários (CST) e a receita bruta total de vendas auferida em cada mês.

Destaque-se que, no período compreendido entre 02/2004 a 04/2015, o contribuinte apurou a quase TOTALIDADE dos valores das contribuições devidas ao Pis e a Cofins mediante a aplicação de alíquota específica (ad rem) sobre volume de bebida por ele comercializado (CST 03), nos moldes do Regime Especial de Tributação de bebidas frias, previsto na Lei nº 10.833/2003 (arts.52 e 58-J), e disciplinado nos Decretos nº 5.062/2004, nº 5.162/2004 e nº 6.707/2008.

Cabe esclarecer que nesse Regime Especial de Tributação os valores das contribuições ao Pis e a Cofins são obtidos mediante a multiplicação da quantidade de produto comercializada (em litros) por alíquotas específicas, fixadas a partir de preços médios de venda (valor-base), expresso em reais por litro, o que resulta numa tributação mais favorável ao contribuinte.

Destarte, no Regime Especial de Tributação as contribuições ao Pis e a Cofins não incidem sobre a receita bruta/faturamento mensal auferido com a venda ou revenda de produtos, não sendo, destarte, afetadas pela decisão judicial obtida no MS nº 0021799-23.2006.4.02.5101 (exclusão do ICMS).

Ademais, esse Regime de Tributação Especial previsto na Lei nº 10.833/2003 não foi objeto de discussão judicial, seja no bojo do MS nº 0021799-23.2006.4.02.5101, seja nos autos do RE 574706/PR (Tema 69).

Com efeito, os valores das contribuições devidas ao Pis e a Cofins apurados nessa modalidade de tributação (CST 03) permanecem incólumes.

Diante disso, recalculamos os valores das contribuições exigíveis a título de Pis e Cofins no período abrangido pelo MS (12/2001 a 08/2017), excluindo da sua base de cálculo o valor do ICMS destacado, conforme Demonstrativos de Apuração de Débitos de fls.1381 a 2288.

IV— DO CRÉDITO DE PIS/COFINS APURADO PELA RFB

Os valores exigíveis a título de Pis e Cofins nos meses de 12/2001 a 08/2017, recalculados nos termos do provimento judicial obtido no MS 0021799-23.2006.4.02.5101, foram confrontados com os valores das compensações e pagamentos realizados, apurando-se saldos credores, conforme Demonstrativos de Vinculações Auditadas de fls. 2289 a 2299, e cujos montantes originais estão consolidados no quadro abaixo.

(...)

Importa observar que os saldos credores correspondentes a Dedução de Créditos do Regime Não-Cumulativo, apurados em decorrência do provimento judicial obtido no MS, não geram direito a restituição, não sendo, destarte, passíveis de utilização, mediante compensação, na quitação de tributos e contribuições administrados pela RFB, nos moldes do art.74 caput da Lei nº 9.430/96.

Lei nº 9.430/1996

Art. 74. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão.

Cumprе esclarecer, também, que o regime da não-cumulatividade das contribuições ao Pis e a Cofins está calcado no denominado método "Indireto Subtrativo" (ou "base contra base"). Esta técnica, ao contrário do que ocorre no

método do "imposto contra imposto", não admite a concessão de crédito de tributo, em relação as operações anteriores, mas tão somente a dedução da base de cálculo de valores referentes às operações anteriores.

Frise-se, ainda, que o regime de não-cumulatividade atua especificamente na dedução do montante das contribuições devidas, e não no seu pagamento, ex vi do disposto nas Leis nº 10.637/2002 (art. 32caput) e nº 10.833/2003 (art. 32caput).

Lei nº 10.637/2002

Art. 3º Do valor apurado na forma do art.2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

(...)

Lei nº 10.833/2003

Art. 32 Do valor apurado na forma do art.2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

(...)

Todavia, s.m.j, e possível admitir que o contribuinte tenha o direito a reescrever os saldos credores apurados como Dedução de Créditos do Regime Não-Cumulativo, para fins de utilização na dedução dos valores das contribuições devidas ao Pis e a Cofins em períodos de apuração subsequentes ao trânsito em julgado do MS, observado, porém, o prazo prescricional estabelecido no Decreto nº 20.910/1932 (art.19, nos termos do art.161, §2º da Instrução Normativa RFB nº 1911/2019).

No que diz respeito aos saldos credores correspondentes a Excesso de Compensação, também apurados em razão do provimento judicial obtido no MS, pode-se afirmar, igualmente, que não geram direito a restituição, e, portanto, não são passíveis de aproveitamento, mediante compensação, na quitação de tributos e contribuições administrados pela Receita Federal do Brasil.

A compensação e o pagamento não se confundem, pois possuem natureza jurídica e disciplinamento legal distinto.

Como reza o art.162, caput e inciso I do CTN, o pagamento é efetuado em moeda corrente, cheque ou vale postal. Note-se que o legislador não elencou a compensação como modalidade de pagamento, mas somente como hipótese de extinção de crédito tributário (CTN, art.156, inciso II).

Sendo assim, o excesso de compensação não equivale a excesso de pagamento, e, por conseguinte, não é passível de restituição ou compensação.

Convém lembrar, por oportuno, que a decisão judicial transitada em julgado no MS reconheceu apenas o direito a compensação dos valores indevidamente recolhidos.

Neste caso, a aplicação de entendimento diverso do comando judicial caracterizaria ofensa a coisa julgada.

Diante disso, e de se reconhecer que somente os saldos credores correspondentes a Pagamento a Maior são passíveis de restituição, conforme disciplina o art.165 do CTN, e, portanto, aptos a serem utilizados, mediante compensação, na quitação de tributos e contribuições administrados pela RFB.

V - CONCLUSÃO

Em face de tudo quanto foi acima exposto, e no uso da competência conferida pela Portaria RFB nº 10/2021, concluo a presente auditoria reconhecendo parcialmente a existência de crédito de Pis/Cofins no montante original de R\$ 132.720.835,47, que, corrigido pela variação da taxa Selic até a data da transmissão da DCOMP original (29/05/2020), nos termos do art. 111 da IN/RFB nº 1717/2017 (atual art. 114 da IN/RFB nº 2055/2021), perfaz a quantia atualizada de R\$ 188.957.552,46.

Devidamente processada a Manifestação de Inconformidade apresentada, a 11ª TURMA/DRJ01, por unanimidade de votos, julgou improcedente a manifestação de inconformidade, conforme Acórdão nº 101-028.045, de 25 de julho de 2024.

Cientificada a recorrente do Acórdão recorrido em 02/09/2024 apresentou recurso voluntário em 01/10/2024 no qual repisa os argumentos da manifestação de inconformidade que em apertada síntese resumidos nos respectivos títulos a seguir transcritos:

III – AS RAZÕES PARA A REFORMA DO V. ACÓRDÃO RECORRIDO

III.1. – APLICABILIDADE DO ENTENDIMENTO FIRMADO NO RE 574.706/PR E NO MANDADO DE SEGURANÇA 0021799-23.2006.4.02.5101 AO SETOR DE BEBIDAS FRIAS, NO CONTEXTO DOS ART. 52 E 58-J DA LEI N. 10.833/2003 (TRIBUTAÇÃO AD REM – CST 03)

(...)

III.1.A – O REGIME ESPECIAL CONFERIDO ÀS RECEITAS ATRELADAS A OPERAÇÕES COM BEBIDAS FRIAS RECAI SOBRE RECEITA BRUTA/FATURAMENTO – IMPOSIÇÃO CONSTITUCIONAL

(...)

III.1.B – A APURAÇÃO VIA ALÍQUOTAS AD REM SE BASEIA NA AFERIÇÃO DO PREÇO DAS BEBIDAS E, PORTANTO, NA RECEITA/FATURAMENTO (AINDA QUE DE FORMA ESTIMADA) – METODOLOGIA DE CÁLCULO

(...)

III.1.C – A PRÓPRIA FORMA DE APURAÇÃO DA CONTRIBUIÇÃO AO PIS E DA COFINS ADOTADA PELA RFB CONFIRMA QUE A TRIBUTAÇÃO VIA ALÍQUOTAS AD REM REMETE À RECEITA/FATURAMENTO, QUE ABRANGE O ICMS

III.1.D – O REGIME DE TRIBUTAÇÃO DAS BEBIDAS FRIAS (ART. 52 E 58-J DA LEI 10.833/2003) NÃO CONSISTE EM INCENTIVO FISCAL

(...)

III.2 – O DIREITO À APROPRIAÇÃO DE CRÉDITOS DA CONTRIBUIÇÃO AO PIS E DA COFINS REFERENTES A RECEITAS SUJEITAS AO REGIME ESPECIAL DE BEBIDAS FRIAS, TENDO EM VISTA OS EFEITOS DA COISA JULGADA NO MANDADO DE SEGURANÇA Nº 0021799-23.2006.4.02.5101

(...)

III.3 – O ERRO E A NULIDADE NA QUANTIFICAÇÃO DO ICMS A SER DECOTADO DA BASE DE CÁLCULO DAS RECEITAS DE CST 01

(...)

III.4 – MAIS ILEGALIDADES: EXISTÊNCIA DO DIREITO CREDITÓRIO PARA A HOMOLOGAÇÃO INTEGRAL DAS COMPENSAÇÕES

(...)

III.4.A – A ILEGÍTIMA DESCONSIDERAÇÃO DAS QUITAÇÕES POR COMPENSAÇÃO NA QUANTIFICAÇÃO DO DIREITO CREDITÓRIO

(...)

III.4.B – A ILEGÍTIMA DESCONSIDERAÇÃO DOS CRÉDITOS ESCRITURAIS NA QUANTIFICAÇÃO DO DIREITO CREDITÓRIO

Ao final pugna que:

227. Diante de todo o exposto, a Recorrente pede seja julgado procedente o presente Recurso Voluntário, para que o v. Acórdão recorrido seja reformado, para que sejam integralmente homologadas as PER/DCOMP de nºs 21717.74776.250521.1.3.57-9095, 16333.44462.250621.1.3.57-3939, 22900.15829.230721.1.3.57-5960, 39624.57916.250821.1.3.57-8164, 04106.94372.240921.1.3.57-2522, 09540.47511.251021.1.3.57-4221, 15853.19255.251121.1.3.57-8314, 35414.26523.231221.1.3.57-7386, 15516.53424.250122.1.3.57-0659.

(...)

229. Por fim, reitera-se, ainda, por conservadorismo e eficiência processual, que seja vinculado eletronicamente aos presentes autos, por conexão, a íntegra dos Processos Administrativos nºs 10265.293009/2021-30 e 10265.293000/2021-29 – dossiês onde se realizou prévia verificação dos créditos – para que a integralidade dos aludidos documentos complementares, que já estão em posse da administração fiscal, possam objeto de eventual análise complementar, na medida do necessário para o acatamento dos pedidos acima.

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheiro **Márcio José Pinto Ribeiro**, Relator

1 ADMISSIBILIDADE

O recurso voluntário é tempestivo e preenche os requisitos formais de admissibilidade e, portanto, dele tomo conhecimento.

2 PRELIMINAR

NULIDADE CERCEAMENTO DE DEFESA ERRO NA QUANTIFICAÇÃO DO ICMS A SER DECOTADO DA BASE DE CÁLCULO DAS RECEITAS DE CST 01

Alega a recorrente que:

127. A DRJ decidiu por afastar os argumentos da ora Recorrente no que se refere às inconsistências dos cálculos levados a efeito pela d. Autoridade Fiscal e à defesa do montante creditório a que faz jus em relação às receitas de CST 01, sob o entendimento de ausência de provas.

128. Esta decisão não se sustenta, na medida em que, para além dos prints e documentos que instruíram a Manifestação de Inconformidade, nos Processos Administrativos nºs 10265.293009/2021-30 e 10265.293000/2021-29, instaurados em auditoria dos créditos ora em discussão, constaram: demonstrativo de receita bruta/faturamento do período de 12/2001 a 12/2008 (base de cálculo do PIS e da COFINS), com indicação das receitas de venda de produtos e outras; e, demonstrativo com os valores mensais do ICMS destacado nos documentos fiscais e que integraram a base de cálculo do PIS e da COFINS do período de 12/2001 a 12/2008, bem como cópia do livro de apuração do ICMS.

(...)

130. A D. Fiscalização adotou a seguinte metodologia: (i) Identificou o valor total das receitas tributadas da Recorrente, segregando-as conforme CST; (ii) Proporcionalizou o valor das receitas por CST, encontrando o percentual imputável a cada um dos CST frente ao valor total das receitas tributáveis do período; (iii) Identificou o valor do ICMS Destacado nas notas fiscais emitidas pela Recorrente, segundo as informações que constavam nos livros fiscais de ICMS; (iv)

Multiplicou o percentual imputável à CST 01 (conforme item ii acima) e o valor identificado de ICMS Destacado no período (conforme item iii acima), apurando, por absoluta presunção, o valor do ICMS Destacado que seria decotado da base de cálculo do CST 01; (v) Decotou o ICMS Destacado identificado por presunção (conforme item iv) das receitas de CST 01, identificando o valor que seria devido a título de PIS e COFINS sem a inclusão do ICMS; (vi) Confrontou o novo valor de PIS e COFINS com os valores originalmente apurados para as receitas de CST 01, identificando o valor do indébito passível de repetição²⁷.

(...)

132. A partir dessa fórmula de cálculo, a D. Fiscalização concluiu que a Recorrente teria direito a repetir o indébito de R\$ 132.720.835,47, em valores originais.

133. Todavia, com o devido respeito, a Recorrente não pode deixar de ressaltar que a D. Fiscalização laborou em flagrante ilegalidade, de forma totalmente discricionária, na medida que a referida metodologia de cálculo não possui qualquer base ou fundamento legal. Em outras palavras, não há na legislação tributária qualquer referência que dê lastro a essa inventiva forma de cálculo adotada pela D. Fiscalização, que adota como elemento central a proporcionalização para fins de identificação do ICMS a ser decotado da base de cálculo em detrimento do valor real constante na nota fiscal.

134. Tal constatação é extremamente relevante, especialmente quando se está diante de matéria tributária, em que prevalece o primado da legalidade estrita, ex vi do art. 150, I, da CF/88, segundo o qual a Administração Pública apenas poderá atuar segundo os ditames da lei (secundum legem).

(...)

137. Recorde-se, também, das disposições do artigo 142 do CTN, que dispõe que o lançamento configura atividade plenamente vinculada, que deve ser realizada pela Fiscalização de forma minuciosa, direcionada e individualizada, ou seja, orientada à obtenção da certeza com relação ao fato constitutivo da pretensão fiscal:

“Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.”

(...)

139. O artigo 142 do CTN norteia o trabalho do agente fiscal no exercício da sua atividade fiscalizatória. No exercício fiscalizatório, é mandatório – inclusive em

atenção aos princípios que regem a Administração [principalmente os da motivação (art. 93, IX da CF e art. 131, 165 e 458 do CPC) e da legalidade (arts. 5º, inciso II e 150, I da CF e 97 do CTN)] – que o Agente Fiscal averigüe a ocorrência do fato concreto, com base no quanto previsto na norma geral e abstrata, individualizando-a, tipificando-a e quantificando-a de forma correta.

(...)

142. Especificamente quanto à importância da correta mensuração do crédito tributário, é de se frisar a regra prescrita no art. 11, II, do Decreto 70.235/72, segundo a qual “a notificação de lançamento será expedida pelo órgão que administra o tributo e conterà obrigatoriamente (...) o valor do crédito tributário”, e, também, a jurisprudência reiterada do E. CARF, que é firme em decidir que a erronia na quantificação do crédito tributário é vício apto à declaração de nulidade do trabalho fiscal. Veja-se a ementa a seguir transcrita:

“NULIDADE DO LANÇAMENTO. ERRO NA APURAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. VÍCIO MATERIAL A nulidade do lançamento, por vício material, decorre de um descompasso na aplicação da regra-matriz de incidência tributária, seja no antecedente da norma (“motivação”), seja em seu conseqüente (“conteúdo”). O “conteúdo” tem relação com o efeito imediato produzido pelo ato administrativo do lançamento, qual seja fazer “nascer” a obrigação tributária, de modo a estabelecer vínculo jurídico entre o Fisco e o particular, onde o primeiro (sujeito ativo) tem o direito subjetivo de receber o tributo (prestação pecuniária) e o segundo (sujeito passivo) o dever de pagá-lo. Com isso, o lançamento introduz uma norma individual e concreta no ordenamento jurídico instaurando relação jurídico-tributária, prevista no conseqüente da norma geral e abstrata (regra-matriz de incidência). **Erro na apuração da base de cálculo configura defeito” no enunciado da norma individual e concreta produzida pelo Fisco, mais precisamente em seu conseqüente - no aspecto quantitativo, maculando o lançamento, devendo ser declarado nulo por vício material. O ato administrativo do lançamento para ser inserido validamente no ordenamento jurídico deve, além de ater-se à boa forma (artigo 10 do Decreto nº 70.235/72), atender aos requisitos (de conteúdo/materiais) prescritos no artigo 142 do CTN, dentre os quais “calcular o montante do tributo devido. Recurso de Ofício provido.”** (destaques acrescidos)

143. No caso concreto, a Recorrente está certa de que a D. Fiscalização não realizou conduta de acordo com os mandamentos acima mencionados, muito pelo contrário.

