



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO**

**Processo n°** 13899.000341/2007-44  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 3301-005.663 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 30 de janeiro de 2019  
**Matéria** COFINS  
**Recorrente** DINATECNICA IND E COM LTDA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Período de apuração: 01/04/2002 a 31/08/2006

CRÉDITO RESTITUÍVEL. PROVA. LIQUIDEZ E CERTEZA

A restituição de indébitos fiscais está condicionada à comprovação da certeza e liquidez dos valores pleiteados, constituindo-se motivo bastante para indeferimento.

Recurso Voluntário Negado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(assinado digitalmente)

Winderley Morais Pereira - Presidente.

(assinado digitalmente)

Valcir Gassen - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Winderley Morais Pereira, Liziane Angelotti Meira, Marcelo Costa Marques d'Oliveira, Ari Vendramini, Salvador Cândido Brandão Junior, Marco Antonio Marinho Nunes, Semíramis de Oliveira Duro e Valcir Gassen.

## Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário (fls. 540 a 561) interposto pelo Contribuinte, em 22 de agosto de 2012, contra decisão consubstanciada no Acórdão nº 05-37.903 (fls. 524 a 537), de 17 de maio de 2012, proferido pela 7ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Campinas (SP) – DRJ/CPS – que decidiu, por unanimidade de votos julgar improcedente a Manifestação de Inconformidade (fls. 478 e 508) apresentada pelo Contribuinte.

Visando a elucidação do caso e a economia processual adoto e cito o relatório do referido Acórdão:

### Objeto da Restituição

O Pedido de Restituição foi apresentado em 02/05/2007; compreende a competência de abril de 2002 a agosto de 2006; refere-se, ao que consta, ao pagamento a maior de PIS/Cofins em razão da inclusão do ICMS nas suas bases de cálculo; é acompanhado de quadro demonstrativo dos cálculos (fl. 6).

### Despacho Decisório

O Pedido de Restituição foi indeferido sob os seguintes fundamentos constantes do Despacho Decisório (fls. 467/473):

Inicia ressaltando:

*Assim, o contribuinte deveria ter utilizado o Programa Gerador de Pedido de Restituição/Dcomp's, conforme previsto na Instrução Normativa SRF no 598/2005.*

*O contribuinte não anexa nenhum impedimento legal ou técnico que invalide o uso de tal programa.*

Quanto à base de cálculo dos tributos, menciona a Lei Complementar 70/91, para concluir que:

*A base de cálculo prevista pela Lei Complementar é formada pelo faturamento mensal, assim considerado a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviços de qualquer natureza, excluindo de seus totais os valores do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) destacado nas notas fiscais e as vendas canceladas, devoluções e descontos incondicionais.*

*As exclusões elencadas no dispositivo legal transcrito acima não contemplam a exclusão do ICMS incluído nos preços de vendas. Assim, não há dispositivo legal que permita a exclusão desse imposto da base de cálculo dessa contribuição.*

*Ressalte-se, ainda, que o faturamento inclui todas as receitas de vendas, e o ICMS faz parte dele, por integrar o preço de venda das mercadorias.*

Em seguida, reportando-se à Lei 9.718/98, lembra que:

---

*Com a vigência da citada lei, houve a possibilidade de se excluir da base de cálculo da Cofins/PIS apenas o valor relativo ao ICMS, nos casos de substituição tributária, caso em que um contribuinte cobra o imposto de outra empresa da cadeia produtiva, o que não é o caso da impugnante.*

*É pertinente registrar também que o Superior Tribunal de Justiça (STJ) sumulou o entendimento de que o ICMS integra a base de cálculo do PIS e da Cofins (Súmula n.º 68).*

Lembra que o julgamento administrativo não tem competência para declarar/reconhecer a ilegalidade/inconstitucionalidade de leis, com base nas quais se dá a tributação. E, com fundamento na Instrução Normativa SRF 600/2005, conclui:

