



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



**Processo nº** 13974.000623/2007-00  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 3002-001.978 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Turma Extraordinária  
**Sessão de** 15 de junho de 2021  
**Recorrente** HIRTEC MATERIAIS DE CONSTRUÇÃO LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**

Período de apuração: 10/02/1998 a 14/11/2002

**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), Carlos Alberto da Silva Esteves e Mariel Orsi Gameiro.

## **Relatório**

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

Trata o presente processo de pedido de restituição, por meio do qual a contribuinte intenta a repetição de recolhimentos a maior efetuados a título de PIS. Alega que recolheu os valores devidos com a inclusão, na base de cálculo da contribuição, da parcela relativa ao ICMS, que seria indevido.

Na apreciação do pleito, manifestou-se a Delegacia da Receita Federal em Joinville/SC pelo seu indeferimento, fazendo-o com base nas seguintes afirmações:

. (a) que à época da apresentação do pedido de restituição, já teria tido transcurso integral o prazo de cinco anos para a repetição dos recolhimentos efetuados entre 10/02/1998 e 14/11/2002, como previsto no inciso I do artigo 168 do Código Tributário Nacional - CTN.

Como o pedido de restituição só foi formalizado em 21/11/2007, teria restado caracterizada a intempestividade do pleito repetitório em relação àqueles recolhimentos;

(b) em relação ao recolhimento efetuado em 13/12/2002, também não haveria crédito passível de repetição, em face de que a base de cálculo do PIS, como definida pelos artigos 2.º e 3.º da Lei n.º 9.718/1998, "refere-se a uma universalidade, um todo composto pelas receitas da empresa, pouco importando qual é a composição destas receitas ou se os impostos indiretos compõem o preço de venda". Alega, também que dentre as exclusões da base de cálculo previstas nos dispositivos acima elencados, não consta o ICMS.

Irresignada com tal indeferimento, encaminhou a contribuinte, por meio de representante legal - mandato à folha 11 - manifestação de inconformidade, às folhas 28 a 43, na qual contesta a decisão da DRF/Joinville/SC, afirmando inicialmente que o prazo de cinco anos previsto no dispositivo legal invocado pela DRF/Joinville/SC (inciso I do artigo 168 do CTN) só começa a ter curso, no caso dos tributos sujeitos a lançamento por homologação, depois do transcurso do prazo previsto no parágrafo 4.º do artigo 150 do mesmo CTN.

A seguir, afirma a contribuinte, por alegações de variada ordem, a inconstitucionalidade da disposição da Lei n.º 9.718/1998 que ampliou a base de cálculo do PIS e a necessidade de exclusão do ICMS das bases de cálculo desta contribuição. Tais alegações não serão aqui minudentemente relatorizadas, em face daquilo que se prolatará no voto deste acórdão.

Por fim, pleiteia que os valores a serem restituídos sejam corrigidos por juros calculados com base na taxa SELIC, desde a data do pagamento indevido.

A Quarta Turma da DRJ/SDR proferiu acórdão n.º 15-46.135, em 13 de março de 2019 (e-fls. 82), com a seguinte ementa:

Assunto: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 10/02/1998 a 14/11/2002

REPETIÇÃO DO INDÉBITO. PRAZO DECADENCIAL

O direito de pleitear a restituição extingue-se com o decurso do prazo decadencial de cinco anos, contado da data do pagamento indevido.

Assunto: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/12/2002 a 31/12/2002

BASE DE CÁLCULO. INCLUSÃO DO ICMS

A parcela do faturamento relativa ao Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS, compõe a base de cálculo do PIS.

A recorrente foi notificada em 27 de janeiro de 2011 (e-fls. 67), e interpôs Recurso Voluntário em 14 de fevereiro de 2011 (e-fls. 68), no qual afirma, em síntese: i) que o prazo para pleitear a restituição é de dez anos, conforme decisão do STJ sobre a LC 118/2005, sendo válido para os pagamentos feitos até a publicação da norma; ii) da inconstitucionalidade e ilegalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo da PIS/Cofins.

O recorrente não juntou provas 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 três pilares argumentativos: i) o prazo para restituição/compensação para pagamentos realizados antes e depois da Lei Complementar 118/2005; ii) o direito ao crédito relativo à exclusão do ICMS da base de cálculo da PIS/Cofins; e, iii) a prova do respectivo crédito.

Pois bem, tratarei em partes.

### **Do prazo para restituição/compensação**

Afirma o contribuinte que o prazo para pleitear a restituição do tributo aqui discutido é de dez anos, consubstanciado no entendimento do STF/STJ, quanto à aplicabilidade do artigo 3º e 4º, da Lei Complementar 118/2005.

A discussão, há muito superada, afirma que o prazo para restituição, para os tributos sujeitos a lançamento por homologação – artigo 150, parágrafo 4º, do CTN, contido no artigo 168, inciso I, alterado pelo artigo 3º, da LC 118/2005, antes da respectiva norma era de 10 anos, e após é de cinco anos.