144. Isso porque, abrindo mão de meios legítimos para aferir precisamente, nota a nota, o valor do ICMS que compôs o montante das receitas de CST 01, a D. Fiscalização optou por seguir pelo caminho da presunção, mediante a criação de inovadora e não criteriosa metodologia de cálculo.

Consta do acórdão recorrido que:

Contestou a INTERESSADA o cálculo do direito creditório efetuado no Despacho Decisório, ao argumento de que se trataria de forma inventiva, presuntiva e sem lastro na legislação tributária, o que violaria o princípio da legalidade tributária, conforme lecionam doutos doutrinadores, tais como Geraldo Ataliba, José Artur Lima Gonçalves, bem assim determinado com é determinado nos arts. 142 do CTN, e 11, inc. II, do Decreto nº 70.235, de 1972.

Afirma ainda que a apuração do crédito tem de ser feita de forma minuciosa e analítica, a partir do "confronto dos dados declarados nas suas obrigações fiscais, que aguardam estrita pertinência com os valores decorrentes de suas operações" o que implicaria a apuração "nota-a-nota" como única metodologia de cálculo.

Contudo, não se verifica ilegalidade, presuntividade ou inventividade no método da Auditoria Fiscal, o qual se analisa a seguir.

O ICMS a ser decotado, correspondente às receitas sobre as quais as contribuições incidiram incluindo-o em sua base, pode ser obtido tanto pela somatória do ICMS destacado em cada nota com CST01, como da razão entre o somatório dessas receitas e o somatório das receitas com incidência das contribuições ad rem e ad valorem, aplicada à somatória do ICMS destacado nas duas situações tributárias.

Salvo por um fator que será tratado ao final, inexistente motivo matemático para que a somatória do ICMS de cada situação tributária seja diferente da razão entre a receita de cada situação tributária e a somatória dessas receitas, aplicada à somatória do ICMS destacado, notadamente quando esses valores agregados são fornecidos pela própria INTERESSADA, quando do cumprimento de suas declarações fiscais, como bem aponta em sua peça impugnatória, e sobre os quais não foram alegadas divergências em relação aos documentos fiscais.

De fato, nem a decisão judicial nem a legislação estabeleceram a forma de cálculo, o que não se afigura necessário vez que o raciocínio aritmético aplicável pode ser inferido sem qualquer dificuldade e deveria resultar convergente, quer na agregação do ICMS por nota, quer na proporção por situação tributária.

O único fator que poderia eventualmente trazer discrepância ao cálculo agregado da Auditoria Fiscal seria a existência de alíquotas heterogêneas de ICMS para as situações tributárias consideradas, o que, para o presente julgamento, está no terreno das possibilidades não comprovadas, visto que nenhum elemento de prova concreto foi trazido pela INTERESSADA para discernir quais seriam essas alíquotas e quais seus efeitos concretos nas rubricas calculadas.

A INTERESSADA exemplifica a discrepância entre os cálculos no período de apuração 12/2001, em que a apuração Fiscal seria de apenas 44% do que entende lhe ser devido, o que considera decorrer de metodologia incorreta e não desincumbência do ônus investigativo por parte da Auditoria Fiscal.

Contudo, o valor pleiteado não se encontra lastreado em provas, de molde que a partir dele não se pode inferir que o valor da apuração fiscal esteja incorreto.

Tampouco se pode afirmar que a Auditoria Fiscal não se tenha desincumbido do "ônus investigativo e probatório" que lhe é inerente.

Neste caso específico, repise-se, versando o presente processo sobre direito creditório, o ônus de comprovar o crédito pretendido é do sujeito passivo, haja vista o disposto nos arts. 170 do CTN, 36 da Lei n.12 9.784/99 e 373, inciso I, do CPC (Lei n.12 13.105/2015) e a jurisprudência pacífica sobre o tema.

O mesmo raciocínio é aplicável às demais discrepâncias apontadas a título de exemplo.

Apontou a INTERESSADA também que a Auditoria Fiscal utilizou receitas incorretas para proporcionalizar o ICMS destacado entre as situações tributárias, exemplificando os períodos 12/2015 e 06/2017, mas a situação teria se repetido em quase todos os períodos de apuração, conforme alega.

No primeiro deles utilizou R\$ 37.579.332,10 em lugar de R\$ 65.159.807,89.

Às fls. 1810 consta esclarecimento sobre o critério, no sentido de que a discrepância se deve ao fato de que a receita maior abrange outros valores que não a venda de mercadorias, sendo informada na EFD-Contribuições como "outras receitas", razão pela qual o valor menor, que corresponde à receita sujeita tanto ao ICMS quanto às contribuições, é que foi utilizado na proporção.

Cientificada do critério, a INTERESSADA manifestou-se no sentido que a questão esclarecida é residual e não invalida os demais argumentos da defesa.

Portanto, para sustentar esse ponto específico, caberia à INTERESSADA comprovar que o valor das receitas tributadas pelo ICMS e pelas contribuições, sem considerar as "outras receitas" não sujeitas a essas incidências, seria superior ao das adotadas pela Auditoria Fiscal, ônus de que não se desincumbiu.

Por todo o exposto acima entendo que a recorrente compreendeu o método utilizado pela fiscalização para dar cumprimento a decisão judicial e apurar o crédito

Não se vislumbra no caso cerceamento de defesa visto que a Decisão contestada está devidamente fundamentada e aplica a norma geral e abstrata, individualizando, tipificando e quantificando.

Quanto à importância da correta mensuração do crédito tributário alega a recorrente que a regra prescrita no art. 11, II, do Decreto 70.235/72, prevê que "a notificação de lançamento será expedida pelo órgão que administra o tributo e conterà obrigatoriamente (...) o valor do crédito tributário".

Observa-se que o presente caso não se refere a notificação de lançamento mas sim de Despacho Decisório referente a compensação de crédito reconhecido em decisão judicial e não notificação de lançamento. Outrossim o Despacho Decisório traz de forma detalhada o crédito tributário reconhecido e a fundamentação para a glosa de créditos.

Do exame do despacho decisório e acórdão recorrido pode-se verificar que a fundamentação foi suficiente para propiciar a defesa que no recurso voluntário demonstra compreender e contradita no mérito

Ademais de se observar que o lançamento somente pode ser nulo se violadas uma das disposições do art. 59 do Decreto nº 70.235/72 que não ocorre nesse caso pois não houve cerceamento de defesa e foi prolatado por autoridade competente.

Aprecio.

Não assiste razão à recorrente.

3 MÉRITO

3.1 APLICABILIDADE DO ENTENDIMENTO FIRMADO NO RE 574.706/PR E NO MANDADO DE SEGURANÇA 0021799-23.2006.4.02.5101 AO SETOR DE BEBIDAS FRIAS, NO CONTEXTO DOS ART. 52 E 58-J DA LEI N. 10.833/2003 (TRIBUTAÇÃO AD REM – CST 03)

A recorrente alega que:

25. De início, a Recorrente esclarece que pleiteia o reconhecimento de direitos creditórios de contribuição ao PIS e de COFINS decorrentes da exclusão do ICMS de três tipos de operações, quais sejam, as sujeitas à: CST 01, tributação ad valorem, CST 02, alíquota diferenciada, e, CST 03, tributação ad rem.

26. Especificamente no que se refere às operações de CST 03, alíquota ad rem, referente ao regime especial de bebidas frias, que representam a maior porção dos créditos em discussão, restou decidido no r. Despacho Decisório, in verbis:

(...)

27. A glosa se baseou no entendimento de que no regime especial de apuração e pagamento da contribuição ao PIS e da COFINS para o segmento de bebidas frias, por unidade de medida, não haveria incidência da contribuição ao PIS e COFINS sobre a receita bruta/faturamento mensal, pelo que seria inaplicável o entendimento firmado pelo A. STF no Tema 69 e, individualmente, nos autos do Mandado de Segurança nº 0021799-23.2006.4.02.5101.

28. A mesma orientação foi repisada pela DRJ, pois, firmou-se que neste regime “o valor da contribuição é fixo por volume do produto. Não há que se falar, portanto, em base de cálculo presumida a fim de justificar um eventual cálculo de um ICMS presumido a ser considerado na formação do preço do produto comercializado e, assim, ser excluído da base de cálculo”.

29. O cerne desta controvérsia (referente às operações CST 03), pois, é eminentemente jurídico e passa ao largo de depender de comprovação “nota-a-

nota” do destaque individualizado do ICMS – como parece fazer crer a DRJ em algumas passagens do v. Acórdão recorrido.

30. Sobre o tema, a Recorrente destaca recente julgado proferido por esse Eg. CARF em contexto idêntico ao debatido no presente processo e que teve desfecho diametralmente oposto ao que vem sendo decidido nos presentes autos (Doc.

01).

31. Por meio do Acórdão 3302-014.106, a 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento desse Eg. CARF reconheceu a integralidade dos créditos de contribuição ao PIS e de COFINS decorrentes da exclusão do ICMS em operações sujeitas ao regime especial de tributação de bebidas frias:

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

Exercício: 2021 EXCLUSÃO DO ICMS DA BASE DE CÁLCULO DE PIS E COFINS. REGIME ESPECIAL DE TRIBUTAÇÃO. BEBIDAS FRIAS.

O conceito de receita e/ou faturamento independe do tipo de tributação que se submete o contribuinte, se especial por alguma peculiaridade de sua atividade econômica, e, não deve, portanto, haver qualquer tipo de limitação à exclusão de ICMS da base de cálculo das contribuições.

32. No inteiro teor de referido julgado constou fundamentação por tudo alinhada com as razões de defesa da Recorrente, no sentido de que a contribuição ao PIS e a COFINS incidem sobre a receita e o faturamento dos contribuintes, inclusive no regime especial de apuração das bebidas frias, no qual as contribuições são calculadas via alíquotas ad rem e se baseiam na aferição do preço das bebidas, que contempla o ICMS:

Entendo que há um grande equívoco interpretativo pela fiscalização e pela decisão de primeira instância neste ponto, e, explico.

Afirma a fiscalização que o ICMS não compõe tal “base de cálculo” porque não corresponde, em sua natureza, à receita bruta ou faturamento, que é o preço de venda, consignado em nota fiscal, da mercadoria – seja ela combustíveis ou bebidas frias, que utilizam do regime especial de tributação para determinar o quantum mediante o volume em metros cúbicos.

(...), vale analisar como é que se dá e se operacionaliza esse regime especial, com alíquotas “ad rem”, e a primeira afirmativa, mais importante para o deslinde do presente litígio, é que tais valores são determinadas a partir do preço médio de mercado, que obviamente comporta o ICMS em sua composição.

Contudo, não há que se desconsiderar esse método de utilização, com a mera afirmativa de que o ICMS não compõe os valores pré-fixados, porque é justamente o contrário que ocorre no caso. **O fato de utilização de outra medida de quantificação, não desqualifica os valores auferidos como receita/faturamento, porque não deixa de ser o preço (valor, composto pelo**

ICMS quando de sua fixação) praticado pela comercialização da mercadoria que ingressa no patrimônio.

(...) O fator de determinação da alíquota em unidades de medida ou qualquer outra forma, nos seguimentos em que há dificuldade de mensuração pela natureza da mercadoria – tal como combustíveis, bebidas frias, medicamentos, autopeças, dentre outras, não implica na alteração do fato gerador das contribuições, que é constitucionalmente fincado.

(...) não há qualquer diferenciação do que é receita/faturamento na operação realizada, se tributado pelas alíquotas ad rem (cobrado com base em um valor único, dependente da quantidade transacionada da mercadoria) ou ad valorem (cobrada com base numa alíquota incidente sobre a operação), posto que, dentro do conceito firmado pelo Supremo, no RE 574.706, a tese do Século, ambos ingressarão no patrimônio do contribuinte. Como já dito, teríamos apenas um destaque para o fato de que nas alíquotas ad rem, as unidades de medida são firmadas com pesquisa de preços no mercado de cada seguimento, que contém em sua composição, o valor de ICMS.

(...) há inclusão do ICMS, e que a forma pela qual há o cálculo para tanto, é o coeficiente das alíquotas de PIS e Cofins, que influenciarão o valor a ser exigido para as contribuições, conforme unidade de litro. Há integração entre a fixação do coeficiente da alíquota e o valor da unidade de litro para fins de cobrança tributária na comercialização de bebidas frias, que indiscutivelmente tem em sua composição o ICMS.

Entendo, neste ponto, que a adoção do regime já disposto inicialmente, mediante mensuração por unidade de litro, para se contabilizar a operação de venda, por se utilizar de preços médios de mercado, em nada desconfigura o conceito de receita e faturamento, constitucionalmente disposto, de modo que deve a fiscalização guardar devida observância e exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da Cofins, conforme mandamento judicial.

Não só, (...) a Solução de Consulta utilizada como base da autuação, diz respeito ao setor de combustíveis - Solução de Consulta nº 177,— Cosit, datada de 31 de maio de 2019, que não só equivocada por si só no entendimento técnico esposado, já tem sido atacada por decisões judiciais, como a abaixo mencionada, de primeira instância, que fincou entendimento justamente contrário ao esposado pela fiscalização (...).

Ante o exposto, voto por dar provimento ao Recurso Voluntário.

33. A título de uniformidade e coerência jurisprudencial, a Recorrente pugna para que o mesmo entendimento consignado no precedente acima mencionado seja aplicado ao caso concreto.

34. Em complemento, nos subtópicos seguintes será demonstrada detalhadamente a insubsistência do v. Acórdão recorrido, visto que a contribuição ao PIS e a COFINS, especificamente quando apuradas e recolhidas nos termos do

regime especial de bebidas frias (art. 52 e 58-J da Lei nº 10.833/2003), incidiram sobre receita bruta/faturamento - no que se inclui o ICMS incidente na venda ou revenda -, atraindo, pois, a aplicação das decisões judiciais firmadas pelo A. STF no Tema 69 e no Mandado de Segurança nº 0021799-23.2006.4.02.5101.

O acórdão recorrido assim se posiciona:

O Despacho Decisório combatido reconheceu um direito creditório no montante de R\$ 188.957.552,46, inferior ao valor pleiteado de R\$ 612.533.759,73 (atualizados até a data de transmissão da declaração de compensação), em razão de provimento judicial (sentença de fls.1032) que reconheceu como indevido o pagamento da contribuição ao PIS e à COFINS e autorizou a INTERESSADA proceder à compensação dos valores indevidamente recolhidos.

A INTERESSADA apresentou manifestação de inconformidade discordando dos cálculos em que se embasou o Despacho Decisório, feitos de modo agregado, postulando o cálculo dos valores para cada documento fiscal individualizado ("nota-a-nota"), bem como pela consideração dos débitos fiscais objeto de declaração de compensação e pela consideração dos créditos escriturais na apuração do direito creditório.

Resta pacífico, então, no âmbito administrativo, nos termos da decisão prolatada pelo STF, em sede de repercussão geral, e tomando-se as orientações emanadas da PGFN, que o ICMS não compõe a base de cálculo do PIS e Cofins, sendo considerado, para tanto, o tributo estadual destacado nas notas fiscais. Os efeitos da decisão foram modulados para fatos geradores ocorridos a partir de 15/03/2017 (data de julgamento do RE), ressaltando-se os efeitos retroativos para as ações judiciais e administrativas protocoladas até a referida data.

Sabe-se que, pelas regras do rito processual, o ônus da prova compete a quem postula o direito. Em sede do contencioso administrativo fiscal, a norma determina que a manifestação de inconformidade deverá mencionar os motivos de fato e de direito em que se fundamenta o pleito apresentado, bem como os respectivos elementos de prova, que deverão ser apresentados juntamente com a petição, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento especial, à exceção de algumas situações especiais, elencadas na norma processual (Decreto nº 70.235, de 1972, art. 16, inciso III, e seu § 42).

Como se apura dos autos, a Interessada, apesar de postular a aplicação do julgado do STF ao caso concreto, não carrou, à defesa, qualquer documentação a demonstrar a efetividade do ICMS destacado nas notas fiscais por ela emitidas, posto que, nos termos da referida decisão, em sede de repercussão geral, este é o valor possível de exclusão da base de cálculo das referidas contribuições (PIS e Cofins).

Apenas apresentou a planilha impressa que consta, sob a forma de documento "pdf", às fls. 05 a 30 do dossiê nº 10265.293009/2021-30, ao que tudo indica resultante de uma auditoria contábil privada, que resume os valores a serem

restituídos, oriundos dos anos 2001 a 2017 (fls. 09 do dossiê eletrônico mencionado) e, a seguir (fls. 10 a 29), a apuração por competência mensal, dezembro de 2001 a agosto de 2017, sem, contudo, identificar nenhuma nota fiscal com os respectivos valores e correspondentes cálculos que, agregados, resultariam nos valores de recolhimento a maior em cada período mensal, nem juntar as próprias notas fiscais, de modo a aferir a correção dos valores empregados no cálculo.

Repise-se, a Requerente afirma que seu direito creditório foi apurado "nota-a-nota", contudo, todo o conjunto probatório estaria contido nas 21 folhas acima indicadas.

Por outro lado, a Auditoria Fiscal foi efetuada com base nas declarações fiscais apresentadas pela INTERESSADA, cujas informações devem ser presumidas corretas, até porque em sua manifestação a INTERESSADA não as contestou nem trouxe qualquer elemento probatório hábil que levasse a números diversos daqueles lá informados.

