



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

MF - Segundo Conselho de Contribuintes  
Publicação no Diário Oficial da União  
de 21 / 05 / 2003  
Rubrica

2º CC-MF  
Fl.

Processo nº : 10280.003446/95-11  
Recurso nº : 117.531  
Acórdão nº : 201-76.315

Recorrente : CENTRAIS ELÉTRICAS DO PARÁ LTDA.  
Recorrida : DRJ em Belém - PA

**FINSOCIAL. BASE DE CÁLCULO. ICMS.**

O ICMS inclui-se na receita operacional bruta, e compõe a base de cálculo da contribuição.

**FINSOCIAL. EMPRESA VENDEDORA DE MERCADORIA. ENERGIA ELÉTRICA. RESTITUIÇÃO.**

Sendo a energia elétrica considerada mercadoria, trata-se a ora recorrente de empresa comercial, vendedora de mercadoria, fazendo jus à restituição. Possível a restituição dos créditos oriundos do FINSOCIAL recolhido a maior, em alíquota superior a 0,5% (cinco décimos percentuais), exclusivamente nos períodos e valores comprovados com a documentação juntada.

**Recurso provido em parte.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por: CENTRAIS ELÉTRICAS DO PARÁ LTDA.

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, **por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso**, nos termos do voto do Relator.

Sala das Sessões, em 21 de agosto de 2002.

*Josefa Maria Coelho Marques*  
Josefa Maria Coelho Marques  
Presidente

*Gilberto Cassuli*  
Gilberto Cassuli  
Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Jorge Freire, Antônio Mário de Abreu Pinto, José Roberto Vieira, Antonio Carlos Atulim (Suplente) e Rogério Gustavo Dreyer.  
Iao/ovrs/ja



Processo nº : 10280.003446/95-11  
Recurso nº : 117.531  
Acórdão nº : 201-76.315

Recorrente : **CENTRAIS ELÉTRICAS DO PARÁ LTDA.**

## RELATÓRIO

Trata-se de pedido de restituição protocolado em 29/06/1995, referente ao pagamento a maior do FINSOCIAL, no período de 01/91 a 12/91, trazendo as guias DARF referentes ao período.

Foi realizada diligência fiscal, e no Termo de Encerramento de Diligência de fls. 77/78, o autuante afirmou que foi realizada diligência para análise da escrituração contábil e fiscal do contribuinte, constatar a veracidade das informações contidas na DIRPJ 92/91-Anexo 4, e verificar se estava correto o demonstrativo de apuração do FINSOCIAL. Asseverou que "o contribuinte oferece a tributação os valores de Receita Bruta já líquidos das despesas com o ICMS (...), e ainda apresenta como exclusões os ajustes de receitas que compoem o faturamento (receita bruta), que embora DEVIDOS CONTABILMENTE, não se enquadram como exclusões da receita bruta". Foi, então, retificado o demonstrativo apresentado pela contribuinte, procedendo-se os ajustes de receita bruta e o retorno do ICMS a tributação.

Então, a Delegacia da Receita Federal em Belém - PA, às fls. 93/94, decidiu pelo indeferimento do pedido de compensação, conforme a ementa:

### *"FINSOCIAL – RESTITUIÇÃO – INDEFERIMENTO*

*Uma vez declarada a constitucionalidade do artigo 7º da Lei nº 7.787, de 30 de junho de 1989, do artigo 1º da Lei nº 7.894, de 24 de novembro de 1989, e do artigo 1º da Lei nº 8.147, de 28.12.90, manteve-se o FINSOCIAL como devido para as empresas exclusivamente prestadoras de serviços."*

Afirma se tratar de empresa exclusivamente prestadora de serviço, e ainda que os pagamentos não foram suficientes para extinguir os crédito tributários.

Inconformada, a empresa apresentou sua impugnação, fls. 97/99, afirmando que os valores, cujo montante foi pedida a restituição foram objeto de auditoria pela própria Receita Federal. Aduz que os valores somente não foram compensados porque o FINSOCIAL se transformou em COFINS.

