



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



**Processo nº** 10935.902218/2012-55  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** **3002-002.051 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Turma Extraordinária**  
**Sessão de** 19 de agosto de 2021  
**Recorrente** ANHAMBI ALIMENTOS LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/03/2002 a 31/03/2002

**CERTEZA E LIQUIDEZ DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. ÔNUS PROBATÓRIO DO CONTRIBUINTE.**

É ônus do contribuinte demonstrar a certeza e liquidez do crédito tributário, conforme dispõe o artigo 170, do Código Tributário Nacional, mediante provas suficientes para tanto, apresentadas no processo administrativo fiscal.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Regis Venter - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Mariel Orsi Gameiro - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Paulo Regis Venter (Presidente), Mariel Orsi Gameiro, Carlos Delson Santiago e Anna Dolores Barros de Oliveira Sá Malta.

## **Relatório**

Por bem descrever os fatos, adoto relatório da decisão de primeira instância:

Trata o processo de Despacho Decisório emitido pela DRF [Cascavel/PR](#), em 03/01/2013, que indeferiu o pedido de restituição formulado por meio do Per/Dcomp nº 06817.62195.010207.1.2.040180, rastreamento nº 041919124, devido à inexistência de crédito pleiteado de R\$ 3.450,71, uma vez que o pagamento de COFINS (Código 2172), do período de 31/03/2002, efetuado em 16/04/2002, estaria totalmente utilizado na extinção, por pagamento, de débito da contribuinte do mesmo fato gerador.

Cientificada da decisão, a interessada apresentou Manifestação de Inconformidade, alegando, em síntese, a inconstitucionalidade da cobrança do PIS e da Cofins sem a exclusão do ICMS da base de cálculo. Diz que o ICMS não integra a base de cálculo das contribuições, por se tratar de mero ingresso de recursos, os quais devem ser repassados

ao fisco estadual e que o Supremo Tribunal Federal – STF tem entendido que o valor do ICMS não pode compor a base de cálculo do PIS e da Cofins. Por isso, solicita que os créditos sejam restituídos, acrescidos de juros de mora, desde seu pagamento indevido até a data da restituição/compensação.

É o relatório.

A Quarta Turma da DRJ/CTA proferiu acórdão nº 06-41.743, em 26 de junho de 2013 (e-fls. 65), com a seguinte ementa:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Data do fato gerador: 16/04/2002

COFINS. PEDIDO DE RESTITUIÇÃO. INEXISTÊNCIA DO DIREITO CREDITÓRIO INFORMADO EM PER/DCOMP.

Inexistindo o direito creditório informado em PER/DCOMP, é de se indeferir o pedido de restituição apresentado.

EXCLUSÃO DO ICMS DA BASE DE CÁLCULO.

Incabível a exclusão do valor devido a título de ICMS da base de cálculo das contribuições ao PIS/Pasep e à Cofins, pois aludido valor é parte integrante do preço das mercadorias e dos serviços prestados, exceto quando for cobrado pelo vendedor dos bens ou pelo prestador dos serviços na condição de substituto tributário.

CONTESTAÇÃO DE VALIDADE DE NORMAS VIGENTES. JULGAMENTO ADMINISTRATIVO. COMPETÊNCIA.

Compete à autoridade administrativa de julgamento a análise da conformidade da atividade de lançamento com as normas vigentes, às quais não se pode, em âmbito administrativo, negar validade sob o argumento de inconstitucionalidade ou ilegalidade.

A recorrente interpôs Recurso Voluntário em 01 de agosto de 2013 (e-fls. 73), no qual afirma, em síntese a inconstitucionalidade e ilegalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo da PIS/Cofins.

Não juntou provas em sede manifestação de inconformidade, tampouco em sede de Recurso Voluntário.

É o relatório.

## Voto

Conselheira Mariel Orsi Gameiro, Relatora.

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende os requisitos de admissibilidade devendo, portanto, ser conhecido.

A controvérsia cinge-se em dois pilares argumentativos: i) o direito ao crédito relativo à exclusão do ICMS da base de cálculo da PIS/Cofins; e, ii) a prova do respectivo crédito.

Pois bem, tratarei em partes.

### **Do direito à exclusão do ICMS da base de cálculo PIS/Cofins**

O Supremo Tribunal Federal encerrou e determinou o posicionamento sobre a inconstitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS/Cofins, mediante o RExt nº 574.706, com repercussão geral:

EMENTA: RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM REPERCUSSÃO GERAL. EXCLUSÃO DO ICMS NA BASE DE CÁLCULO DO PIS E COFINS. DEFINIÇÃO DE FATURAMENTO. APURAÇÃO ESCRITURAL DO ICMS E REGIME DE NÃO CUMULATIVIDADE. RECURSO PROVIDO. 1. Inviável a apuração do ICMS tomando-se cada mercadoria ou serviço e a correspondente cadeia, adota-se o sistema de apuração contábil. O montante de ICMS a recolher é apurado mês a mês, considerando-se o total de créditos decorrentes de aquisições e o total de débitos gerados nas saídas de mercadorias ou serviços: análise contábil ou escritural do ICMS. 2. A análise jurídica do princípio da não cumulatividade aplicado ao ICMS há de atentar ao disposto no art. 155, § 2º, inc. I, da Constituição da República, cumprindo-se o princípio da não cumulatividade a cada operação. 3. O regime da não cumulatividade impõe concluir, conquanto se tenha a escrituração da parcela ainda a se compensar do ICMS, não se incluir todo ele na definição de faturamento aproveitado por este Supremo Tribunal Federal. O ICMS não compõe a base de cálculo para incidência do PIS e da COFINS. 3. Se o art. 3º, § 2º, inc. I, in fine, da Lei n. 9.718/1998 excluiu da base de cálculo daquelas contribuições sociais o ICMS transferido integralmente para os Estados, deve ser enfatizado que não há como se excluir a transferência parcial decorrente do regime de não cumulatividade em determinado momento da dinâmica das operações. 4. Recurso provido para excluir o ICMS da base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS. (RE 574706, Relator(a): CÁRMEN LÚCIA, Tribunal Pleno, julgado em 15/03/2017, ACÓRDÃO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-223 DIVULG 29-09-2017 PUBLIC 02-10-2017)