Assim, por falta de comprovação, não há como acatar a pretensão da INTERESSADA, cabendo, contudo, verificar se os demais argumentos por ela apresentados implicariam em aumento do valor já reconhecido pela instância a quo ou se o cálculo daquela padeceria de vícios que comprovadamente lhe tenham causado prejuízo e assim implicassem sua desconstituição para emissão de nova decisão devidamente saneada, o que se fará articuladamente a seguir.

A Decisão Judicial transitada em julgado faz lei entre as partes. Dessa forma a apuração do crédito deve se ater aos seus estritos termos.

Mesmo que se entenda como a recorrente que não houve alteração do fato gerador que continua sendo o faturamento de se observar que a decisão judicial considera a exclusão do ICMS da base de cálculo no qual incide a alíquota AD VALOREM na qual estava incluso o ICMS destacado.

Outra é a situação na qual incidente a alíquota AD REM onde os produtos são tributados por medida e sendo assim as contribuições calculadas nesse regime especial de tributação não incidem sobre a receita bruta/faturamento. Como bem pontuado no acórdão recorrido a decisão judicial não traz implicação em apuração de indébito nos períodos nos quais incidiu a alíquota AD REM sobre o volume vendido.

Quando a recorrente afirma que o método de cálculo utilizado pela fiscalização não tem amparo legal e que ao seu ver teria que ter sido feito mediante verificação nota a nota fiscal atrai pra si o ônus de juntar referidas notas para comprovar seu crédito e desabona a sua alegação de que seria a questão discutida apenas de direito

O acórdão recorrido afirma que a recorrente não se desincumbiu de comprovar o indébito mesmo usando seu método de nota fiscal por nota fiscal sobre uma suposta base de

cálculo presumida por não ter trazido a colação referido documentário além de que o método utilizado pela fiscalização respeita a decisão judicial que faz lei entre as partes e toda a legislação regente do PIS cofins aplicável ao caso.

Não há dúvidas que a base de cálculo no caso em questão não pode ser presumida como quer a recorrente ademais a base de cálculo para aplicação da alíquota AD REM decorrente da sua opção, não é aquela sob a qual incidiria a alíquota AD VALOREM que constante das notas fiscais e com ICMS incluso foi objeto da Decisão Judicial da qual decorreu o PGIM

No mesmo sentido o entendimento firmado no RE 574.706/PR quanto a exclusão do ICMS da Base de Cálculo do PIS/COFINS decorre que na sistemática da apuração do tributo devido utilizando-se da alíquota AD VALOREM incluía o ICMS destacado

Ademais de se observar que a opção da recorrente pela forma de apuração do valor devido pela alíquota AD REM coloca a questão fora do alcance da aplicação das decisões judiciais firmadas pelo A. STF no Tema 69 e no Mandado de Segurança nº 0021799-23.2006.4.02.5101.

Dessa forma entendo acertado o acórdão recorrido pelo que adoto seus fundamentos como razão de decidir.

Aprecio.

Não assiste razão à recorrente.

3.2 O REGIME ESPECIAL CONFERIDO ÀS RECEITAS ATRELADAS A OPERAÇÕES COM BEBIDAS FRIAS RECAI SOBRE RECEITA BRUTA/FATURAMENTO – IMPOSIÇÃO CONSTITUCIONAL

Alega a recorrente que:

44. Portanto, inafastável a conclusão de que o regime disciplinado pelos então arts. 52 e 58-J da Lei nº 10.833/03 não tributaram outro fato signo presuntivo de riqueza que não a “receita ou faturamento” da Recorrente, ainda que de forma presumida (a partir de preços normalmente praticados no mercado, onde, naturalmente, estão incluídos os valores de ICMS).

45. Caso adotada a premissa consignada pelo r. Despacho Decisório e validada pela DRJ de que o tratamento tributário CST 03 – alíquota ad rem (art. 52 e 58-J da Lei 10.833/03) – estaria fora das grandezas de faturamento e receitas, definidas pela A. Corte Suprema, sequer poder-se-ia classificar a dita tributação especial como PIS e COFINS – mas sim como outra espécie tributária, não prevista na Carta Maior -, eis que a inteligência do art. 195, I, “b”, da CF/88 não possui exceções para diferentes bases de cálculo.

46. **Qualquer que seja o regime de apuração do PIS e da COFINS delimitado pela legislação infraconstitucional – se cumulativo, não cumulativo, de substituição tributária ou concentrado/monofásico, apurado por regime especial ou não –, a base de cálculo, estabelecida na Lei nº 10.833/03 sempre há de observar (como,**

de fato, observou) o critério material do art. 195, I, b da CF/88, nos termos em que interpretado pelo A. STF: faturamento ou receita, o qual não comporta a inclusão do ICMS.

O acórdão recorrido assim se manifestou:

O Despacho Decisório não acolheu os créditos em relação aos valores declarados com CST 03, referente aos produtos tributados por medida, sob o fundamento de que as contribuições calculadas nesse regime especial de tributação não incidem sobre a receita bruta/faturamento, acrescentando que o referido regime não foi objeto de discussão judicial no mandado de segurança ou no RE 574706/PR (Tema 69).

A INTERESSADA alega ser ilegal a decisão fiscal proferida no despacho decisório, aduzindo afronta à decisão do STF ou à coisa julgada. E, como acima relatado, defende a aplicabilidade ao presente caso do entendimento firmado no RE 574.706/PR com base na tese de que o critério material constitucionalmente posto para a hipótese de incidência da Cofins é a receita/faturamento, sendo, portanto, o valor apurado no âmbito do regime especial, de que ora se trata, uma presunção da receita/faturamento. unidade de medida (CST 03) decorre de uma opção pelo regime especial (ad rem) que era previsto nos art. 52 da Lei nº 10.833/2003, o qual foi regularmente inserido no sistema jurídico. Segundo, na contribuição apurada nos termos da legislação de regência, não há a inclusão na base de cálculo de valores do ICMS incidente sobre o valor da mercadoria vendida.

Todas as manifestações do Governo Federal, da Receita Federal e da Procuradoria da Fazenda Nacional, trazidas pela INTERESSADA, tratam da exclusão do ICMS da base de cálculo das contribuições em epígrafe quando da aplicação das alíquotas ad valorem e não nas alíquotas ad rem.

Portanto, para deslinde do litígio, necessário é ter em conta que a modalidade de apuração da contribuição de que tratam os artigos 12e22da Lei nº 10.833/2003 é distinta da prevista nos artigos 49 e 52 da mesma lei.

No período de apuração dos valores da contribuição em apreço, a matéria estava disciplinada no art. 49 da Lei nº 10.833/2003, que segue, com destaque nossos:

Art. 49. A contribuição para o PIS/PASEP e a COFINS devidas pelos importadores e pelas pessoas jurídicas que procedam à industrialização dos produtos classificados nas posições 22.01, 22.02, 22.03 (cerveja de malte) e no código 2106.90.10 Ex 02 (preparações compostas, não alcoólicas, para elaboração de bebida refrigerante), todos da TIPI, aprovada pelo Decreto nº 4.542, de 26 de dezembro de 2002, serão calculadas sobre a receita bruta decorrente da venda desses produtos, respectivamente, com a aplicação das alíquotas de **25%** (dois inteiros e cinco décimos por cento) e 11.9% (onze inteiros e nove décimos por cento).

Opcionalmente, as pessoas jurídicas que auferissem os referidos tipos de receita poderiam adotar o regime especial de apuração e de pagamento das referidas

contribuições, com base em valores fixados por unidade de litro do produto (alíquota específica), nos termos do art. 52, transcrito com destaques nossos:

Art. 52. A pessoa jurídica industrial dos produtos referidos no art. 49 poderá optar por regime especial de apuração e pagamento das contribuições para o PIS/PASEP e da COFINS, no qual os valores das contribuições são fixados por unidade de litro do produto, respectivamente, em: (Produção de efeito) (Vide Decreto nº 5.062, de 2004) (Vide Lei nº 11.727, de 2008) (Vigência)

I - refrigerantes classificados no código 2202 da TIPI, R\$ 0,0212 (duzentos e doze décimos de milésimo do real) e R\$ 0,0980 (noventa e oito milésimos do real);

I- água e refrigerantes classificados nos códigos 22.01 e 22.02 da TIPI, R\$ 0,0212 (duzentos e doze décimos de milésimo do real) e R\$ 0,0980 (noventa e oito milésimos do real); (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004) (Vide Decreto nº 5.162, de 2004)

II- bebidas classificadas no código 2203 da TIPI, R\$ 0,0368 (trezentos e sessenta e oito décimos de milésimos do real) e R\$ 0,1700 (dezesete centésimos do real);

III - preparações compostas classificadas no código 2106.90.10, ex 02, da TIPI, para elaboração de bebida refrigerante do capítulo 22, R\$ 0,1144 (um mil, cento e quarenta e quatro décimos de milésimo do real) e R\$ 0,5280 (quinhentos e vinte e oito milésimos do real).

(...)

§ 3º A opção prevista neste artigo será exercida, segundo normas e condições estabelecidas pela Secretaria da Receita Federal, até o último dia útil do mês de novembro de cada ano-calendário, produzindo efeito, de forma irretroativa, durante todo o ano-calendário subsequente ao da opção.

(...)

§ 7º A opção a que se refere este artigo será automaticamente prorrogada para o ano-calendário seguinte, salvo se a pessoa jurídica dela desistir, nos termos e condições estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal, até o último dia útil do mês de outubro do ano-calendário, hipótese em que a produção de efeito se dará a partir do dia 12 de janeiro do ano-calendário subsequente.

A tributação pelo regime não cumulativo aplicável para os contribuintes em geral de que tratam os artigos 12e22 da Lei nº 10.833/2003 consiste em uma tributação com incidência da alíquota prevista sobre a produção (receita ou faturamento). Já a modalidade de tributação de que trata o art. 52 da nº 10.833/2003, refere-se ao produto; representa uma tributação diferenciada, fixa e específica, em que os valores das contribuições são fixados por unidade de litro de determinados produtos (ad rem). Trata-se de um regime especial de apuração das contribuições, alternativo ao regime de apuração para as pessoas e produtos de que trata o art. 49; é de livre opção pelo contribuinte produtor/importador e específico para

determinados produtos, previsto em dispositivos de lei que, repita-se, foram regularmente inseridos no sistema jurídico.

Destarte, a receita bruta auferida pelos produtores ou importadores no caso específico de vendas de água, refrigerante, cerveja e preparações compostas classificados nos códigos 22.01, 22.02, 22.03 e 2106.90.10 Ex 02, todos da TIPI, foi expressamente excluída da sistemática de tributação não cumulativa, conforme determinado nos incisos VIII e IX do § 12 do art. 22, que seguem transcritos:

Art. 1º A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, com a incidência não-cumulativa, tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

(...)

Art. 2º Para determinação do valor da COFINS aplicar-se-á, sobre a base de cálculo apurada conforme o disposto no art. 12, a alíquota de 7,6% (sete inteiros e seis décimos por cento). (Produção de efeito) (Vide Medida Provisória nº 497, de 2010)

§ 1º Exceção-se do disposto no caput deste artigo a receita bruta auferida pelos produtores ou importadores, que devem aplicar as alíquotas previstas: (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004) (Vide Medida Provisória nº 497, de 2010)

(...)

VIII — no art. 49 desta Lei, e alterações posteriores, no caso de venda de água, refrigerante, cerveja e preparações compostas classificados nos códigos 22.01, 22.02, 22.03 e 2106.90.10 Ex 02, todos da TIPI. (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

(...)

IX - no art. 52 desta Lei, e alterações posteriores, no caso de venda de água, refrigerante, cerveja e preparações compostas classificados nos códigos 22.01, 22.02, 22.03 e 2106.90.10 Ex 02, todos da TIPI; (Incluído pela Lei nº 10.925, de 2004)

O art. 56 expressamente previa:

Art. 56. As receitas decorrentes das operações referidas nos arts. 49 a 52 não se sujeitam à incidência não-cumulativa da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS de que tratam esta Lei e a Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002.

Tanto é assim que as hipóteses de crédito não eram as previstas no art. 32 da Lei nº 10.833/2003 (aplicáveis à apuração da contribuição na forma dos artigos 12 e 22), como determinava no art. 56, mas as previstas nos artigos 55, e 58, como segue:

Art. 55. O disposto nos arts. 49 e 52 aplica-se às pessoas jurídicas neles referidas, inclusive em operações de revenda dos produtos ali mencionados, admitido,

neste caso, o crédito dos valores da contribuição para o PIS/PASEP e o da COFINS pagos na respectiva aquisição. (Produção de efeito) (Vide Lei nº 10.865, de 2004) (Vide Lei nº 11.727, de 2008) (Vigência)

(...)

Art. 58. As pessoas jurídicas referidas no art. 52 poderão, para fins de determinação do valor devido da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS apuradas segundo as normas ali referidas, creditar-se, em relação à: (Produção de efeito) (Vide Lei nº 10.865, de 2004) (Vide Lei nº 11.727, de 2008) (Vigência) (Vide Lei nº 11.727, de 2008) (Vigência)

- I- contribuição para o PIS/PASEP, do saldo dos créditos apurados de conformidade com a Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, não aproveitados pela modalidade de tributação não-cumulativa;
- II- II - COFINS, do valor equivalente a 3% (três por cento) do valor de aquisição do estoque de abertura de matérias-primas e materiais de embalagem, relacionados no Anexo Único, existente no primeiro dia de vigência do regime de apuração estabelecido no art. 52 desta Lei.

Como se vê, o valor das contribuições nesse regime especial não é apurado a partir do preço pago pelo adquirente, conforme consignado em nota fiscal, na qual haveria o destaque o ICMS. O valor a ser pago pelas pessoas referidas nos dispositivos, acima transcritos, resulta do volume comercializado ao qual é aplicado o valor da contribuição fixada para cada produto, conforme seu NCM, pelo que, à evidência, não há a inclusão do valor do ICMS nesse resultado; o valor da contribuição é fixo por volume do produto. Não há que se falar, portanto, em base de cálculo presumida a fim de justificar um eventual cálculo de um ICMS presumido a ser considerado na formação do preço do produto comercializado e, assim, ser excluído da base de cálculo.

Observe-se, ainda, que os Decretos nºs 5.062, de 30 de abril de 2004 e 5.162, de 29 de julho de 2004 não tratam de qualquer forma de apuração dos preços considerados na fixação dos valores das contribuições por produto do NCM; fixaram apenas o coeficiente para redução das alíquotas específicas da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins de que tratam os arts. 51 e 52 da Lei nº 10.833/2003.

Corroborando o que aqui se diz, traz-se a Solução de Consulta Cosit nº 177, de 31/05/2019, cuja trecho de interesse da ementa segue transcrita, com destaque nosso:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS EXCLUSÃO DO ICMS DA BASE DE CÁLCULO DA COFINS. RECURSO EXTRAORDINÁRIO NP 574.706/PR. FATURAMENTO. INCIDÊNCIA POR UNIDADE DE MEDIDA. NÃO APLICABILIDADE.

Em relação à exclusão do ICMS da base de cálculo da Cofins de que trata a decisão proferida pelo STF em sede do RE nº 574.706/PR:

a) alcança somente as hipóteses nas quais o faturamento ou a receita bruta faz parte da base de cálculo da Cofins; e b) não é autorizada nas hipóteses em que a pessoa jurídica optante pelo regime especial de que trata o § 42 do art. 52da Lei nº 9.718, de 1998, apura o valor devido dessa contribuição aplicando alíquotas específicas ou ad rem sobre volume (medido em metros cúbicos) por ela comercializado. Dispositivos Legais: Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 12; Lei nº 9.718, de 1998, arts. 22, 32e 52, caput e §§ 42 e 82; Lei nº 10.637, de 2002, art. 12; Lei nº 10.833, de 2003, art. 12; e Decreto nº 6.573, de 2008.

Tal consulta, embora não trate especificamente do regime especial em tela, cuida de outro regime especial de apuração da contribuição que também prevê a aplicação de valores fixos da contribuição sobre o volume (medido em metros cúbicos) comercializado. Oportuna a transcrição de alguns trechos, que seguem com destaques aqui acrescidos:

12. No entanto, o STF, ao julgar o Recurso Extraordinário nº 574.706/PR, com repercussão geral reconhecida, fixou a tese de que "o ICMS não compõe a base de cálculo para a incidência do PIS e da Cofins", nos seguintes termos:

(...)

13. Trata-se de decisão relacionada a recurso extraordinário interposto contra acórdão do Tribunal Regional Federal da 412 Região, na qual se discute se o ICMS é integrante ou não do conceito de faturamento, e por conseguinte, da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

(...)

14. Nesses termos, "a exclusão do ICMS da base de cálculo das contribuições" de que trata a decisão em análise alcança somente as hipóteses nas quais o faturamento faz parte da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

15. Assim, não faz sentido a exclusão do ICMS da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cotins, quando esse imposto sequer chegou a fazer parte de referida base de cálculo.

16. Cite-se por oportuno, que a legislação tributária, em alguns casos, faz recair sobre valores que não incluem o faturamento ou a receita bruta, a incidência da Contribuição para PIS/Pasep e da Cofins.

(...)

18. O § 42 do art. 52da Lei nº 9.718, de 1998, permite a produtores, a importadores e a distribuidores de álcool, a opção por regime especial de apuração e de pagamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cotins no qual a incidência dessas contribuições ocorre mediante a aplicação de determinadas

alíquotas específicas ou ad rem sobre unidades de volume (por metro cúbico neste caso):

"Art. 5º. A Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins incidentes sobre a receita bruta auferida na venda de álcool, inclusive para fins carburantes, serão calculadas com base nas alíquotas, respectivamente, de: (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008).