Resolveu, então, a Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Belém - PA, às fls. 110/111, indeferir o pedido, conforme a ementa:

### *"FINSOCIAL. RESTITUIÇÃO. INDEFERIMENTO.*

*Constatado em diligência fiscal que a contribuição devida foi recolhida a menor, pela exclusão indevida do ICMS na apuração da base de cálculo, ratifica-se o despacho decisório que, por essa razão, indeferiu pedido de restituição.*

*SOLICITAÇÃO INDEFERIDA"*



Processo nº : 10280.003446/95-11  
Recurso nº : 117.531  
Acórdão nº : 201-76.315

Afirma que após a diligência foi constatado que o contribuinte apurou a menor os valores tributáveis informados na declaração de rendimentos, em virtude da exclusão do ICMS da base de cálculo da contribuição.

Em recurso voluntário, às fls. 116/125, a recorrente manifesta sua inconformidade com a decisão atacada, aduzindo que pediu a restituição dos valores pagos a maior de acordo com as planilhas de demonstrativos de imputação de autoria da Receita Federal. Ressalta que foi lavrado auto de infração contra si cobrando referidos valores. Alega que a majoração da alíquota do FINSOCIAL foi declarada inconstitucional pelo STF. Afirma, ainda, que a parcela do ICMS não pode compor a base de cálculo da contribuição. Alega haver litispendência com o Processo nº 10280.000.383/2001-60, relativo ao auto de infração lavrado. Refere-se à decadência, afirmando que o direito de a Fazenda cobrar referidos valores já decaiu. Alega ser *“inegável a exclusão do ICMS da base de cálculo do FINSOCIAL, pois o ICMS é receita estadual”*.

É o relatório.



Processo nº : 10280.003446/95-11  
Recurso nº : 117.531  
Acórdão nº : 201-76.315

## VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR GILBERTO CASSULI

O recurso voluntário é **tempestivo**. Dele **conheço**.

A contribuinte pretende a restituição dos valores recolhidos a maior a título de FINSOCIAL, no período de 01/91 a 12/91, trazendo as guias DARF referentes ao período. Resta claro que o entendimento da empresa de que pagou tributo indevidamente funda-se no julgamento, pelo Egrégio Supremo Tribunal Federal, da inconstitucionalidade das majorações da alíquota da exação em foco.

Não há que se falar acerca da prescrição do pedido de restituição, eis que protocolizado o pedido em 29/06/1995.

Também não há que se falar em litispendência. O crédito tributário lançado no Auto de Infração a que o contribuinte se refere (Processo nº 10280.000.383/2001-60) será julgado oportunamente, devendo, todavia, ser anexada àqueles autos a decisão proferida nestes.

Com efeito, a contribuinte pediu a restituição dos valores que entendeu haver recolhido a maior, tendo em conta a declaração de inconstitucionalidade das majorações da alíquota do FINSOCIAL.

No entanto, o Fisco indeferiu o pedido de restituição por entender não haver direito de crédito, porque os pagamentos efetuados sequer teriam sido suficientes para quitar os débitos.

Assim, devemos analisar (a) a questão da base de cálculo do FINSOCIAL, haja vista que o Fisco retificou os demonstrativos apresentados, porque a contribuinte excluiu da base de cálculo da contribuição a parcela relativa ao ICMS; e (b) a questão do pedido de restituição pelo contribuinte, devendo-se definir se se trata de vendedor de mercadoria ou prestador de serviços.

### DO ICMS NA BASE DE CÁLCULO DO FINSOCIAL

A contribuinte referiu-se à questão de exclusão do valor do ICMS da base de cálculo do FINSOCIAL. Sabe-se que o ICMS compõe o custo do produto, e dele não pode ser separado. O ICMS é um imposto próprio, ao contrário do IPI, que é imposto de terceiro. E, em sendo imposto próprio (conforme o entendimento do Eg. STJ) compõe o custo e como tal, a base de cálculo das contribuições.

Seguindo entendimento adotado pela jurisprudência, devemos asseverar que todos os valores que a empresa recebe a título de preço pela venda de mercadorias é considerado receita dela, sendo irrelevante, juridicamente, a parte a ser destinada ao pagamento de tributos.