Não há, portanto, discussão da existência do direito ao crédito quanto ao pleito do recorrente.

Contudo, em que pese a óbvia obediência à decisão proferida pelo STF, deve o contribuinte trazer aos autos a prova, através de documento fiscal ou contábil, da base de cálculo, e do quantum para o cotejo entre ICMS e PIS/Cofins.

E, enfim, tratarei das provas no último tópico.

### **Das provas do crédito**

Como já concretizado no presente Tribunal Administrativo, nos pedidos de restituição e compensação, é ônus da prova do contribuinte demonstrar a existência do crédito pleiteado, mediante documentos fiscais e contábeis hábeis para tanto.

Destaco que o direito creditório – e tal entendimento embasa a afirmativa supracitada, nasce do pagamento indevido ou a maior, e não da declaração na respectiva obrigação acessória.

Veja, o direito à restituição do pagamento a maior ou indevido do tributo – indébito tributário, pelo contribuinte, é originado nas expressas disposições dos artigos 165 e 168, do Código Tributário Nacional – da lei:

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;

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; *(Vide art 3 da LCp nº 118, de 2005)*

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.

Nota-se que o pagamento a maior ou indevido em cotejo ao que deveria ter sido pago pelo contribuinte, deve ser demonstrado, e no presente caso, a prova a ser produzida corresponde ao recolhimento de ICMS, seu respectivo valor, sua composição na base de cálculo, e o comparativo do quantum efetivamente recolhido (com ICMS) e o quantum que deveria ter sido recolhido (sem ICMS).

Nesse sentido, para se constatar a veracidade do alegado pelo recorrente, é imprescindível a existência de forte dilação probatória – especificamente contábil e fiscal, quanto ao crédito – ou seja, a comprovação da diferença do valor efetivamente pago a maior em relação àquele valor devido, para que se demonstre o pagamento, a base de cálculo utilizada, dentre outros fatores que compõem a conjuntura do crédito tributário pleiteado.

Observa-se o disposto no artigo 147, parágrafo 1º, do Código Tributário Nacional, que permite respectiva demonstração:

Art. 147. O lançamento é efetuado com base na declaração do sujeito passivo ou de terceiro, quando um ou outro, na forma da legislação tributária, presta à autoridade administrativa informações sobre matéria de fato, indispensáveis à sua efetivação.

§ 1º A retificação da declaração por iniciativa do próprio declarante, quando vise a reduzir ou a excluir tributo, só é admissível mediante comprovação do erro em que se funde, e antes de notificado o lançamento.

E, cabe ao contribuinte tal ônus, conforme determina o artigo 373, do Código de Processo Civil, de modo a garantir à fiscalização que o valor requerido – mediante PERDCOMP, seja a título de restituição ou de compensação, é verdadeiramente devido.

Atendido no primeiro momento a demonstração do alegado pelo contribuinte sob a guarida do ônus da produção das provas e seu cotejo necessário no processo administrativo fiscal, em seguida é necessário analisar se os documentos são suficientes ao cumprimento dos requisitos dispostos no artigo 170, do Código Tributário Nacional, ou seja, a comprovação da certeza e liquidez do crédito tributário:

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.

No caso, o contribuinte junta aos autos apenas uma planilha com os demonstrativos que embasam seu pedido, e não colaciona nenhum documento com força probatória suficiente a comprovar e embasar tais informações.

O direito do contribuinte, aqui, apoia-se no conjunto probatório do presente processo administrativo, que é evidentemente insuficiente.

E, como dito logo acima, para que a compensação se aperfeiçoe, exige o artigo 170, do Código Tributário Nacional, a certeza e liquidez do crédito - a “certeza da existência” e a “determinação da quantia” dos créditos e débitos que se pretende compensar, de modo que, deve

a análise da fiscalização face ao cumprimento desses dois requisitos pelo contribuinte, ser realizada com base nas provas apresentadas no processo administrativo fiscal.

Neste sentido, a “certeza da existência” dos créditos recíprocos é atestada pelo pagamento indevido, que constitui o débito do fisco, e pelo lançamento, apto a constituir o crédito tributário por meio da apuração da ocorrência do fato jurídico hipoteticamente previsto na norma de incidência tributária e do cálculo do montante devido a título de tributo.

No caso concreto, embora tenhamos o apoio e a existência do direito ao crédito pela exclusão do ICMS da base de cálculo da PIS/Cofins, é imprescindível que se comprove e seja demonstrado, mediante documentos – contábeis e fiscais, que tenham força probatória, a certeza e liquidez do crédito tributário.

Logo, conclui-se que, se não há documentos para tanto, não há que se sustentar o direito de compensação pleiteado, visto que não comprovada a certeza e liquidez do crédito.

Ante o exposto, nego provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Mariel Orsi Gameiro