(...)

§ 4º O produtor, o importador e o distribuidor de que trata o caput deste artigo poderão optar por regime especial de apuração e pagamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cotins, no qual as alíquotas específicas das contribuições são fixadas, respectivamente, em: (Incluído pela Lei nº 11.727, de 2008)

I — R\$ 23,38 (vinte e três reais e trinta e oito centavos) e R\$ 107,52 (cento e sete reais e cinquenta e dois centavos) por metro cúbico de álcool, no caso de venda realizada por produtor ou importador; (Incluído pela Lei nº 11.727, de 2008)

II — R\$ 58,45 (cinquenta e oito reais e quarenta e cinco centavos) e R\$ 268,80 (duzentos e sessenta e oito reais e oitenta centavos) por metro cúbico de álcool, no caso de venda realizada por distribuidor. (Incluído pela Lei nº 11.727, de 2008).

§ 5º A opção prevista no § 42 deste artigo será exercida, segundo normas e condições estabelecidas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, até o último dia útil do mês de novembro de cada ano-calendário, produzindo efeitos, de forma irrevogável, durante todo o ano-calendário subsequente ao da opção. (Incluído pela Lei nº 11.727, de 2008).

(...)

§ 8º Fica o Poder Executivo autorizado a fixar coeficientes para redução das alíquotas previstas no caput e no

(...)

19. Diante da autorização contida no § 82 do art. 52da Lei nº 9.718, de 1998, o Decreto nº 6.573, de 19 de setembro de 2008, com a redação dada pelo art. 22do Decreto nº 9.112, de 28 de julho de 2017, fixou coeficientes que reduzem as alíquotas específicas de que trata o § 42 do art. 52da Lei nº 9.718, de 1998.

19.1. Referidas alíquotas específicas reduzidas, ao serem aplicadas sobre determinada quantidade de volume de álcool comercializado (medido em metros cúbicos), resultam nos valores da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins devidos pela pessoa jurídica optante pelo regime especial de que trata o § 42 do art. 52da Lei n 9.718, de 1998.

19.2. Consta-se assim, que nesse caso, o ICMS não integra a base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cotins devidas por aquelas pessoas jurídicas.

20. Assim, a decisão proferida pelo STF em sede do RE 574.706/PR não autoriza a exclusão do ICMS da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins

nas hipóteses em que a pessoa jurídica optante pelo regime especial de que trata o § 42 do art. 52da Lei nº 9.718, de 1998, apura o valor devido dessas contribuições aplicando alíquotas específicas ou ad rem sobre volume (medido em metros cúbicos) por ela comercializado. Não há, portanto, como "apurar e quantificar aquelas contribuições nos termos do comando judicial concedido" ou "como proceder à exclusão do ICMS" relacionada a citada decisão.

Ante tudo o exposto, deve-se considerar legítima e correta a não consideração, na apuração do direito creditório, dos valores correspondentes à situação tributária em questão.

A seguir transcrevo argumento da recorrente que implica em considerar inconstitucional a legislação aplicada:

45. Caso adotada a premissa consignada pelo r. Despacho Decisório e validada pela DRJ de que o tratamento tributário CST 03 – alíquota ad rem (art. 52 e 58-J da Lei 10.833/03) – estaria fora das grandezas de faturamento e receitas, definidas pela A. Corte Suprema, sequer poder-se-ia classificar a dita tributação especial como PIS e COFINS – mas sim como outra espécie tributária, não prevista na Carta Maior -, eis que a inteligência do art. 195, I, "b", da CF/88 não possui exceções para diferentes bases de cálculo.

A alegação de inconstitucionalidade quanto a aplicação da legislação que está plenamente válidas não deve ser conhecida por disposição da Súmula CARF Nº 02.

Ademais a decisão judicial da qual decorreu o crédito pleiteado deve ser cumprida em seus estritos termos. Tratando-se de apuração de créditos decorrente de decisão judicial deve-se observância aos seus estritos termos não cabendo qualquer tipo de interpretação a fim de estender ou restringir seus efeitos.

Entendo que não se deve conhecer alegação que de sua aceitação implique em considerar inconstitucional lei plenamente válida.

Aprecio.

Não conheço e aplico a Súmula CARF 02.

3.3 A APURAÇÃO VIA ALÍQUOTAS AD REM SE BASEIA NA AFERIÇÃO DO PREÇO DAS BEBIDAS E, PORTANTO, NA RECEITA/FATURAMENTO (AINDA QUE DE FORMA ESTIMADA) – METODOLOGIA DE CÁLCULO

Alega a recorrente que:

57. Isso é, a metodologia de cálculo então disciplinada pelos regimes especiais da contribuição para o PIS e da COFINS para o segmento de bebidas frias (arts.52 e 58-J da Lei nº 10.833/2003) previa a apuração das contribuições mediante a aplicação de alíquotas ad rem (específicas) sobre o litro de produto vendido. E a formação das alíquotas ad rem tomava como ponto de partida o preço médio de venda. **Logo, é premissa inafastável que a contribuição ao PIS e a COFINS**

apuradas nos regimes especiais do segmento de bebidas frias continham ICMS em suas bases de cálculo, pois os preços de venda no varejo SEMPRE contêm valores embutidos a título de ICMS.

58. Tal circunstância (inclusão do ICMS no preço de venda do varejo) é capturada, por exemplo, pelo Índice de Preços ao Consumidor Amplo (IPCA), isto é, índice que mede a inflação do período⁸.

(...)

64. Pelo exposto, veja-se que a materialidade da contribuição ao PIS e da COFINS – qual seja, receita/faturamento -, não se altera no regime especial das bebidas frias, regido pela tributação via alíquotas ad rem. Pelo contrário, o método de tributação da contribuição ao PIS e da COFINS com alíquotas ad rem buscava, justamente, concretizar a tributação da receita/faturamento, na medida em que se baseava nos valores dos produtos praticados no varejo, que indubitavelmente contém o ICMS, como se demonstrou por exemplos reais.

(...)

66. Em outras palavras, a metodologia captura o valor de receita de cada litro de produto comercializado pela Recorrente, bem como o valor atribuível de PIS e COFINS apurados por alíquota ad rem. Tal verificação, de pronto, evidencia matematicamente aquilo que se procurou demonstrar até aqui: a apuração das contribuições por meio de alíquota ad rem representa mera técnica de arrecadação, instituída apenas no intuito de facilitar a fiscalização e o controle da tributação desses produtos, sendo vedado interpretar essa metodologia com distanciamento da matriz constitucional do PIS e da COFINS, que admite exclusivamente a incidência sobre receita/faturamento. Não fosse isso, a conclusão não seria outra, como dito, que não a total inconstitucionalidade da exigência das contribuições com base em alíquota ad rem.

67. A metodologia utilizada pela Recorrente procura, tão somente, atrelar o valor da receita auferida ao volume dos produtos vendidos e ao montante dos tributos apurados, como corolário de sua atividade. Ora, se a Recorrente vende produtos embalados por unidade de medida, é evidente que há correlação entre a receita auferida com a venda desses produtos, o volume comercializado e as contribuições apuradas no período, o que desconstrói a equivocada premissa Fiscal acatada pela DRJ.

(...)

68. E nem se alegue, tal como invocado pela DRJ, que a glosa parcial das compensações haveria de ser mantida com fulcro na Solução de Consulta Cosit nº 177, de 31/05/2019, na qual se afastou o reconhecimento de direito creditório de contribuição ao PIS e da COFINS em razão da exclusão do ICMS em operações praticadas por empresa do setor de combustíveis.

69. Isso porque os efeitos vinculantes das soluções de consulta proferidas pela COSIT se limitam à “hipótese por elas abrangida” (art. 33 da IN RFB 2058/2021) e a referida norma remete a regime especial distinto do ora debatido (combustíveis vs. bebidas frias).

70. Ademais, as Soluções de Consulta não são vinculantes ao processo administrativo fiscal, tanto é que o art. 9º da Instrução Normativa 1396/2013 prescreve que as Soluções de Consulta Cosit têm efeitos vinculantes tão somente no âmbito da RFB13. E, ainda, a referida na Solução de Consulta Cosit vem sendo condenada no Judiciário, tal como se depreende do que foi julgado no Mandado de Segurança em trâmite perante o Tribunal Regional Federal da 1ª Região nº 1022237-75.2021.4.01.360014 .

Consta do acórdão recorrido a esse respeito que:

(...)

Como se vê, o valor das contribuições nesse regime especial não é apurado a partir do preço pago pelo adquirente, conforme consignado em nota fiscal, na qual haveria o destaque o ICMS. O valor a ser pago pelas pessoas referidas nos dispositivos, acima transcritos, resulta do volume comercializado ao qual é aplicado o valor da contribuição fixada para cada produto, conforme seu NCM, pelo que, à evidência, não há a inclusão do valor do ICMS nesse resultado; o valor da contribuição é fixo por volume do produto. Não há que se falar, portanto, em base de cálculo presumida a fim de justificar um eventual cálculo de um ICMS presumido a ser considerado na formação do preço do produto comercializado e, assim, ser excluído da base de cálculo.

Corroborando o que aqui se diz, traz-se a Solução de Consulta Cosit nº 177, de 31/05/2019, cuja trecho de interesse da ementa segue transcrita, com destaque nosso:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS EXCLUSÃO DO ICMS DA BASE DE CÁLCULO DA COFINS. RECURSO EXTRAORDINÁRIO NP 574.706/PR. FATURAMENTO. INCIDÊNCIA POR UNIDADE DE MEDIDA. NÃO APLICABILIDADE. Em relação à exclusão do ICMS da base de cálculo da Cofins de que trata à decisão proferida pelo STF em sede do RE nº 574.706/PR:

a) alcança somente as hipóteses nas quais o faturamento ou a receita bruta faz parte da base de cálculo da Cofins; e b) não é autorizada nas hipóteses em que a pessoa jurídica optante pelo regime especial de que trata o § 42 do art. 52da Lei nº 9.718, de 1998, apura o valor devido dessa contribuição aplicando alíquotas específicas ou ad rem sobre volume (medido em metros cúbicos) por ela comercializado. Dispositivos Legais: Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 12; Lei nº 9.718, de 1998, arts. 22, 32e 52, caput e §§ 42 e 82; Lei nº 10.637, de 2002, art. 12; Lei nº 10.833, de 2003, art. 12; e Decreto nº 6.573, de 2008.

Tal consulta, embora não trate especificamente do regime especial em tela, cuida de outro regime especial de apuração da contribuição que também prevê a aplicação de valores fixos da contribuição sobre o volume (medido em metros cúbicos) comercializado. Oportuna a transcrição de alguns trechos, que seguem com destaques aqui acrescidos:

12. No entanto, o STF, ao julgar o Recurso Extraordinário nº 574.706/PR, com repercussão geral reconhecida, fixou a tese de que "o ICMS não compõe a base de cálculo para a incidência do PIS e da Cofins", nos seguintes termos:

13. Trata-se de decisão relacionada a recurso extraordinário interposto contra acórdão do Tribunal Regional Federal da 412 Região, na qual se discute se o ICMS é integrante ou não do conceito de faturamento, e por conseguinte, da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

14. Nesses termos, "a exclusão do ICMS da base de cálculo das contribuições" de que trata a decisão em análise alcança somente as hipóteses nas quais o faturamento faz parte da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

15. Assim, não faz sentido a exclusão do ICMS da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cotins, quando esse imposto sequer chegou a fazer parte de referida base de cálculo.

16. Cite-se por oportuno, que a legislação tributária, em alguns casos, faz recair sobre valores que não incluem o faturamento ou a receita bruta, a incidência da Contribuição para PIS/Pasep e da Cofins.

(...)

18. O § 42 do art. 52da Lei nº 9.718, de 1998, permite a produtores, a importadores e a distribuidores de álcool, a opção por regime especial de apuração e de pagamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cotins no qual a incidência dessas contribuições ocorre mediante a aplicação de determinadas alíquotas específicas ou ad rem sobre unidades de volume (por metro cúbico neste caso):

Por todo o acima exposto entendo que a apuração do crédito respeitou os estritos termos do dispositivo da decisão judicial que amparou o pleito da recorrente.

O raciocínio proposto pela recorrente para vincular o valor do faturamento dentro do qual encontrava-se o ICMS a base de cálculo na qual incidiu a alíquota AD REM que corresponde quantidade (unidade de medida) não tem amparo legal.

Acertada a fiscalização que se ateve ao dispositivo da decisão transitada em julgado que determinou a exclusão do ICMS do faturamento no qual estava incluso não enveredando por interpretação de nível constitucional visto que a decisão judicial deve ser considerada nos seus estritos termos não podendo ser afastada a aplicação da legislação que não tenha sido contemplada em seu dispositivo.

Aprecio.

Não assiste razão à recorrente.

3.4 A PRÓPRIA FORMA DE APURAÇÃO DA CONTRIBUIÇÃO AO PIS E DA COFINS ADOTADA PELA RFB CONFIRMA QUE A TRIBUTAÇÃO VIA ALÍQUOTAS AD REM REMETE À RECEITA/FATURAMENTO, QUE ABRANGE O ICMS

Alega a recorrente que:

(...)

82. Para calcular o valor que havia sido indevidamente incluído na base de cálculo das receitas de CST 01, a D. Fiscalização efetuou regra de proporcionalização, concluindo que dos R\$ 24.453.097,48, equivalente ao ICMS destacado no período, apenas R\$ 948.963,84 seriam relativos a CST 01 e, portanto, passíveis de exclusão para fins de repetição de indébito:

(...)

83. Ou seja, a D. Fiscalização admite, em sua própria metodologia, que as receitas de CST 03 continham ICMS Destacado. Por consequência, obviamente há valores que devem ser decotados dessa base de cálculo, por expressa determinação judicial.

84. Portanto, (a) sendo inafastável que o regime especial buscou tributar a “receita ou faturamento” e, (b) considerando-se que os regimes especiais de tributação pela contribuição ao PIS e pela COFINS nos termos dos arts. 52 e 58-J da Lei nº 10.833/2003 pressupõem, na formação do conceito de receita ou faturamento tributável, o montante de ICMS, (c) conseqüentemente, não há como se conceber uma tributação presumida de receita ou faturamento que desconsiderasse em sua mensuração o montante de ICMS, ainda que igualmente presumido. Assim, em atendimento à determinação vinculante do A. STF e firmada individualmente no MS da Recorrente, tais valores devem ser excluídos, resultando em indébito tributário a ser recuperado em razão da decisão judicial transitada em julgado.

Entendo que o detalhamento constante do DACON e/ou EFD CONTRIBUIÇÕES também separa por tipos de incidências aquelas calculadas por alíquotas AD VALOREM de outras incidências como a aplicação da alíquota AD REM sobre unidade de medida.

Embora ao final da apuração do DACON seja consolidado o valor devido sobre denominação faturamento não tem o condão de invalidar a legislação aplicável que determina os casos onde aplicável a alíquota AD VALOREM ou AD REM determinado respectivamente a base sobre a qual referidas alíquotas incidem.

Nesse aspecto entendo acertado o acórdão pelo que adoto seus fundamentos como razão de decidir.

Aprecio.

Não assiste razão à recorrente.

3.5 O REGIME DE TRIBUTAÇÃO DAS BEBIDAS FRIAS (ART. 52 E 58-J DA LEI 10.833/2003) NÃO CONSISTE EM INCENTIVO FISCAL

Alega a recorrente que:

85. Não bastasse os fundamentos acima serem suficientes para corroborar a correção da conduta da Recorrente, há um elemento a mais a ser considerado, relativo **ao contexto de tramitação da legislação que instituiu o regime especial de tributação das bebidas frias (arts. 52 e 58-J da Lei nº 10.833/2003) à luz das normas da Lei de Responsabilidade Fiscal.**

86. Fosse a referida sistemática de apuração alguma espécie de incentivo fiscal, tributando algo diferente do faturamento/receita bruta, haveria impedimentos à sua aprovação, no contexto do art. 14 da Lei Complementar 101/2001, o que não ocorreu.

(...)

93. Isso implica dizer, em reforço ao que já se expôs, que o regime especial de apuração não significa conceitualmente (nunca significou) a instituição de um tributo diferente da contribuição ao PIS e da COFINS, incidente sobre grandeza diferente da receita ou faturamento, como se fosse algum tipo de benesse ao setor (fosse assim, não passaria pelo crivo da análise financeiro-orçamentária que, como visto, foi feita); ao revés, tratam-se de típicas contribuições sociais para a seguridade social, incidentes sobre a materialidade faturamento/receita, tal como para a generalidade dos contribuintes. **A única diferença se refere à técnica de mensuração deste faturamento/receita** (de forma presumida, a partir de um valor pré-determinado, a ser aplicado sobre a quantidade de itens vendidos).

94. Por todas essas razões, está certa a conclusão de que a base de cálculo do PIS e da COFINS, independentemente da sistemática de apuração (CST 01, CST 02 ou CST 03), considera as grandezas de faturamento e receita, já definidas no Tema 69 pelo A. STF, as quais não comportam a inclusão do ICMS em sua apuração – justamente o crédito apurado pela Recorrente, em razão do trânsito em julgado de decisão favorável no MS nº 0021799-23.2006.4.02.5101, e que fora utilizado nas PER/DCOMP em referência.