Foi reconhecida pelo STF a inconstitucionalidade do artigo 4º, e a natureza não interpretativa do artigo 3º, considerando o seguinte marco temporal para o novo prazo: é válida a aplicação do novo prazo de cinco anos tão somente às ações ajuizadas após o decurso da *vacatio legis de 120 dias*, ou seja, a partir de 09 de junho de 2005.

Em sede de repercussão geral, o Supremo Tribunal Federal que determinou tais limitações, mediante RExt nº 566.621/RS:

DIREITO TRIBUTÁRIO – LEI INTERPRETATIVA – APLICAÇÃO RETROATIVA DA LEI COMPLEMENTAR Nº 118/2005 – DESCABIMENTO – VIOLAÇÃO À SEGURANÇA JURÍDICA – NECESSIDADE DE OBSERVÂNCIA DA VACATIO LEGIS – APLICAÇÃO DO PRAZO REDUZIDO PARA REPETIÇÃO OU COMPENSAÇÃO DE INDÉBITOS AOS PROCESSOS AJUIZADOS A PARTIR DE 9 DE JUNHO DE 2005. Quando do advento da LC 118/05, estava consolidada a orientação da Primeira Seção do STJ no sentido de que, para os tributos sujeitos a lançamento por homologação, o prazo para repetição ou compensação de indébito era de 10 anos contados do seu fato gerador, tendo em conta a aplicação combinada dos arts. 150, § 4º, 156, VII, e 168, I, do CTN. A LC 118/05, embora tenha se auto-proclamado interpretativa, implicou inovação normativa, tendo reduzido o prazo de 10 anos contados do fato gerador para 5 anos contados do pagamento indevido. Lei supostamente interpretativa que, em verdade, inova no mundo jurídico deve ser considerada como lei nova. Inocorrência de violação à autonomia e independência dos Poderes, porquanto a lei expressamente interpretativa também se submete, como qualquer outra, ao controle judicial quanto à sua natureza, validade e aplicação. A aplicação retroativa de novo e reduzido prazo para a repetição ou compensação de indébito tributário estipulado por lei nova, fulminando, de imediato, pretensões deduzidas tempestivamente à luz do prazo então aplicável, bem como a aplicação imediata às pretensões pendentes de ajuizamento quando da publicação da lei, sem resguardo de nenhuma regra de transição, implicam ofensa ao princípio da segurança jurídica em seus conteúdos de proteção da confiança e de garantia do acesso à Justiça. Afastando-se as aplicações inconstitucionais e resguardando-se, no mais, a eficácia da norma, permite-se a aplicação do prazo reduzido relativamente às ações ajuizadas após a *vacatio legis*, conforme entendimento consolidado por esta Corte no enunciado 445 da Súmula do Tribunal. O prazo de *vacatio legis* de 120 dias permitiu aos contribuintes não apenas que tomassem ciência do novo prazo, mas também que ajuizassem as ações necessárias à tutela dos seus direitos. Inaplicabilidade do art. 2.028 do Código Civil, pois, não havendo lacuna na LC 118/08, que pretendeu a aplicação do novo prazo na

maior extensão possível, descabida sua aplicação por analogia. Além disso, não se trata de lei geral, tampouco impede iniciativa legislativa em contrário. Reconhecida a inconstitucionalidade art. 4º, segunda parte, da LC 118/05, considerando-se válida a aplicação do novo prazo de 5 anos tão-somente às ações ajuizadas após o decurso da vacatio legis de 120 dias, ou seja, a partir de 9 de junho de 2005. Aplicação do art. 543-B, § 3º, do CPC aos recursos sobrestados. Recurso extraordinário desprovido.

(RE 566621, Relator(a): ELLEN GRACIE, Tribunal Pleno, julgado em 04/08/2011, REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-195 DIVULG 10-10-2011 PUBLIC 11-10-2011 EMENT VOL-02605-02 PP-00273 RTJ VOL-00223-01 PP-00540)

Nesse mesmo sentido, aplica-se a Súmula CARF n.º 91:

Súmula CARF no 91:

Ao pedido de restituição pleiteado administrativamente antes de 9 de junho de 2005, no caso de tributo sujeito a lançamento por homologação, aplica-se o prazo prescricional de 10 (dez) anos, contado do fato gerador.

Delimita-se de forma expressa que o direito à restituição sob a guarida da contagem do prazo decenal é dado apenas aos pedidos administrativos pleiteados em data anterior à 9 de junho de 2005.

No presente caso, o pedido foi realizado apenas em 21 de novembro de 2007, posterior ao marco para contagem de dez anos, aplicando-se a regra quinquenal aos períodos em que ocorreram os pagamentos – entre 10 de fevereiro de 1998 e 14 de novembro de 2002.

Portanto, o direito à restituição, considerando o prazo de cinco anos para tanto, não assiste ao recorrente, exceto pelo pagamento que não se encontra abarcado pela regra, de 13 de dezembro de 2002, que será tratado nos próximos tópicos.

### **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 n.º 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, que se restringe ao pagamento realizado em 13 de dezembro de 2002.

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