Processo nº : 10280.003446/95-11  
Recurso nº : 117.531  
Acórdão nº : 201-76.315

Por corolário, o montante devido a título de ICMS integra a base de cálculo de outras exações, como o FINSOCIAL, o PIS, a COFINS, o IPI, etc.

A questão prescinde de maiores digressões, porque a matéria encontra pacífica orientação jurisprudencial.

O Egrégio Superior Tribunal de Justiça, após inúmeros julgamentos em sede de compor o ICMS a base de cálculo da Contribuição ao PIS e ao FINSOCIAL, editou as Súmulas nºs 68 e 94, que dizem:

*“68 - A parcela relativa ao ICM inclui-se na base de cálculo do PIS.*

*94 - A parcela relativa ao ICMS inclui-se na base de cálculo do FINSOCIAL.”*

Também os Conselhos de Contribuintes têm decidido desta maneira, sendo que o ICMS compõe a base de cálculo do FINSOCIAL, e neste ponto não merece provimento o apelo do contribuinte. A este respeito, podem ser citados os Acórdãos nºs 201-73.210 e 203-07.118, dizendo que o ICMS também não compõe a base de cálculo do PIS e da COFINS.

#### DAS EMPRESAS VENDEDORAS DE MERCADORIAS E DAS EMPRESAS PRESTADORAS DE SERVIÇOS

Com efeito, o despacho da DRF afirmou ser o FINSOCIAL devido pelas empresas exclusivamente prestadoras de serviços conforme a legislação que, com relação a elas, não foi declarada inconstitucional pelo STF. Afirmou que o RE nº 187.436-8/RS declarou constitucionais as leis que elevaram a alíquota do FINSOCIAL, com relação às empresas exclusivamente prestadoras de serviços.

De fato, o STF, ao julgar o RE nº 150.755-1/PE, e o RE nº 187.436-8/RS, entendeu que em relação às empresas exclusivamente prestadoras de serviços não foi inconstitucional a alteração proporcionada pelas leis que, em relação às empresas comerciais e mistas, foram declaradas inconstitucionais. Esta é, também, a orientação dos Conselhos de Contribuintes, podendo ser citado o Acórdão nº 203-07.740.

É verdade, também, que o art. 17 da Medida Provisória nº 1.110, de 30 de agosto de 1995, reeditada sucessivas vezes, dispôs, com já transcrito alhures, que ficariam dispensados a constituição de créditos da Fazenda Nacional, a inscrição como Dívida Ativa da União, o ajuizamento da respectiva execução fiscal, bem assim cancelados o lançamento e a inscrição, relativamente à Contribuição ao Fundo de Investimento Social - FINSOCIAL, exigida das empresas comerciais e mistas, com fulcro no artigo 9º da Lei nº 7.689, de 1988, na alíquota superior a 0,5% (meio por cento), conforme Leis nºs 7.787, de 30 de junho de 1989, 7.894, de 24 de novembro de 1989, e 8.147, de 28 de dezembro de 1990.

Pela análise do que dispõe o exposto, efetivamente, as empresas exclusivamente prestadoras de serviços não fariam jus à restituição do FINSOCIAL recolhido sob a égide das leis mencionadas, que elevaram sua alíquota, e foram declaradas inconstitucionais, porém relativamente às empresas comerciais e mistas.



Processo nº : 10280.003446/95-11  
Recurso nº : 117.531  
Acórdão nº : 201-76.315

É dizer, segundo o entendimento esposado, somente as empresas comerciais e mistas é que poderiam pleitear a restituição do FINSOCIAL recolhido em alíquota superior a 0,5%, e isto após a edição da Medida Provisória nº 1.110/95, que foi consequência da declaração pelo Eg. STF, em controle difuso, da inconstitucionalidade do art. 9º da Lei nº 7.689/88, e ato contínuo, dos arts. 7º da Lei nº 7.787/89, 1º da Lei nº 7.894/89; e 1º da Lei nº 8.147/90.