Consta do acórdão recorrido que:

Inicialmente, não se vislumbra qualquer ilegalidade na Auditoria Fiscal. Igualmente não se verifica a alegada afronta à decisão do STF ou à coisa julgada. Primeiro, a tributação por unidade de medida (CST 03) decorre de uma opção pelo regime especial (ad rem) que era previsto nos art. 52 da Lei nº 10.833/2003, o qual foi regularmente inserido no sistema jurídico. Segundo, na contribuição

apurada nos termos da legislação de regência, não há a inclusão na base de cálculo de valores do ICMS incidente sobre o valor da mercadoria vendida.

Todas as manifestações do Governo Federal, da Receita Federal e da Procuradoria da Fazenda Nacional, trazidas pela INTERESSADA, tratam da exclusão do ICMS da base de cálculo das contribuições em epígrafe quando da aplicação das alíquotas ad valorem e não nas alíquotas ad rem.

Portanto, para deslinde do litígio, necessário é ter em conta que a modalidade de apuração da contribuição de que tratam os artigos 12e22da Lei nº 10.833/2003 é distinta da prevista nos artigos 49 e 52 da mesma lei.

(...)

Opcionalmente, as pessoas jurídicas que auferissem os referidos tipos de receita poderiam adotar o regime especial de apuração e de pagamento das referidas contribuições, com base em valores fixados por unidade de litro do produto (alíquota específica), nos termos do art. 52, transcrito com destaques nossos:

(...)

Como se vê, o valor das contribuições nesse regime especial não é apurado a partir do preço pago pelo adquirente, conforme consignado em nota fiscal, na qual haveria o destaque o ICMS. O valor a ser pago pelas pessoas referidas nos dispositivos, acima transcritos, resulta do volume comercializado ao qual é aplicado o valor da contribuição fixada para cada produto, conforme seu NCM, pelo que, à evidência, não há a inclusão do valor do ICMS nesse resultado; o valor da contribuição é fixo por volume do produto. Não há que se falar, portanto, em base de cálculo presumida a fim de justificar um eventual cálculo de um ICMS presumido a ser considerado na formação do preço do produto comercializado e, assim, ser excluído da base de cálculo.

Pelo exposto acima a decisão recorrida não interpretou a decisão judicial no sentido de que se tratasse de benefício fiscal apenas cumpriu a decisão judicial nos seus estritos termos sem ampliar o seu alcance como quer a recorrente para excluir algo (ICMS) que não restou comprovado que tenha sido incluído até porque seria uma impossibilidade lógica discernir dentro de uma alíquota que o ICMS tenha sido incluído e outras parcelas não tenham sido contempladas.

Ademais a aplicação da alíquota AD REM sobre uma base de unidade de medida dependeu de opção da recorrente independente que reproduzisse fielmente o apurado pela alíquota AD VALOREM sobre o faturamento ou não.

Não se pode desconhecer que o aspecto quantitativo do tributo que foi discutido na decisão judicial que amparou o crédito pleiteado era decorrente da aplicação de alíquotas AD VALOREM sobre o faturamento dispondo pois a decisão judicial pela exclusão do ICMS que na aplicação da alíquota AD VALOREM incidia sobre o faturamento que incluía o ICMS.

Porém na sistemática da aplicação da alíquota AD REM que por opção da recorrente incidu em alguns períodos sobre alguns produtos não se verifica essa inclusão do ICMS sobre a quantidade vendida.

Na apuração com aplicação da alíquota AD REM sobre unidade de medida não há como ocorrer a situação que originou a decisão judicial qual seja a aplicação da alíquota ad valorem sobre o faturamento que pela sua própria sistemática incluía o ICMS.

Dessa forma entendo acertado o acórdão recorrido de forma que o dispositivo da decisão judicial não se aplica nos períodos em que a opção da recorrente foi pelo Regime de tributação especial com aplicação da alíquota AD REM sobre determinados produtos (CST 03).

Aprecio.

Não assiste razão à recorrente.

3.6 O DIREITO À APROPRIAÇÃO DE CRÉDITOS DA CONTRIBUIÇÃO AO PIS E DA COFINS REFERENTES A RECEITAS SUJEITAS AO REGIME ESPECIAL DE BEBIDAS FRIAS, TENDO EM VISTA OS EFEITOS DA COISA JULGADA NO MANDADO DE SEGURANÇA Nº 0021799-23.2006.4.02.5101

Alega a recorrente que:

96. A DRJ também decidiu pela improcedência da Manifestação de Inconformidade por não vislumbrar ilegalidade sob a perspectiva de afronta ao decidido pelo A. STF no RE 574.706/PR e à coisa julgada decorrente do MS nº 0021799-23.2006.4.02.5101 (exclusão do ICMS) e, singelamente afastou toda a robusta argumentação posta pela Recorrente sob a alegação de que as manifestações do Governo Federal, da Receita Federal e da Procuradoria da Fazenda Nacional – invocadas pela Recorrente – tratariam exclusivamente da exclusão do ICMS da base de cálculo das contribuições em epígrafe quando da aplicação das alíquotas ad valorem e não nas alíquotas ad rem.

97. Com as devidas escusas de estilo, a Recorrente pugna para que tal entendimento superficial e simplista não seja perpetuado neste Eg. CARF, na medida em que jamais constou - ou faz sentido - a aventada diferenciação no enfrentamento do tema da exclusão do ICMS da base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS à luz dos regimes de tributação ad valorem e ad rem.

(...)

102. Transitou em julgado no âmbito do Mandado de Segurança nº 0021799-23.2006.4.02.5101 provimento jurisdicional amplo e irrestrito, no sentido de, em atenção à tese fixada pelo A. STF no bastante mencionado RE n.º 574.706/PR, assegurar que “o ICMS não compõe a base de cálculo para a incidência do PIS e da COFINS”, na medida em que o imposto estadual não corresponde a faturamento ou mesmo receita da pessoa jurídica, por não se incorporar ao

patrimônio desta, mas apenas transitar pela respectiva contabilidade” (fls. 1144/1146).

(...)

106. Com isso, a Recorrente teve assegurado o direito ao indébito tributário em razão da indevida inclusão do valor do ICMS nas bases de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS, sem qualquer limitação quanto ao regime especial das bebidas frias (arts. 52 e 58-J da Lei nº 10.833/2003) ou a qualquer outra modificação legislativa ocorrida após o ajuizamento da ação.

(...)

107. Como se nota, a decisão transitada em julgado no Mandado de Segurança definiu a estrutura da relação jurídico-tributária a ser observada pela Recorrente e a União no que concerne à apuração da COFINS e do PIS, refletindo em consequente mensuração de indébito tributário.

(...)

110. O art. 508 do CPC/2015 prescreve que, uma vez transitada em julgado a decisão, **reputam-se deduzidas e repelidas todas as alegações e defesas, inclusive aquelas que pretensamente pudessem prejudicar a tese da Recorrente** (como a alegação de inaplicabilidade do Tema 69 ao contexto da tributação por alíquota ad rem):

“Art. 508. Transitada em julgado a decisão de mérito, considerar-se-ão deduzidas e repelidas todas as alegações e as defesas, que a parte poderia opor tanto ao acolhimento quanto à rejeição do pedido”.

(...)

111. Esta norma, ademais, é consentânea e coerente com a máxima de que é a parte dispositiva da decisão que faz coisa julgada, sendo irrelevantes, para fins exclusivos de imutabilidade da decisão judicial, os fundamentos apreciados ou expostos na decisão, consoante o disposto nos artigos 502, 503 e 504 do CPC23 .

112. Caso a União tivesse qualquer discordância em relação ao regime especial do setor de bebidas frias e à sua inclusão no quanto decidido no processo, por supostamente entender que não ensejaria a incidência da contribuição ao PIS e da COFINS sobre as grandezas do faturamento e/ou receita, poderia suscitar seu ponto a qualquer momento do processo, inclusive via oposição de Embargos de Declaração em face das decisões proferidas, nos termos do artigo 1.022 do CPC. Não resta dúvida de que esse ônus de levantar qualquer especificidade do regime especial das bebidas frias caberia ao Fisco.

(...)

115. Nem se alegue tratar-se a suposta limitação legislativa – mormente a estipulada no art. 58-J da Lei nº 10.833/2003, incluída pela Lei nº 11.727/2008 –

de circunstância superveniente ao ajuizamento da ação pois, ainda assim, reputar-se-ia considerada e afastada, por força do artigo 493 do CPC/201524 .

116. Inclusive, cabe ressaltar, com as devidas vênias, que o r. Despacho Decisório esquece de observar que estamos tratando de provimentos jurisdicionais firmados no contexto de **relações tributárias de trato sucessivo**. Isso significa que, uma vez fixada a relação jurídica de base (“o ICMS não compõe a base de cálculo para fins de incidência do PIS/COFINS”), a determinação jurisdicional também alcança os fatos geradores futuros, a despeito do eventual advento de novas Legislações, desde que não tenham alterado substancialmente a materialidade da incidência tributária, objeto do reconhecimento da interpretação judicial.

116. Inclusive, cabe ressaltar, com as devidas vênias, que o r. Despacho Decisório esquece de observar que estamos tratando de provimentos jurisdicionais firmados no contexto de relações tributárias de trato sucessivo. Isso significa que, uma vez fixada a relação jurídica de base (“o ICMS não compõe a base de cálculo para fins de incidência do PIS/COFINS”), a determinação jurisdicional também alcança os fatos geradores futuros, a despeito do eventual advento de novas Legislações, desde que não tenham alterado substancialmente a materialidade da incidência tributária, objeto do reconhecimento da interpretação judicial.

117. Isso ocorreu na própria ação que deu causa ao leading case do A.STF (Mandado de Segurança nº 2006.70.00.030559-9, também conhecido como “caso INCOPA”). Observe-se que esta ação foi ajuizada para pleitear exclusão do ICMS na base de cálculo das ditas contribuições com fundamento na **Lei nº 9.718/98**, que se limitava ao regime cumulativo. Como sabido, apesar de mudanças na sistemática de apuração (introdução do regime não-cumulativo), foram editadas normas posteriores de instituição de cobrança do PIS e da COFINS sob o **pressuposto da ocorrência da mesma materialidade a que alude o art. 195, I, b, da CF/88: faturamento ou receita**. Estamos falando, do advento das **Leis nºs 10.637/2002, 10.833/2003 e, bem posteriormente, da Lei nº 12.973/2015**.

118. Não obstante isso, o Plenário do STF não se limitou à legislação consignada pela demanda de origem. Ao revés, consignou (e esclareceu expressamente, após os EDs da União sobre este ponto), que **a tese firmada pelo RE 574.706 foi expressamente assegurada tanto ao regime da legislação invocada na origem, quanto da superveniente: Leis 10.637/02, 10.833/03 (instituidoras da não cumulatividade) e, ao fim, também da mais recente Lei nº 12.973/2015, que promoveu alterações pontuais no conceito de receita sem perder de vista a mesma materialidade constitucional objeto de regulamentação**.

119. Por isso, o A. STF entendeu ser indiferente a sucessão de legislações no tempo, **considerando a abrangência da tese de repercussão geral que definiu o único conceito possível de tributação, a pretexto do art. 195, I, b, da CF/88: receita ou faturamento, desde que excluído o ICMS de sua base**.

120. Ainda, cabe lembrar que, por força de provocação da PGFN em Embargos de Declaração quanto a projeção dos efeitos da tese de repercussão geral à legislação superveniente, o STF foi enfático e peremptório, consignando que a **orientação é ampla, alcançando todo o regime legal de apuração do PIS e da COFINS, mesmo que editada legislação superveniente no curso da ação, na medida em que escoradas no mesmo conceito pressuposto de “faturamento ou receita”**.

“DA APLICAÇÃO DA TESE

Em primeiro lugar, verifica-se que não merecem ser acolhidas eventuais alegações de que a tese fixada no acórdão embargado seria inaplicável em relação a fatos geradores ocorridos a partir da Lei nº 12.973/14, a qual alterou a Lei nº 9.718/98, regente do sistema cumulativo de cobrança da contribuição ao PIS e da COFINS; as Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, disciplinadoras do regime não cumulativo de cobrança dessas contribuições; e, especialmente, o art. 12 do DL nº 1.598/77, a que se referiu a União, nos embargos de declaração”

Com efeito, a **Corte, no julgado embargado, não estipulou qualquer limitação nesse sentido. Na tese fixada para o Tema 69 da Repercussão Geral – isto é “o ICMS não compõe a base de cálculo para a incidência do PIS e da Cofins” – não se menciona que ela seria aplicável apenas em relação ao período anterior àquela ou a outra lei. De mais a mais, dos votos proferidos também não se depreende a existência de limitações nessa direção”**.

(...)

125. Pode-se inferir que a relação jurídica posta em discussão no Mandado de Segurança nº 0021799-23.2006.4.02.5101 era de caráter evidentemente sucessivo, na medida em que não pleiteavam a concessão de um direito pontualmente violado, pelo contrário, objetivavam afastar a indevida inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS, tributos que, como cediço, são apurados e recolhidos reiterada e sucessivamente. É o que se pôde verificar, inclusive, pelo teor das decisões e dos próprios Recursos interpostos pela I. PGFN naqueles autos.

126. Portanto, a glosa parcial dos créditos da Recorrente oriundos do Mandado de Segurança nº 0021799-23.2006.4.02.5101, validada pela DRJ, representa violação grave à coisa julgada (e a todos os preceitos acima citados, relativos à sua preservação), merecendo pronta e integral reforma.

A esse respeito o acórdão recorrido assim se manifestou:

(...)

(...)

Resta pacífico, então, no âmbito administrativo, nos termos da decisão prolatada pelo STF, em sede de repercussão geral, e tomando-se as orientações emanadas

da PGFN, que o ICMS não compõe a base de cálculo do PIS e Cofins, sendo considerado, para tanto, o tributo estadual destacado nas notas fiscais. Os efeitos da decisão foram modulados para fatos geradores ocorridos a partir de 15/03/2017 (data de julgamento do RE), ressalvando-se os efeitos retroativos para as ações judiciais e administrativas protocoladas até a referida data.

(...)

O Despacho Decisório não acolheu os créditos em relação aos valores declarados com CST 03, referente aos produtos tributados por medida, sob o fundamento de que as contribuições calculadas nesse regime especial de tributação não incidem sobre a receita bruta/faturamento, acrescentando que **o referido regime não foi objeto de discussão judicial no mandado de segurança** ou no RE 574706/PR (Tema 69).

A INTERESSADA alega ser ilegal a decisão fiscal proferida no despacho decisório, aduzindo afronta à decisão do STF ou à coisa julgada. E, como acima relatado, defende a aplicabilidade ao presente caso do entendimento firmado no RE 574.706/PR com base na tese de que o critério material constitucionalmente posto para a hipótese de incidência da Cofins é a receita/faturamento, sendo, portanto, o valor apurado no âmbito do regime especial, de que ora se trata, uma presunção da receita/faturamento.

Inicialmente, não se vislumbra qualquer ilegalidade na Auditoria Fiscal. Igualmente não se verifica a alegada afronta à decisão do STF ou à coisa julgada. Primeiro, a tributação por unidade de medida (CST 03) decorre de uma opção pelo regime especial (ad rem) que era previsto nos art. 52 da Lei nº 10.833/2003, o qual foi regularmente inserido no sistema jurídico. Segundo, na contribuição apurada nos termos da legislação de regência, não há a inclusão na base de cálculo de valores do ICMS incidente sobre o valor da mercadoria vendida.

Todas as manifestações do Governo Federal, da Receita Federal e da Procuradoria da Fazenda Nacional, trazidas pela INTERESSADA, tratam da exclusão do ICMS da base de cálculo das contribuições em epígrafe quando da aplicação das alíquotas ad valorem e não nas alíquotas ad rem.

Portanto, para deslinde do litígio, necessário é ter em conta que a modalidade de apuração da contribuição de que tratam os artigos 12e22da Lei nº 10.833/2003 é distinta da prevista nos artigos 49 e 52 da mesma lei.

No período de apuração dos valores da contribuição em apreço, a matéria estava disciplinada no art. 49 da Lei nº 10.833/2003, que segue, com destaque nossos:

Art. 49. A contribuição para o PIS/PASEP e a COFINS devidas pelos importadores e pelas pessoas jurídicas que procedam à industrialização dos produtos classificados nas posições 22.01, 22.02, 22.03 (cerveja de malte) e no código 2106.90.10 Ex 02 (preparações compostas, não alcoólicas, para elaboração de bebida refrigerante), todos da TIPI, aprovada pelo Decreto nº 4.542, de 26 de dezembro de 2002, serão calculadas sobre a receita bruta decorrente da venda desses produtos,

respectivamente, com a aplicação das alíquotas de 25% (dois inteiros e cinco décimos por cento) e 11.9% (onze inteiros e nove décimos por cento).

Opcionalmente, as pessoas jurídicas que auferissem os referidos tipos de receita poderiam adotar o regime especial de apuração e de pagamento das referidas contribuições, com base em valores fixados por unidade de litro do produto (alíquota específica), nos termos do art. 52, transcrito com destaques nossos:

Art. 52. A pessoa jurídica industrial dos produtos referidos no art. 49 poderá optar por regime especial de apuração e pagamento das contribuições para o PIS/PASEP e da COFINS, no qual os valores das contribuições são fixados por unidade de litro do produto, respectivamente, em: (Produção de efeito) (Vide Decreto nº 5.062, de 2004) (Vide Lei nº 11.727, de 2008) (Vigência)

(...)