*Dado a inexistência de previsão legal para exclusão da base de cálculo do COFINS/PIS da parcela correspondente ao ICMS, para todo período solicitados, proponho:*

- 1. INDEFERIMENTO do pleito, por falta de amparo legal;*
- 2. Considerar não formulado o pleito de Restituição, por não utilização do programa Perdcomp;*
- 3. Considerar não declaradas quaisquer compensações que utilizaram o suposto crédito;*

#### **Fundamentos da Manifestação de Inconformidade**

O Contribuinte apresentou sua Manifestação de Inconformidade (fls. 478/508), com as razões e fundamentos, que passo a sintetizar.

Insurge-se, de início, contra a decisão do Despacho Decisório que declara não formulado o pedido de restituição, alegando que a impossibilidade de formalizar seu pleito pelo PER/DCOMP deve-se à limitação do próprio programa:

*Não existe a opção para que seja destacado o valor indevido, já que uma parte do valor recolhido é devida, pois estamos discutindo a exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS.*

*Dai se deduz que: de duas uma. Ou o nobre signatário do despacho decisório desconhece o Programa Gerador de Pedido de Restituição/Dcomp's, ou então age de forma deliberada, na tentativa de obstar o pleito ou atrasá-lo, pois não restará outra medida ao contribuinte senão socorrer-se junto ao Poder Judiciário, a fim de afastar arbitrária decisão.*

*E não é só. Este subscritor vem patrocinando diversos pedidos semelhantes, protocolados junto a outras unidades da Receita Federal do Brasil. Nesses casos, o pedido tem sido aceito e o mérito tem sido apreciado, abrindo-se a oportunidade para o debate até o Colendo Conselho de Contribuintes. Ou seja, não se considera o pedido como não formulado.*

*Quanto a este tópico, conclui, requerendo:*

*Ante ao exposto, requer-se a admissão da presente Manifestação de Inconformidade, evitando-se que o Recorrente tenha que valer-se do Poder Judiciário, já tão assoberbado, e com questões de maior relevo para solucionar.*

Segue, e, manifestando-se sobre a inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS/Cofins, entendendo tratar-se de “bitributação” e afirmando que:

*... não encontramos nenhuma lei que diga expressamente que está autorizada a inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS.*

*Sob este aspecto, continua:*

*Ocorre que tanto as Leis Complementares 7/70, 70/91 nunca atribuíram que o ICMS deveria ser incluído na base de cálculo, já que apenas aludiam ao faturamento.*

*Nem tão pouco as Leis Ordinárias 10.637/02 e 10.833/03 aludem que deva ser incluído expressamente o ICMS por entender ser uma receita derivada ou que componha o faturamento da Recorrente, sendo, como repetimos, urna construção jurisprudencial de décadas, que acabou se transformando num dogma difícil de ser entendido pelo empresariado, **pois ninguém 'fatura ICMS'** [destaques no original].*

Menciona e transcreve “informativo” do STF, que aborda o julgamento do Recurso Extraordinário – RE 240.785/MG, ainda pendente de decisão final.

Invoca, também, os princípios constitucionais da vedação ao confisco e da capacidade tributária:

*Por sua vez, a decisão do Supremo Tribunal faz letra viva do princípio constitucional de não se utilizar o tributo com efeito de confisco, que seria sua cobrança sem causa jurídica válida, ou sobre bases impositivas que não representam riqueza, e dest'arte, atentando contra a capacidade contributiva da Impetrante, o que é vedado pelos artigos 150, IV c/c 145, § 1o, da Constituição Federal de 1988.*

Pleiteia a atualização do montante requerido com a incidência da taxa SELIC (Lei 9.250/95, artigo 39) e, quanto à apuração da ocorrência de prescrição, menciona julgado do STJ, para concluir:

*Portanto, a contagem começa a partir da homologação tácita do pagamento, qual seja, 5 anos após o pagamento é homologado o lançamento, de forma tácita, e daí, começa o prazo de contagem via prescrição da restituição.*

Pede a anulação do Despacho Decisório e o reconhecimento do direito creditório.