De outro lado estariam as empresas exclusivamente prestadoras de serviços que, em virtude do que decidiu o Pretório Excelso no RE nº 187.436-8/RS, por serem, para elas, constitucionais as mesmas leis, não poderiam buscar a restituição dos valores recolhidos ao FINSOCIAL em alíquotas superiores a 0,5%.

**Entretanto, não é este o caso da ora recorrente, porque não pode ser considerada empresa exclusivamente prestadora de serviços.**

Entendemos não ser juridicamente possível indeferir o pleito da ora recorrente com base neste fundamento, sem sequer adentrar no mérito de ferir o princípio da isonomia o tratamento desigual de empresas comerciais e prestadoras de serviço, porque se trata a ora recorrente de empresa vendedora de mercadoria.

#### DA ENERGIA ELÉTRICA COMO MERCADORIA

#### DA EMPRESA RECORRENTE COMO VENDEDORA DE MERCADORIA

Então, para considerar o contribuinte como empresa vendedora de mercadorias, e não prestadora de serviços, é necessário que se conceitue a energia elétrica como mercadoria.

Isto já foi feito, quando votamos no Recurso nº 106.360, Processo nº 10983.000326/97-80, e esta Câmara decidiu por maioria de votos no sentido de configurar a empresa concessionária de energia elétrica como vendedora de mercadorias. Fundamentaremos nos mesmo termos.

Diversos doutrinadores esmiuçaram a matéria e lecionaram no sentido de ser *mercadoria* a energia elétrica, principalmente em sede de ICMS. Também o direito penal nos auxilia nessa conceituação de energia elétrica como mercadoria, quando considera crime de furto as ligações clandestinas à rede elétrica.

Não é fora de propósito, então, trazer o que a doutrina entende por *mercadoria*, lembrando que os conceitos de bem e mercadoria foram separados pelo próprio constituinte, estabelecendo que aquele é gênero do qual este é espécie. Extraímos, assim, que as mercadorias “*são bens não imóveis, objeto da mercancia exercida pelo contribuinte, por ele produzidos ou que tenham sido adquiridos para ser revendidos no mesmo estado ou depois de transformados ou integrados em produto novo*”<sup>1</sup>.

<sup>1</sup>GRECO, Marco Aurélio; LORENZO, Anna Paola Zonari de. ICMS – Materialidade e Características Constitucionais. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. Curso de Direito Tributário. 7ª ed.. São Paulo: Saraiva, 2000. p. 536.

*SJM*

*P.*



Processo nº : 10280.003446/95-11  
Recurso nº : 117.531  
Acórdão nº : 201-76.315

Em outras palavras, deve-se realçar o que sejam mercadorias:

*"Mercadorias são coisas móveis. São coisas porque bens corpóreos, que valem por si e não pelo que representam. Coisas, portanto, em sentido restrito, no qual não se incluem os bens tais como os créditos, as ações, o dinheiro, entre outros. E coisas móveis porque em nosso sistema jurídico os imóveis recebem disciplinamento legal diverso, o que os exclui do conceito de mercadorias."*<sup>2</sup>

Prossegue a doutrina:

*"A distinção entre mercadorias e outros bens (embora móveis) que não estão abrangidos por esse conceito apóia-se na sua finalidade e na maneira pela qual estão integrados ao processo produtivo. Neste sentido, a destinação é aferida pela qualificação que subjetivamente as partes lhe atribuem no contexto de uma relação de comércio, segundo a qual um bem pode ser mercadoria para o vendedor e mero bem para o comprador.*

*Vale insistir que o conceito de mercadoria não é simplesmente objetivo (bem com certa qualidade em si). O bem adquirido com a finalidade de ser vendido, ainda que depois de industrializado, é mercadoria"*<sup>3</sup> (grifamos)

A energia elétrica evidentemente se enquadra no conceito de mercadoria.