A tributação pelo regime não cumulativo aplicável para os contribuintes em geral de que tratam os artigos 12e22 da Lei nº 10.833/2003 consiste em uma tributação com incidência da alíquota prevista sobre a produção (receita ou faturamento). Já a modalidade de tributação de que trata o art. 52 da nº 10.833/2003, refere-se ao produto; representa uma tributação diferenciada, fixa e específica, em que os valores das contribuições são fixados por unidade de litro de determinados produtos (ad rem). Trata-se de um regime especial de apuração das contribuições, alternativo ao regime de apuração para as pessoas e produtos de que trata o art. 49; é de livre opção pelo contribuinte produtor/importador e específico para determinados produtos, previsto em dispositivos de lei que, repita-se, foram regularmente inseridos no sistema jurídico.

Destarte, a receita bruta auferida pelos produtores ou importadores no caso específico de vendas de água, refrigerante, cerveja e preparações compostas classificados nos códigos 22.01, 22.02, 22.03 e 2106.90.10 Ex 02, todos da TIPI, foi expressamente excluída da sistemática de tributação não cumulativa, conforme determinado nos incisos VIII e IX do § 12 do art. 22, que seguem transcritos:

Art. 1º A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, com a incidência não-cumulativa, tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

(...)

Art. 2º Para determinação do valor da COFINS aplicar-se-á, sobre a base de cálculo apurada conforme o disposto no art. 12, a alíquota de 7,6% (sete inteiros e seis décimos por cento). (Produção de efeito) (Vide Medida Provisória nº 497, de 2010)

§ 1º Excetua-se do disposto no caput deste artigo a receita bruta auferida pelos produtores ou importadores, que devem aplicar as alíquotas previstas: (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004) (Vide Medida Provisória nº 497, de 2010)

VIII — no art. 49 desta Lei, e alterações posteriores, no caso de venda de água, refrigerante, cerveja e preparações compostas classificados nos códigos 22.01, 22.02, 22.03 e 2106.90.10 Ex 02, todos da TIPI. (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

IX - no art. 52 desta Lei, e alterações posteriores, no caso de venda de água, refrigerante, cerveja e preparações compostas classificados nos códigos 22.01, 22.02, 22.03 e 2106.90.10 Ex 02, todos da TIPI; (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

O art. 56 expressamente previa:

Art. 56. As receitas decorrentes das operações referidas nos arts. 49 a 52 não se sujeitam à incidência não-cumulativa da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS de que tratam esta Lei e a Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002.

Tanto é assim que as hipóteses de crédito não eram as previstas no art. 32da Lei nº 10.833/2003 (aplicáveis à apuração da contribuição na forma dos artigos 12e 22), como determinava no art. 56, mas as previstas nos artigos 55, e 58, como segue:

Art. 55. O disposto nos arts. 49 e 52 aplica-se às pessoas jurídicas neles referidas, inclusive em operações de revenda dos produtos ali mencionados, admitido, neste caso, o crédito dos valores da contribuição para o PIS/PASEP e o da COFINS pagos na respectiva aquisição. (Produção de efeito) (Vide Lei nº 10.865, de 2004) (Vide Lei nº 11.727, de 2008) (Vigência)

Art. 58. As pessoas jurídicas referidas no art. 52 poderão, para fins de determinação do valor devido da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS apuradas segundo as normas ali referidas, creditar-se, em relação à: (Produção de efeito) (Vide Lei nº 10.865, de 2004) (Vide Lei nº 11.727, de 2008) (Vigência) (Vide Lei nº 11.727, de 2008) (Vigência)

I- contribuição para o PIS/PASEP, do saldo dos créditos apurados de conformidade com a Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, não aproveitados pela modalidade de tributação não-cumulativa;

II - COFINS, do valor equivalente a 3% (três por cento) do valor de aquisição do estoque de abertura de matérias-primas e materiais de embalagem, relacionados no Anexo Único, existente no primeiro dia de vigência do regime de apuração estabelecido no art. 52 desta Lei.

Como se vê, o valor das contribuições nesse regime especial não é apurado a partir do preço pago pelo adquirente, conforme consignado em nota fiscal, na qual haveria o destaque do ICMS. O valor a ser pago pelas pessoas referidas nos dispositivos, acima transcritos, resulta do volume comercializado ao qual é

aplicado o valor da contribuição fixada para cada produto, conforme seu NCM, pelo que, à evidência, não há a inclusão do valor do ICMS nesse resultado; o valor da contribuição é fixo por volume do produto. Não há que se falar, portanto, em base de cálculo presumida a fim de justificar um eventual cálculo de um ICMS presumido a ser considerado na formação do preço do produto comercializado e, assim, ser excluído da base de cálculo.

Observe-se, ainda, que os Decretos nºs 5.062, de 30 de abril de 2004 e 5.162, de 29 de julho de 2004 não tratam de qualquer forma de apuração dos preços considerados na fixação dos valores das contribuições por produto do NCM; fixaram apenas o coeficiente para redução das alíquotas específicas da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins de que tratam os arts. 51 e 52 da Lei nº 10.833/2003.

Corroborando o que aqui se diz, traz-se a Solução de Consulta Cosit nº 177, de 31/05/2019, cuja trecho de interesse da ementa segue transcrita, com destaque nosso:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS EXCLUSÃO DO ICMS DA BASE DE CÁLCULO DA COFINS. RECURSO EXTRAORDINÁRIO NP 574.706/PR. FATURAMENTO. INCIDÊNCIA POR UNIDADE DE MEDIDA. NÃO APLICABILIDADE. Em relação à exclusão do ICMS da base de cálculo da Cofins de que trata à decisão proferida pelo STF em sede do RE nº 574.706/PR:

a) alcança somente as hipóteses nas quais o faturamento ou a receita bruta faz parte da base de cálculo da Cofins; e b) não é autorizada nas hipóteses em que a pessoa jurídica optante pelo regime especial de que trata o § 42 do art. 52 da Lei nº 9.718, de 1998, apura o valor devido dessa contribuição aplicando alíquotas específicas ou ad rem sobre volume (medido em metros cúbicos) por ela comercializado. Dispositivos Legais: Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 12; Lei nº 9.718, de 1998, arts. 22, 32e 52, caput e §§ 42 e 82; Lei nº 10.637, de 2002, art. 12; Lei nº 10.833, de 2003, art. 12; e Decreto nº 6.573, de 2008.

Tal consulta, embora não trate especificamente do regime especial em tela, cuida de outro regime especial de apuração da contribuição que também prevê a aplicação de valores fixos da contribuição sobre o volume (medido em metros cúbicos) comercializado. Oportuna a transcrição de alguns trechos, que seguem com destaques aqui acrescidos:

12. No entanto, o STF, ao julgar o Recurso Extraordinário nº 574.706/PR, com repercussão geral reconhecida, fixou a tese de que "o ICMS não compõe a base de cálculo para a incidência do PIS e da Cofins", nos seguintes termos:

(...)

13. Trata-se de decisão relacionada a recurso extraordinário interposto contra acórdão do Tribunal Regional Federal da 412 Região, na qual se discute se o ICMS é integrante ou não do conceito de faturamento, e por conseguinte, da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

14. Nesses termos, "a exclusão do ICMS da base de cálculo das contribuições" de que trata a decisão em análise alcança somente as hipóteses nas quais o faturamento faz parte da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

15. Assim, não faz sentido a exclusão do ICMS da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cotins, quando esse imposto sequer chegou a fazer parte de referida base de cálculo.

16. Cite-se por oportuno, que a legislação tributária, em alguns casos, faz recair sobre valores que não incluem o faturamento ou a receita bruta, a incidência da Contribuição para PIS/Pasep e da Cofins.

(...)

18. O § 42 do art. 52da Lei nº 9.718, de 1998, permite a produtores, a importadores e a distribuidores de álcool, a opção por regime especial de apuração e de pagamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cotins no qual a incidência dessas contribuições ocorre mediante a aplicação de determinadas alíquotas específicas ou ad rem sobre unidades de volume (por metro cúbico neste caso):

"Art. 52. A Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins incidentes sobre a receita bruta auferida na venda de álcool, inclusive para fins carburantes, serão calculadas com base nas alíquotas, respectivamente, de: (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008).

(...)

§ 4º O produtor, o importador e o distribuidor de que trata o caput deste artigo poderão optar por regime especial de apuração e pagamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cotins, no qual as alíquotas específicas das contribuições são fixadas, respectivamente, em: (Incluído pela Lei nº 11.727, de 2008)

I — R\$ 23,38 (vinte e três reais e trinta e oito centavos) e R\$ 107,52 (cento e sete reais e cinquenta e dois centavos) por metro cúbico de álcool, no caso de venda realizada por produtor ou importador; (Incluído pela Lei nº 11.727, de 2008)

II — R\$ 58,45 (cinquenta e oito reais e quarenta e cinco centavos) e R\$ 268,80 (duzentos e sessenta e oito reais e oitenta centavos) por metro cúbico de álcool, no caso de venda realizada por distribuidor. (Incluído pela Lei nº 11.727, de 2008).

§ 5º A opção prevista no § 42 deste artigo será exercida, segundo normas e condições estabelecidas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, até o último dia útil do mês de novembro de cada ano-calendário, produzindo efeitos, de forma irrevogável, durante todo o ano-calendário subsequente ao da opção. (Incluído pela Lei nº 11.727, de 2008).

(...)

§ 8º Fica o Poder Executivo autorizado a fixar coeficientes para redução das alíquotas previstas no caput e no

(...)

19. Diante da autorização contida no § 82 do art. 52da Lei nº 9.718, de 1998, o Decreto nº 6.573, de 19 de setembro de 2008, com a redação dada pelo art. 22do Decreto nº 9.112, de 28 de julho de 2017, fixou coeficientes que reduzem as alíquotas específicas de que trata o § 42 do art. 52da Lei nº 9.718, de 1998.

19.1. Referidas alíquotas específicas reduzidas, ao serem aplicadas sobre determinada quantidade de volume de álcool comercializado (medido em metros cúbicos), resultam nos valores da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins devidos pela pessoa jurídica optante pelo regime especial de que trata o § 4º do art. 52da Lei nº 9.718, de 1998.

19.2. Constata-se assim, que nesse caso, o ICMS não integra a base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cotins devidas por aquelas pessoas jurídicas.

20. Assim, a decisão proferida pelo STF em sede do RE 574.706/PR não autoriza a exclusão do ICMS da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins nas hipóteses em que a pessoa jurídica optante pelo regime especial de que trata o § 42 do art. 52da Lei nº 9.718, de 1998, apura o valor devido dessas contribuições aplicando alíquotas específicas ou ad rem sobre volume (medido em metros cúbicos) por ela comercializado. Não há, portanto, como "apurar e quantificar aquelas contribuições nos termos do comando judicial concedido" ou "como proceder à exclusão do ICMS" relacionada a citada decisão.

Ante tudo o exposto, deve-se considerar legítima e correta a não consideração, na apuração do direito creditório, dos valores correspondentes à situação tributária em questão.

Do acima exposto não vislumbro que tenha ocorrido afronta coisa julgada decorrente do MS nº 0021799-23.2006.4.02.5101 (exclusão do ICMS).

Entendo que a decisão judicial não foi desrespeitada. Referida ação judicial objetivou a exclusão do ICMS que pela imposição da alíquota AD VALOREM sobre o faturamento constante da Nota Fiscal fatalmente incluía o ICMS.

O dispositivo da decisão judicial resolve essa situação causada originalmente pela imposição sobre o faturamento da alíquota AD VALOREM.

Nos períodos em que incidente a alíquota AD REM, por opção da própria recorrente, não se aplica o dispositivo da referida decisão judicial.

Ademais a decisão judicial somente poderia excluir algo que anteriormente tenha sido incluído, no caso o ICMS, na base de cálculo do PIS /COFINS mediante aplicação da alíquota AD VALOREM sobre o faturamento.

Dessa forma entendo acertado o acórdão recorrido pelo que adoto seus fundamentos como razão de decidir.

Aprecio.

Não assiste razão à recorrente.

3.7 O ERRO NA QUANTIFICAÇÃO DO ICMS A SER DECOTADO DA BASE DE CÁLCULO DAS RECEITAS DE CST 01

Alega a recorrente que:

127. A DRJ decidiu por afastar os argumentos da ora Recorrente no que se refere às inconsistências dos cálculos levados a efeito pela d. Autoridade Fiscal e à defesa do montante creditório a que faz jus em relação às receitas de CST 01, sob o entendimento de ausência de provas.

128. Esta decisão não se sustenta, na medida em que, para além dos prints e documentos que instruíram a Manifestação de Inconformidade, nos Processos Administrativos nºs 10265.293009/2021-30 e 10265.293000/2021-29, instaurados em auditoria dos créditos ora em discussão, constaram: demonstrativo de receita bruta/faturamento do período de 12/2001 a 12/2008 (base de cálculo do PIS e da COFINS), com indicação das receitas de venda de produtos e outras; e, demonstrativo com os valores mensais do ICMS destacado nos documentos fiscais e que integraram a base de cálculo do PIS e da COFINS do período de 12/2001 a 12/2008, bem como cópia do livro de apuração do ICMS.

129. A seguir a Recorrente passa a reiterar a demonstração de que a D.Fiscalização adotou fórmula de cálculo eivada de erros e absolutamente discricionária para valorar os montantes de ICMS que deveriam ser excluídos da base de cálculo das receitas sujeitas ao regime geral, sujeito às alíquotas ad valorem básicas, CST 01, e, pois, o próprio crédito a que a Recorrente faz jus.

130. A D. Fiscalização adotou a seguinte metodologia: (i) Identificou o valor total das receitas tributadas da Recorrente, segregando-as conforme CST; (ii) Proporcionalizou o valor das receitas por CST, encontrando o percentual imputável a cada um dos CST frente ao valor total das receitas tributáveis do período; (iii) Identificou o valor do ICMS Destacado nas notas fiscais emitidas pela Recorrente, segundo as informações que constavam nos livros fiscais de ICMS; (iv) Multiplicou o percentual imputável à CST 01 (conforme item ii acima) e o valor identificado de ICMS Destacado no período (conforme item iii acima), apurando, por absoluta presunção, o valor do ICMS Destacado que seria decotado da base de cálculo do CST 01; (v) Decotou o ICMS Destacado identificado por presunção (conforme item iv) das receitas de CST 01, identificando o valor que seria devido a título de PIS e COFINS sem a inclusão do ICMS; (vi) Confrontou o novo valor de PIS e COFINS com os valores originalmente apurados para as receitas de CST 01, identificando o valor do indébito passível de repetição²⁷.

(...)

132. A partir dessa fórmula de cálculo, a D. Fiscalização concluiu que a Recorrente teria direito a repetir o indébito de R\$ 132.720.835,47, em valores originais.

133. Todavia, com o devido respeito, a Recorrente não pode deixar de ressaltar que a D. Fiscalização laborou em flagrante ilegalidade, de forma totalmente discricionária, na medida que a referida metodologia de cálculo não possui qualquer base ou fundamento legal. Em outras palavras, não há na legislação tributária qualquer referência que dê lastro a essa inventiva forma de cálculo adotada pela D. Fiscalização, que adota como elemento central a proporcionalização para fins de identificação do ICMS a ser decotado da base de cálculo em detrimento do valor real constante na nota fiscal.

134. Tal constatação é extremamente relevante, especialmente quando se está diante de matéria tributária, em que prevalece o primado da legalidade estrita, ex vi do art. 150, I, da CF/88, segundo o qual a Administração Pública apenas poderá atuar segundo os ditames da lei (secundum legem).

135. Segundo Geraldo Ataliba, o princípio da Legalidade Tributária encontra-se diretamente relacionado aos princípios da República e da Democracia, estando “seguramente protegido entre as cláusulas de pedra da Lei Maior (art. 60, § 4º, IV)28”.

136. Portanto, a Legalidade Tributária configura verdadeira garantia dos contribuintes contra os excessos ao Poder de Tributar dos entes federados, sendo vedada a utilização de meios não previstos em lei para exigir tributos, o que não foi observado no caso concreto.

137. Recorde-se, também, das disposições do artigo 142 do CTN, que dispõe que o lançamento configura atividade plenamente vinculada, que deve ser realizada pela Fiscalização de forma minuciosa, direcionada e individualizada, ou seja, orientada à obtenção da certeza com relação ao fato constitutivo da pretensão fiscal:

“Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.”

(...)

144. Isso porque, abrindo mão de meios legítimos para aferir precisamente, nota a nota, o valor do ICMS que compôs o montante das receitas de CST 01, a D.

Fiscalização optou por seguir pelo caminho da presunção, mediante a criação de inovadora e não criteriosa metodologia de cálculo.

Consta do acórdão recorrido:

Contestou a INTERESSADA o cálculo do direito creditório efetuado no Despacho Decisório, ao argumento de que se trataria de forma inventiva, presuntiva e sem lastro na legislação tributária, o que violaria o princípio da legalidade tributária, conforme lecionam doutos doutrinadores, tais como Geraldo Ataliba, José Artur Lima Gonçalves, bem assim determinado com é determinado nos arts. 142 do CTN, e 11, inc. II, do Decreto nº 70.235, de 1972.

Afirma ainda que a apuração do crédito tem de ser feita de forma minuciosa e analítica, a partir do "confronto dos dados declarados nas suas obrigações fiscais, que aguardam estrita pertinência com os valores decorrentes de suas operações" o que implicaria a apuração "nota-a-nota" como única metodologia de cálculo.