### **Pedido de Restituição “não formulado”**

Em face da decisão de que o Pedido de Restituição foi considerado pelo Despacho Decisório como não formulado, a Delegacia da Receita Federal, pela qual tramitava o processo, encaminhou-o, em 19/12/07, à Divisão de Tributação – DISIT da Superintendência a da 8 . Região Fiscal (fl. 518), que, em 09/11/09, manifestou entendimento de que o processo deveria ser encaminhado à competente Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento – DRJ, para julgamento.

Finalmente, o processo foi recebido por esta DRJ. Este é o Relatório.

Como visto, o Contribuinte apresentou Recurso Voluntário visando reformar o referido Acórdão.

Foi juntado aos autos cópia do Mandado de Segurança nº 5001702-81.2018.4.03.6130, da 2ª Vara Federal de Osasco, em que se determina o julgamento do presente feito.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Valcir Gassen - Relator

O Recurso Voluntário (fls. 540 a 561) em face da decisão consubstanciada no Acórdão nº 05-37.903 é tempestivo e atende os pressupostos legais de admissibilidade, motivo pelo qual deve ser conhecido.

O ora analisado Recurso Voluntário visa reformar decisão que possui a seguinte ementa:

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS**

Período de apuração: 01/04/2002 a 31/08/2006

**EXCLUSÃO DO ICMS DA BASE DE CÁLCULO DAS CONTRIBUIÇÕES PARA O PIS E A COFINS. JUÍZOS DE LEGALIDADE-CONSTITUCIONALIDADE - COMPETÊNCIA DA AUTORIDADE ADMINISTRATIVA**

Não há previsão legal que exclua o ICMS da base de cálculo da contribuição para o PIS/Cofins. É expressamente vedado à Autoridade Administrativa afastar a aplicação da legislação tributária sob pretexto de ilegalidade ou inconstitucionalidade.

**EXISTÊNCIA DE PROCESSOS JUDICIAIS PENDENTES DE DECISÃO**

A existência de processos judiciais pendentes de decisão final e definitiva, dos quais, aliás, o Contribuinte nem mesmo é parte, não legitima o deferimento do Pedido, por falta de fundamento legal.

**RECEITA BRUTA - ICMS**

Incabível a exclusão do valor devido a título de ICMS da base de cálculo das contribuições para o PIS/Cofins, pois esse valor é parte integrante do preço das mercadorias. O ICMS compõe o preço da mercadoria, configurando um dos elementos da receita bruta de vendas (é "*calculado por dentro*", isto é, representa ele mesmo um dos componentes de sua própria base de cálculo).

**CRÉDITO RESTITUÍVEL - PROVA**

Caso a restituição fosse juridicamente possível, o pedido deveria estar instruído de elementos que lhe conferisse absoluta certeza e liquidez, constituindo-se motivo bastante para indeferimento.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Verifica-se na decisão ora recorrida que a questão envolve a inclusão ou não do ICMS na base de cálculo das contribuições ao PIS e COFINS e subsidiariamente, e não menos importante, a questão da comprovação da existência do crédito pleiteado.

O Contribuinte, em seu recurso, enfrenta por primeiro a questão do entendimento da autoridade administrativa fiscal de que seu Pedido de Restituição não foi formulado por não ter atendido o disposto na IN 600/05. Alega que (fls. 543):

A planilha juntada pela Recorrente contempla centenas de DARFs, que dariam margem à centenas de pedidos eletrônicos. Mas não é só. **O programa não permite que o contribuinte destaque a parcela indevida.**

(...)

Inexiste opção para que seja destacado apenas o valor indevido, já que uma parte do valor recolhido é devida, pois estamos discutindo a exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS.

(...)

Por conseguinte, fica demonstrado que a Recorrente observou os limites impostos pela IN 600/05.