Contudo, não se verifica ilegalidade, presuntividade ou inventividade no método da Auditoria Fiscal, o qual se analisa a seguir.

O ICMS a ser decotado, correspondente às receitas sobre as quais as contribuições incidiram incluindo-o em sua base, pode ser obtido tanto pela somatória do ICMS destacado em cada nota com CST01, como da razão entre o somatório dessas receitas e o somatório das receitas com incidência das contribuições ad rem e ad valorem, aplicada à somatória do ICMS destacado nas duas situações tributárias.

Salvo por um fator que será tratado ao final, inexistente motivo matemático para que a somatória do ICMS de cada situação tributária seja diferente da razão entre a receita de cada situação tributária e a somatória dessas receitas, aplicada à somatória do ICMS destacado, notadamente quando esses valores agregados são fornecidos pela própria INTERESSADA, quando do cumprimento de suas declarações fiscais, como bem aponta em sua peça impugnatória, e sobre os quais não foram alegadas divergências em relação aos documentos fiscais.

De fato, nem a decisão judicial nem a legislação estabeleceram a forma de cálculo, o que não se afigura necessário vez que o raciocínio aritmético aplicável pode ser inferido sem qualquer dificuldade e deveria resultar convergente, quer na agregação do ICMS por nota, quer na proporção por situação tributária.

O único fator que poderia eventualmente trazer discrepância ao cálculo agregado da Auditoria Fiscal seria a existência de alíquotas heterogêneas de ICMS para as situações tributárias consideradas, o que, para o presente julgamento, está no terreno das possibilidades não comprovadas, visto que nenhum elemento de prova concreto foi trazido pela INTERESSADA para discernir quais seriam essas alíquotas e quais seus efeitos concretos nas rubricas calculadas.

A INTERESSADA exemplifica a discrepância entre os cálculos no período de apuração 12/2001, em que a apuração Fiscal seria de apenas 44% do que entende lhe ser devido, o que considera decorrer de metodologia incorreta e não desincumbência do ônus investigativo por parte da Auditoria Fiscal.

Contudo, o valor pleiteado não se encontra lastreado em provas, de molde que a partir dele não se pode inferir que o valor da apuração fiscal esteja incorreto.

Tampouco se pode afirmar que a Auditoria Fiscal não se tenha desincumbido do "ônus investigativo e probatório" que lhe é inerente.

Neste caso específico, repise-se, versando o presente processo sobre direito creditório, o ônus de comprovar o crédito pretendido é do sujeito passivo, haja vista o disposto nos arts. 170 do CTN, 36 da Lei n.12 9.784/99 e 373, inciso I, do CPC (Lei n.12 13.105/2015) e a jurisprudência pacífica sobre o tema.

O mesmo raciocínio é aplicável às demais discrepâncias apontadas a título de exemplo.

Apontou a INTERESSADA também que a Auditoria Fiscal utilizou receitas incorretas para proporcionalizar o ICMS destacado entre as situações tributárias, exemplificando os períodos 12/2015 e 06/2017, mas a situação teria se repetido em quase todos os períodos de apuração, conforme alega.

No primeiro deles utilizou R\$ 37.579.332,10 em lugar de R\$ 65.159.807,89.

Às fls. 1810 consta esclarecimento sobre o critério, no sentido de que a discrepância se deve ao fato de que a receita maior abrange outros valores que não a venda de mercadorias, sendo informada na EFD-Contribuições como "outras receitas", razão pela qual o valor menor, que corresponde à receita sujeita tanto ao ICMS quanto às contribuições, é que foi utilizado na proporção.

Cientificada do critério, a INTERESSADA manifestou-se no sentido que a questão esclarecida é residual e não invalida os demais argumentos da defesa.

Portanto, para sustentar esse ponto específico, caberia à INTERESSADA comprovar que o valor das receitas tributadas pelo ICMS e pelas contribuições, sem considerar as "outras receitas" não sujeitas a essas incidências, seria superior ao das adotadas pela Auditoria Fiscal, ônus de que não se desincumbiu.

A recorrente contesta o método adotado pela fiscalização na apuração do crédito porém não logra indicar o ponto onde referido método afrontaria a legalidade e ademais o método proposto pela recorrente de verificação nota por nota fiscal como único método possível não restou comprovado visto que não juntou o correspondente documentário fiscal apto a comprovar o alegado.

Outrossim no recurso voluntário opta por afirmar de forma diferente que a questão é eminentemente de direito descabendo a comprovação do alegado por documentário fiscal.

Entendo acertado o acórdão recorrido que bem tratou esse tópico como a seguir transcrito:

Contudo, não se verifica ilegalidade, presuntividade ou inventividade no método da Auditoria Fiscal, o qual se analisa a seguir.

O ICMS a ser decotado, correspondente às receitas sobre as quais as contribuições incidiram incluindo-o em sua base, pode ser obtido tanto pela somatória do ICMS destacado em cada nota com CST01, como da razão entre o somatório dessas receitas e o somatório das receitas com incidência das contribuições ad rem e ad valorem, aplicada à somatória do ICMS destacado nas duas situações tributárias.

(...)

De fato, nem a decisão judicial nem a legislação estabeleceram a forma de cálculo, o que não se afigura necessário vez que o raciocínio aritmético aplicável pode ser inferido sem qualquer dificuldade e deveria resultar convergente, quer na agregação do ICMS por nota, quer na proporção por situação tributária.

(...)

O único fator que poderia eventualmente trazer discrepância ao cálculo agregado da Auditoria Fiscal seria a existência de alíquotas heterogêneas de ICMS para as situações tributárias consideradas, o que, para o presente julgamento, está no terreno das possibilidades não comprovadas, visto que nenhum elemento de prova concreto foi trazido pela INTERESSADA para discernir quais seriam essas alíquotas e quais seus efeitos concretos nas rubricas calculadas.

(...)

Contudo, o valor pleiteado não se encontra lastreado em provas, de molde que a partir dele não se pode inferir que o valor da apuração fiscal esteja incorreto.

(...)

Neste caso específico, repise-se, versando o presente processo sobre direito creditório, o ônus de comprovar o crédito pretendido é do sujeito passivo, haja vista o disposto nos arts. 170 do CTN, 36 da Lei n.12 9.784/99 e 373, inciso I, do CPC (Lei n.12 13.105/2015) e a jurisprudência pacífica sobre o tema.

(...)

Portanto, para sustentar esse ponto específico, caberia à INTERESSADA comprovar que o valor das receitas tributadas pelo ICMS e pelas contribuições, sem considerar as "outras receitas" não sujeitas a essas incidências, seria superior ao das adotadas pela Auditoria Fiscal, ônus de que não se desincumbiu.

Por todo o exposto concordo com os fundamentos constantes do acórdão recorrido que adoto como razão de decidir.

Aprecio.

Não assiste razão à recorrente

3.8 A ILEGÍTIMA DESCONSIDERAÇÃO DAS QUITAÇÕES POR COMPENSAÇÃO NA QUANTIFICAÇÃO DO DIREITO CREDITÓRIO

Alega a recorrente

159. A DRJ também não admitiu parcela do crédito da Recorrente com base na alegação de que somente os débitos de PIS e de COFINS extintos pela modalidade de pagamento (via DARF) autorizariam a repetição. Em outras palavras, nos períodos de apuração em que a Recorrente possuía crédito de recolhimentos a maior de outros tributos ou mesmo saldo credor, adotou-se a equivocada premissa de que a quitação dos débitos pela modalidade da compensação não permitiria a formação do indébito a ser repetido.

(...)

163. Com as devidas vênias, o raciocínio do r. Despacho Decisório e do v. Acórdão recorrido está patentemente equivocado, na medida em que o fator relevante para autorizar a inclusão de uma quantia no cálculo do indébito é a circunstância de o débito ter sido extinto por uma modalidade equivalente ao pagamento, dentre a qual se insere a compensação. Caso contrário, nos tributos sujeitos ao regime da não cumulatividade ou mesmo para contribuintes que possuem elevados valores de créditos acumulados, dificilmente haveria “indébito”, mesmo que a quantia apurada no primeiro momento tenha levado em conta elementos estranhos à sua regra-matriz, como verificou na situação que permitiu a apuração dos créditos pela Recorrente.

164. No caso concreto, a Recorrente, na qualidade de credora da União, utilizou os valores que tinha direito de receber (saldos credores) para quitar valores que esta mesma União também fazia jus (débitos do PIS e da COFINS). Tratou-se de autêntico procedimento de encontro de contas, que pressupõe a existência de duas relações jurídicas diversas, em que o sujeito ativo de uma delas foi o sujeito passivo de outra.

(...)

180. A constatação de que a declaração de compensação faz prova de pagamento do tributo pode ser alcançada também pela análise sistemática das disposições do próprio Código Tributário Nacional previamente colacionadas, aliada as consequências previstas no art. 161 do CTN, que consigna que o crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora.

181. Evidentemente e como fato notório, realizada a compensação dentro do prazo de vencimento do tributo, nada é devido a título de juros ou multa punitiva, considerando o adimplemento da obrigação e a extinção do crédito tributário, sob condição resolutória.

182. Nada obstante, segundo a equivocada interpretação dada pelo Ilmo.Sr. Auditor Fiscal à figura do pagamento, não poder-se-ia considerar pago o crédito tributário por compensação, já que, assim como o art. 162 do CTN, o art. 161 do CTN não fez referência a compensação como modalidade de pagamento do tributo. **Por consequência, chegar-se-ia a absurda conclusão de que o contribuinte ficaria sujeito a exigência de juros, mesmo tendo extinguido o crédito tributário por compensação.**

(...)

188. Assim, o que se verifica é que, para fins de repetição de indébito tributário (e seu cômputo), deve-se admitir toda a forma de extinção da obrigação tributária - considerada total ou parcialmente indevida - que represente sacrifício patrimonial do contribuinte, dentre as quais estão o pagamento em espécie, a compensação tributária, a dedução de créditos escriturais, a conversão de depósito em renda, o pagamento antecipado, a consignação e a dação em pagamento, evitando-se justamente a transferência indevida de recursos para a Fazenda Pública e, conseqüentemente, seu enriquecimento sem justa causa.

(...)

197. Desta forma, é incorreta a subtração do direito creditório dos chamados "excessos de compensação", sendo de rigor a reforma do v. Acórdão recorrido, com a conseqüente homologação das compensações realizadas pela Recorrente.

Nesse aspecto assim se pronunciou o acórdão recorrido:

A autoridade fiscal não reconheceu o direito ao crédito em relação ao saldo credor correspondente a Excesso de Compensação. Com fundamento nos art. 162, caput e inciso I, e 156, inciso II, do CTN, afirma que a compensação e pagamento possuem natureza jurídica e disciplinamento legal distinto. E, com fundamento no art. 165 do CTN, conclui que somente os saldos credores correspondentes a Pagamento a Maior são passíveis de restituição e, portanto, não são passíveis de aproveitamento, mediante compensação, na quitação de tributos e contribuições administrados pela Receita Federal do Brasil.

A INTERESSADA, a seu turno, insurge-se alegando ser ilegítima a glosa dos débitos quitados por compensação, "uma vez que a compensação foi instrumento de extinção de crédito tributário, o qual, por sua vez, foi posteriormente considerado indevido por decisão judicial passada em julgado, o que fez nascer o direito subjetivo da Requerente de reaver o patrimônio transferido para satisfazer essa ilegal exação". Aduz que inviabilizar a recuperação de valores quitados a maior é permitir o enriquecimento sem causa da Fazenda Pública, o que é vedado em pacífica jurisprudência.

Em que pese o alegado, adotamos a interpretação restritiva do termo pagamento indevido ou a maior, que não abarca compensação.

Nesse sentido, trazemos excertos do Acórdão nº 9303-013.297 - CSRF / 3º Turma, Sessão de 16 de agosto de 2022:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/01/2000 a 31/12/2014

PEDIDO DE RESTITUIÇÃO. ORIGEM DO INDÉBITO. PAGAMENTO INDEVIDO OU A MAIOR.

Para que seja válido o pedido de compensação e/ou restituição protocolado perante a RFB, necessário que o indébito seja decorrente de pagamento indevido ou a maior, efetuado por meio de DARF ou GPS, na interpretação restritiva de "pagamento", com fulcro nos artigos 165 e 168 do CTN.

(...)

2.1 POSSIBILIDADE DE PEDIDO DE RESTITUIÇÃO/COMPENSAÇÃO DECORRENTE DE INDÉBITO TRIBUTÁRIO EXTINTO POR COMPENSAÇÃO Pretendendo a reforma do acórdão de recurso voluntário, com relação à possibilidade de compensação de valores decorrentes de compensações realizadas a maior, o Contribuinte alega em seu recurso especial que: (i) esclareceu nos autos que os pagamentos indevidos não haviam sido efetuados por intermédio das DARF's, mas sim mediante compensações que foram submetidas e deferidas pela Receita Federal do Brasil; (ii) é direito do contribuinte, conforme artigos 165 a 169 do CTN, requerer a devolução de quantias indevidamente pagas à União a título de tributos; (iii) faz arrazoado buscando conferir sentido mais amplo ao termo "pagamento", afirmando abarcar outras formas de extinção do crédito tributário, como por exemplo a compensação; e (iv) que a nova redação do art. 74, da Lei nº 9.430/96, conferida pela Lei nº 10.637/02, assegurou ao contribuinte o direito de utilizar qualquer crédito de origem tributária para compensação com tributos e contribuições administrados pela Receita Federal, dispensada a exigência de prévia autorização do órgão.

Os argumentos expendidos não merecem prosperar. Tem-se que a utilização do programa PER/DCOMP para Pedidos de Restituição, nos casos de pagamento indevido ou maior, referem-se exclusivamente a "DARF" efetivamente recolhidos, conforme disposto nas Instruções Normativas da RFB que regulam o procedimento.

Nesse sentido, art. 22da IN SRF nº460, de 18 de outubro de 2004, vigente época do envio dos Pedidos de Restituição, temos que somente poderão ser restituídas pela RFB as quantias recolhidas a título de tributo ou contribuição sob sua administração nas hipóteses de, dentre outras, cobrança ou pagamento espontâneo, indevido ou em valor maior que o devido.

Portanto, para que seja válido o pedido de compensação e/ou restituição protocolado perante a RFB, necessário que o indébito seja decorrente de

pagamento indevido ou a maior, efetuado por meio de DARF ou GPS, na interpretação restritiva de "pagamento".

O fato de a compensação também ser considerada por esta Relatora como uma das formas de extinção do crédito tributário para fins de contagem do prazo decadencial, não estende a sua natureza a "pagamento indevido" apto a gerar a restituição.

As disposições contidas nos artigos 165 e 168 do Código Tributário Nacional corroboram o sentido de que para haver o direito à restituição, deve ter sido realizado o pagamento indevido ou a maior do tributo:

Art. 165. O sujeito passivo tem direito, independentemente de prévio protesto, à restituição total ou parcial do tributo, seja qual for a modalidade do seu pagamento, ressalvado o disposto no § 42do artigo 162, nos seguintes casos:

I - cobrança ou pagamento espontâneo de tributo indevido ou maior que o devido em face da legislação tributária aplicável, ou da natureza ou circunstâncias materiais do fato gerador efetivamente ocorrido; II - erro na edificação do sujeito passivo, na determinação da alíquota aplicável, no cálculo do montante do débito ou na elaboração ou conferência de qualquer documento relativo ao pagamento; III - reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória.

[...] Art. 168. O direito de pleitear a restituição extingue-se com o decurso do prazo de 5 (cinco) anos, contados:

I - nas hipótese dos incisos I e II do artigo 165, da data da extinção do crédito tributário; II - na hipótese do inciso III do artigo 165, da data em que se tornar definitiva a decisão administrativa ou passar em julgado a decisão judicial que tenha reformado, anulado, revogado ou rescindido a decisão condenatória.

Assim, nega-se provimento ao recurso especial do Contribuinte com relação a esse ponto.

Assevere-se ainda que as Soluções de Consulta Interna Cosit nºs 110, de 2015 e 12, de 2017, aventadas pela INTERESSADA tratam, respectivamente, da prova de quitação de tributo por meio da compensação e da impossibilidade de revisão de ofício do crédito tributário já extinto, tanto por pagamento quanto por compensação.

Assevere-se ainda que as Soluções de Consulta Interna Cosit nºs 110, de 2015 e 12, de 2017, aventadas pela INTERESSADA tratam, respectivamente, da prova de quitação de tributo por meio da compensação e da impossibilidade de revisão de ofício do crédito tributário já extinto, tanto por pagamento quanto por compensação.

(...)

A equivalência entre pagamento e compensação, embora mencionada de forma acessória, não é o ponto central dos documentos, não é profundamente

analisada, nem há debate sobre suas possíveis diferenças em termos de efeitos jurídicos para efeito de restituição.

As questões efetivamente tratadas e solucionadas são, respectivamente, a comprovação de quitação por compensação; e que, após a extinção do crédito tributário, a única forma de questionamento é através de um pedido de restituição formal, conforme os artigos 165 e 168 do CTN.

Estas orientações são o cerne das Soluções de Consulta trazidas, residindo aí seu efeito vinculante e não no aspecto periférico ali mencionado.

As demais jurisprudências citadas não vinculam a presente instância administrativa.

Assim, deve ser mantido o despacho decisório quanto a esta matéria.

Nesse sentido de se ressaltar que inexistente previsão legal para pedido de restituição que não seja do efetivo pagamento conforme previsto no art.162 da Lei 5.172 de 1966 CTN:

Art. 162. O pagamento é efetuado:

I - em moeda corrente, cheque ou vale postal;

II - nos casos previstos em lei, em estampilha, em papel selado, ou por processo mecânico.

Este entendimento foi adotado no voto vencido do i. relator Marcos Roberto da Silva no Acórdão n.º 3401-012.522 - 3ª Seção/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária do qual transcrevo excerto:

Este entendimento encontra-se pacificado na 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais conforme pode ser observado no Acórdão nº 9303-010.460 julgado na sessão de 18 de junho de 2020, cuja ementa reproduzo a seguir:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP Período de apuração: 01/11/2000 a 30/11/2002 PEDIDO DE RESTITUIÇÃO. CRÉDITO UTILIZADO EM PROCESSO DE COMPENSAÇÃO. FALTA DE PREVISÃO LEGAL. IMPOSSIBILIDADE.

O direito à devolução do indébito tributário nasce com a ocorrência do pagamento indevido. Pagamento e compensação são institutos distintos, embora tenham como efeito em comum a extinção do crédito tributário. Inexistente previsão legal de restituição de compensação indevida como pretende o contribuinte, mormente não tendo sido trazida prova aos autos de apuração a maior da base de cálculo do tributo.

Por todo exposto entendo acertado o acórdão recorrido pelo que adoto seus fundamentos como razão de decidir

Aprecio.

Não assiste razão à recorrente.

3.9 A ILEGÍTIMA DESCONSIDERAÇÃO DOS CRÉDITOS ESCRITURAIS NA QUANTIFICAÇÃO DO DIREITO CREDITÓRIO

Alega a recorrente que:

198. Conforme sinalizado, o Ilmo. Sr. Auditor Fiscal também não reconheceu o direito creditório pleiteado pela Recorrente calculado com base nos valores dos créditos escriturais que foram utilizados para fazer frente aos débitos escriturais de PIS e de COFINS, os quais, por sua vez, foram apurados de forma majorada e inconstitucional por ocasião da inclusão do ICMS em suas respectivas bases de cálculo.

(...)

199. Em outras palavras, a D. Fiscalização considerou que compensação escritural não gera direito creditório, porquanto somente o pagamento em espécie ensejaria repetição de indébito. Por consequência, não tendo havido pagamento em espécie nos períodos em que foi apurado saldo credor da contribuição ao PIS e da COFINS, nada haveria de ser restituído à Recorrente. Veja-se outro trecho do despacho decisório que externa esse equivocado entendimento:

(...)

202. Sem prejuízo aos referidos fundamentos, que são perfeitamente aplicáveis ao caso das compensações escriturais tratadas neste tópico, verifica-se, em complemento, que a D. Fiscalização, para concluir pela insuficiência do direito creditório utilizado nas PER/DCOMPs, decidiu em evidente afronta à forma de apuração das contribuições sociais em comento, aparentemente com intento exclusivamente arrecadatório.

203. Tanto é verdade que afirma que, no período entre 06/2004 e 10/2007, a Recorrente teria calculado direito creditório sem ter feito pagamentos em espécie. Todavia, olvida-se de considerar que nesse exato período a Recorrente apurou débitos escriturais de PIS e de COFINS no montante expressivo de R\$ 236.580.170,90 (cf. Doc. 11 da Manifestação de Inconformidade – aba PIS/COFINS a pagar Fiscal). Para quitar essa obrigação, utilizou parte dos créditos escriturais a que tinha direito no período, razão pela qual não foi necessária realização de pagamentos via DARF ou via compensação nesses patamares.

(...)

209. Nota-se que nos períodos de apuração em que não é apurado saldo devedor, conseqüentemente não há que se falar em recolhimento via DARF ou compensação. **Todavia, isso somente ocorre porque, no âmbito da escrituração fiscal, há contraposição de créditos escriturais em face dos débitos escriturais do período (espécie de compensação escritural). Não fossem utilizados créditos escriturais, haveria saldo devedor a ser quitado via DARF ou via compensação.**

(...)

213. A ausência de pagamento em moeda não pode significar que o contribuinte não teve ônus para quitação do tributo, tendo em vista que o contribuinte só não desembolsou moeda para quitar PIS e COFINS justamente por ter se aproveitado de créditos – créditos que tiveram que ser aproveitados em montante maior do que o devido, em razão da inclusão indevida do ICMS na base de cálculo dessas contribuições.

214. Nesse contexto, o reconhecimento da inconstitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS implica em reapuração dos débitos escriturais de cada um dos períodos de apuração abrangidos pela ação judicial, no caso de 12/2001 a 08/2017. Por consequência, nos casos em que não foi verificado saldo devedor nas apurações da contribuição ao PIS e da COFINS, constatar-se-á, necessariamente, a utilização a maior de crédito escritural por parte da Recorrente. Tal crédito escritural, por óbvio, tem representação monetária e deve ser restituído à Recorrente, sob pena de enriquecimento ilícito da União.

215. No Código Civil, legislação infraconstitucional permeada de razoabilidade e proporcionalidade constitucionais, há fundamento para obstar o enriquecimento ilícito nos artigos 876 e 884:

Art. 876. Todo aquele que recebeu o que lhe não era devido fica obrigado a restituir; obrigação que incumbe àquele que recebe dívida condicional antes de cumprida a condição.

Art. 884. Aquele que, sem justa causa, se enriquecer à custa de outrem, será obrigado a restituir o indevidamente auferido, feita a atualização dos valores monetários.

(...)

226. Diante de todo o exposto, está demonstrada a necessidade e, sobretudo, a legitimidade de se computar os créditos escriturais no direito creditório reclamado por meio das PER/DCOMP's em discussão, o que demanda a revisão do v.Acórdão recorrido e a homologação das compensações realizadas pela Recorrente.

Consta do acórdão recorrido que:

Os créditos escriturais, passíveis de ressarcimento, embora guardem relação com o tributo apurado na forma da legislação, não tem por origem o pagamento indevido ou a maior. Logo, são diversos os regimes jurídicos aplicáveis ao pedido de restituição e ao pedido de ressarcimento.

No tocante à possibilidade de compensação com outros tributos ou ressarcimento em dinheiro dos créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, deve-se ressaltar que não são aplicáveis as regras relativas à restituição de tributos pagos indevidamente, pois não se trata desta hipótese.

Os créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, em regra, somente podem ser aproveitados para abatimento/dedução do valor devido das contribuições no respectivo período de apuração (Lei nº 10.637, de 2002, art. 32, § 42, e Lei nº 10.833, de 2003, art. 32, § 42) e somente em algumas situações específicas, legalmente estabelecidas, podem ser utilizados para compensação com outros tributos ou para ressarcimento em dinheiro, como ocorre no caso de créditos vinculados a receitas de exportação (Lei nº 10.637, de 2002, art. 52 e Lei nº 10.833, de 2003, art. 62) e a receitas de vendas beneficiadas com não incidência, isenção, suspensão ou alíquota zero das contribuições (Lei nº 11.033, de 2004, art. 17 e Lei nº 11.116, de 2005, art. 16).

Observa-se que as hipóteses de compensação com outros tributos dos créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins encontram-se taxativamente determinadas na legislação, como os casos nos quais os créditos decorrentes de custos, despesas e encargos encontram-se vinculados a operações de exportação (não incidência), nos termos do art. 52 da Lei nº 10.637, de 2002, e art. 6º da Lei nº 10.833, de 2003, a seguir reproduzidos, ou vinculados a vendas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência das contribuições, conforme art. 16 da Lei nº 11.116, de 2005.

(...)

Assim, diante da situação fática, conclui-se que o novo saldo disponível para utilização de créditos da não cumulatividade, apurados após a exclusão do ICMS da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins e em conformidade com o disposto no artigo 32 das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, só é passível de compensação, relativamente aos valores em que haja previsão na legislação, como no caso de se relacionarem a vendas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência das contribuições, ou estiverem vinculados a operações de exportação dos serviços, por força do art. 52 e do art. 6, respectivamente, das citadas leis, e do art. 16 da Lei nº 11.116, de 2005.

Em contrapartida, verifica-se que os referidos créditos, como também explicitado na Solução de Consulta Cosit nº 355, de 2017, e em atenção ao disposto no § 42 do artigo 32 das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, podem ser aproveitados nos meses subsequentes na dedução dos saldos a recolher da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS.

Argumentou a INTERESSADA que a jurisprudência considera a recomposição da apuração fiscal com os créditos escriturais uma restituição transversa, e, por isso, caberia a compensação direta.

Contudo a jurisprudência citada se refere a matéria com regramento normativo distinto e tampouco é vinculante à presente instância administrativa, inexistindo, assim, motivo para sua adoção.

Por todo o exposto, não há como se acolher a pretensão de restituir, a título de pagamento a maior, o crédito escritural em tese apurado a partir da exclusão do ICMS da base de cálculo das contribuições em epígrafe.

Não há que se falar em aplicação do CPC a matéria em discussão nesse tópico visto que conforme constante do acórdão recorrido há legislação específica vigente aplicável à matéria.

Entendo acertado a fundamentação do acórdão nesse aspecto motivo pelo que adoto seus fundamentos como razão de decidir.

Aprecio.

Não assiste razão à recorrente.

4 CONCLUSÃO

Por todo o exposto voto por rejeitar a preliminar de nulidade e, no mérito, Negar provimento.

Assinado Digitalmente

Márcio José Pinto Ribeiro

VOTO VENCEDOR

Conselheiro **Keli Campos de Lima**, Redatora *ad hoc*.

A elaboração deste voto, para o qual fui designada para formalizá-la, nos termos do inciso III do artigo 58 do Anexo do RICARF do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – RICARF, aprovado pela Portaria MF 343, de 9 de junho de 2015, deve refletir a posição adotada pela unanimidade do Colegiado, que diverge do relator em relação a possibilidade de exclusão do ICMS da tributação por alíquotas *ad rem*, na equiparação de declaração de compensação a pagamento para efeito de restituição e a recomposição da escrita fiscal do PIS e da COFINS, considerando o efeito da exclusão do ICMS nos períodos subsequentes e apurando-se o indébito limitado às extinções por pagamento e declarações de compensação.

Pois bem. A controvérsia reside na pretensão fiscal de segregar o regime de bebidas frias (Lei nº 10.833/2003, arts. 52 e 58-J) da tese fixada pelo E. STF no RE 574.706. Sustenta a fiscalização que, por se tratar de alíquota específica por unidade de medida (*ad rem*), não haveria incidência sobre "faturamento", afastando a aplicação do precedente vinculante.

Ocorre que a materialidade das contribuições ao PIS e à COFINS é, por imperativo constitucional (Art. 195, I, "b", CF/88), a receita ou o faturamento. O regime *ad rem* não cria uma

materialidade tributária; trata-se, em verdade, de uma metodologia simplificada de mensuração da receita presumida para fins de praticidade administrativa.

As alíquotas específicas foram reguladas pelo legislador para refletir o preço médio de venda no varejo (preço de referência), conforme os arts. 58-J e 58-L da Lei nº 10.833/2003. Se o ponto de partida para a fixação da alíquota *ad rem* é o preço de venda, e se este preço invariavelmente contém o ICMS embutido, é premissa lógica inafastável que o ICMS compõe a base econômica da exação e, conseqüentemente, na receita bruta que serve de lastro para a tributação federal.

Conclui-se que o conceito de receita e faturamento é único e constitucional. A técnica de arrecadação, se por alíquota percentual ou por unidade de medida, não tem o condão de alterar a materialidade do tributo nem de autorizar a inclusão de valores que não pertencem ao contribuinte (ICMS) na base de cálculo das contribuições.

No que tange a metodologia de "cálculo reverso" apresentada pela Recorrente, esta apresenta-se coerente para isolar o ICMS proporcional à base de cálculo estimada, preservando a integridade do decido no Tema 69:

- Etapas 1 a 3: Identificam o faturamento real, a litragem e o débito efetivo de PIS/COFINS *ad rem*.
- Etapa 4: Realiza a "descoberta" da base de cálculo estimada/proporcional ao dividir o débito pelas alíquotas *ad valorem* (2,5% e 11,9%).
- Etapa 5: Apura o ICMS proporcional a essa base estimada.
- Etapa 6: Define o indébito final.

A demonstração de que o cálculo pode ser simplificado algebricamente (multiplicando-se o PIS/COFINS efetivamente apurado pela alíquota de ICMS da operação) apenas reforça a exatidão do método. Portanto, a metodologia empregada evidencia que a Recorrente não excluiu o ICMS sobre o total das receitas, mas sim o montante de ICMS proporcional à base de cálculo apurada via alíquota específica. Negar este direito sob o argumento de que o regime é *ad rem* significaria permitir que a União tributasse o ICMS por via transversa, esvaziando o comando do STF e a coisa julgada obtida no Mandado de Segurança nº 0021799-23.2006.4.02.5101.

Já em relação a recusa da fiscalização em aceitar a equiparação da declaração de compensação ao pagamento para efeito de repetição de indébito, bem como na rejeição da recomposição da escrita fiscal com o transporte de saldos, igualmente a decisão, referendada pela DRJ deve ser revertida.

No sistema tributário nacional, a compensação é modalidade de extinção do crédito tributário, conforme preceitua o Art. 156, II, do CTN. O Art. 170 do CTN confere à compensação eficácia extintiva idêntica à do pagamento em espécie. Uma vez homologada, ainda que tacitamente, a compensação opera a extinção definitiva do débito sob condição resolutória.

Art. 156. Extinguem o crédito tributário:

(...)

II - a compensação;

Art. 170. A lei pode, nas condições e sob as garantias que estipular, ou cuja estipulação em cada caso atribuir à autoridade administrativa, autorizar a compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda Pública.

Portanto, se o débito de PIS/COFINS foi extinto — seja por DARF, seja por PER/DCOMP — e posteriormente se reconhece que a base de cálculo utilizada naquela extinção era inconstitucional (por incluir o ICMS), o valor excedente utilizado para quitar essa parcela indevida transmuda-se em indébito tributário. Negar a natureza de "pagamento" à compensação para fins de repetição de indébito viola frontalmente o sistema de extinção do crédito tributário desenhado pelo CTN.

Este entendimento é corroborado pela própria administração tributária na Solução de Consulta Interna (SCI) COSIT nº 12/2017. Em seu item 22, a referida norma interna admite a possibilidade de restituição de valores pagos via compensação. A *ratio* da SCI 12/2017 dispõe que, se o débito que foi objeto de compensação é reconhecido como indevido, o contribuinte tem o direito de reaver o crédito que foi indevidamente consumido. No caso em tela, a Recorrente consumiu créditos legítimos para quitar débitos de PIS/COFINS que estavam indevidamente majorados pela inclusão do ICMS.

22. Este pagamento de tributo indevido pode ter advindo de ato espontâneo do sujeito passivo, que recolheu valor superior ao objeto da relação obrigacional devido, ou de pagamento/compensação exatamente no montante do tributo lançado (cobrado), mas cuja quantificação foi feita de forma irregular. É o que se depreende dos incisos I e II do art. 165 do CTN:

Art. 165. O sujeito passivo tem direito, independentemente de prévio protesto, à restituição total ou parcial do tributo, seja qual for a modalidade do seu pagamento, ressalvado o disposto no § 4º do artigo 162, nos seguintes casos:

I - cobrança ou pagamento espontâneo de tributo indevido ou maior que o devido em face da legislação tributária aplicável, ou da natureza ou circunstâncias materiais do fato gerador efetivamente ocorrido;

II - erro na edificação do sujeito passivo, na determinação da alíquota aplicável, no cálculo do montante do débito ou na elaboração ou conferência de qualquer documento relativo ao pagamento;

Consequência lógica dessa equiparação é a necessidade de recomposição da escrita fiscal. Ao se excluir o ICMS da base de cálculo retroativamente, altera-se toda a dinâmica de débitos e créditos da não cumulatividade. Sempre que o indébito apurado em determinada competência superar o valor efetivamente extinto (pagamento + compensação), o saldo remanescente deve ser transportado para os períodos subsequentes.

Tal transporte não é uma "criação de crédito novo", mas a correção da escrita fiscal para refletir a realidade jurídica imposta pela coisa julgada. A Recorrente, de forma acertada,

limitou a apuração do indébito em cada mês às extinções efetivas (pagamentos via DARF e declarações de compensação), transportando o excesso para que fosse aproveitado apenas quando houvesse novo débito a extinguir.

Inviabilizar essa recomposição sob o argumento de que o indébito deve se restringir ao "valor pago em DARF" em cada mês isolado esvazia o conteúdo econômico da decisão judicial e ignora a sistemática de débitos e créditos própria das contribuições sociais.

Dispositivo:

Diante do exposto, voto por dar provimento parcial ao recurso voluntário para reconhecer a possibilidade de exclusão do ICMS da tributação por alíquotas *ad rem*, para reconhecer a equiparação de declaração de compensação a pagamento para efeito de restituição e para reconhecer a recomposição da escrita fiscal do PIS e da COFINS, considerando o efeito da exclusão do ICMS nos períodos subsequentes e apurando se o indébito limitado às extinções por pagamento e declarações de compensação,

Assinado Digitalmente

Keli Campos de Lima,