Por segundo, e por fim, o Contribuinte discute o mérito do presente processo acerca da possibilidade de exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS. E assim expressa (fls. 561):

Conclui-se que a Recorrente tem direito de que não seja incluído em sua base de cálculo do PIS e da COFINS, sobre suas atividades, o ICMS, sendo que referida base deve ser única e exclusivamente o **faturamento**, excluindo-se os impostos.

Considero importante, antes de verificar a questão de mérito, por ser prejudicial a sua análise, se há nos autos comprovação do alegado crédito restituível.

No Recurso Voluntário o Contribuinte não enfrenta a questão de que em um pedido de restituição deve ser comprovado a liquidez e certeza do crédito, sob pena de indeferimento.

Cito trecho do voto da decisão ora recorrida que bem ilustra a questão (fls. 536):

#### **A produção de provas e o Pedido de Restituição**

O Contribuinte não instrui seu Pedido de Restituição com os elementos necessários para demonstrar a existência do crédito pleiteado, deixando, assim, de atender às exigências legais, então vigentes, formuladas pelo parágrafo quinto do artigo 76 da Instrução Normativa SRF 600/05 (então vigente), limitando-se apenas a apresentar cópias de documentos de arrecadação, planilhas e quadros demonstrativos, com base nos quais seriam determináveis os valores correspondentes aos tributos recolhidos indevidamente, em face da alegada ilegalidade da inclusão do ICMS nas bases de cálculo das contribuições para o PIS/Cofins (fls. 6 e 44/466).

Não há dúvida de que cabe ao Requerente a obrigação de demonstrar a efetiva e inequivocamente existência do direito pleiteado, pois o ônus da prova compete a quem o alega, ou, neste caso, a quem pleiteia a restituição.

---

Aliás, a Lei 9.784/99, que “*regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal*”, estabelece, quanto à obrigação de provar:

*Art. 36. Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado, sem prejuízo do dever atribuído ao órgão competente para a instrução e do disposto no art. 37 desta Lei.*

O Código de Processo Civil (CPC) assim dispõe sobre o tema:

*Art. 333. O ônus da prova incumbe:*

*I - ao autor, quanto ao fato constitutivo do seu direito;*

*(...).*

Apenas por esta razão caberia o indeferimento do Pedido.

Mesmo que se pudesse, portanto, afastar todos os demais óbices, não teria sido possível, apenas com as informações oferecidas pelo Pedido de Restituição, estabelecer a certeza do crédito, muito menos torná-lo líquido, impondo-se também por esta razão o indeferimento do pedido.

E certeza e liquidez exigem a demonstração documental do crédito, o que pressupõe, dentre outros elementos de prova, eventualmente necessários (dadas as peculiaridades das atividades de cada Contribuinte), os registros contábeis, devidamente formalizados, inteiramente corroborados por documentos fiscais idôneos.

A mera apresentação de uma cópia de DARF correspondente ao recolhimento de um tributo (PIS ou COFINS), que teria sido recolhido a maior, em face da indevida inclusão de outro tributo (ICMS) em sua base de cálculo, não se presta nem mesmo para provar (por ser absolutamente insuficiente) que tenha efetivamente operado tal inclusão. (grifou-se)

Entendo que assiste razão ao Contribuinte sobre a exclusão do ICMS da base de cálculo das contribuições, mas sem a devida comprovação da liquidez e certeza da existência deste crédito, não há como deferir o pedido. Saliento que em nenhum momento o Contribuinte enfrenta a questão da decisão da DRJ acerca da falta de comprovação da liquidez e certeza do crédito restituível alegado.

Portanto, de acordo com a legislação e os autos do processo, voto por negar provimento ao recurso do Contribuinte.

(assinado digitalmente)

Valcir Gassen

Processo nº 13899.000341/2007-44  
Acórdão n.º **3301-005.663**

**S3-C3T1**  
Fl. 593

---