O art. 155, II, da Constituição da República Federativa do Brasil, prevê a cobrança, pelos Estados e Distrito Federal, do ICMS, imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior. A energia elétrica é tributada, nestes termos, como mercadoria; inclusive, o § 2º, X, "b", do citado artigo, estabelece que este imposto não incidirá sobre operações que destinem energia elétrica a outros Estados.

Constatamos, que *"De acordo com o Sistema Tributário Nacional vigente, a energia elétrica é, por ficção jurídica, considerada mercadoria pois trata-se de um bem móvel, comercializado com habitualidade pelas empresas concessionárias"*<sup>4</sup>. Assim, a *"Constituição Federal, espandendo qualquer dúvida, definiu a energia elétrica como mercadoria, para efeito da incidência do ICMS, já que suscetível de circulação econômica. Possível inclusive de tipificar o crime de furto, como subtração de coisa alheia móvel"*<sup>5</sup>.

É vasta a argumentação que coloca a energia elétrica como mercadoria. Também do texto constitucional, em seu Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, art.

<sup>2</sup> MACHADO, Hugo de Brito. et. al. **Comentários ao Código Tributário Nacional**. 3ª ed.. Rio de Janeiro: Forense, 1998. p. 113.

<sup>3</sup> GRECO, op. cit., p. 537.

<sup>4</sup> CARDOSO, H. A. ICMS incidentes na energia elétrica e na prestação de serviços de comunicação telefônica. **Tributário.com**. Disponível em: <http://www.baccaro.com.br/tributario/doutrina/HACicms.htm>. Acesso em 08 jun 2001.

<sup>5</sup> JANCZESKI, Célio Amando. **Alguns Aspectos da Incidência do ICMS sobre a Energia Elétrica Fornecida a Empresas Industriais**. **Jornal Síntese** nº 7, p. 7, set. 1997.

*sem*

*D.*



Processo nº : 10280.003446/95-11  
Recurso nº : 117.531  
Acórdão nº : 201-76.315

34, § 9º, estabelece que “*as empresas distribuidoras de energia elétrica, na condição de contribuintes ou de substitutos tributários, serão as responsáveis, por ocasião da saída do produto de seus estabelecimentos, ainda que destinado a outra unidade da Federação, pelo pagamento do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias incidente sobre energia elétrica, desde a produção ou importação até a última operação...*”. Resta clara sua condição de mercadoria, que circula comercialmente.

De maneira muito esclarecedora, já se frisou que:

*“... é cediço, tranqüilo e incontestável, de que a energia elétrica é bem jurídico móvel, qualificado como mercadoria quando for objeto de atos de mercancia.*

*Nesse sentido, como bem móvel, o próprio direito penal já a qualificou, sendo possível a tipificação do crime de furto adequada ao furto de energia elétrica mediante ligações clandestinas de cabos de transmissão da rede pública. Também no direito tributário essa definição sempre foi tranqüila, posto que, à época do regime constitucional anterior, cabia à União a tributação sobre operações com energia elétrica, considerada como um produto industrializado, portanto, bem móvel passível de incidência tributária, como é hoje a incidência do ICMS sobre esse bem.*

*Ora, sendo considerada mercadoria quando a sua destinação for decorrente de atos de mercancia, é evidente que a energia elétrica é passível de circulação econômica e também de transporte, tecnicamente definida como transmissão, pela utilização de fios e cabos das respectivas redes.*

*Enfim, não há discordância do enunciado da energia elétrica como bem móvel e no sentido de mercadoria inerente aos atos de circulação econômica decorrentes de negócios jurídicos (operações mercantis).<sup>6</sup>” (grifamos)*

Entendemos, assim, que a **energia elétrica é mercadoria**, na esteira da dominante doutrina e jurisprudência. Destarte, só podemos considerar aquela **empresa que comercializa energia elétrica como empresa comercial, vendedora de mercadoria**, e não como prestadora de serviços, o que, segundo a premissa adotada pela DRF, faria com que o contribuinte não fizesse jus à restituição.

#### DA RESTITUIÇÃO

Ultrapassadas as preliminares, estando superados os motivos extintivos do direito da empresa ora recorrente, e caracterizada a mesma como empresa vendedora de mercadorias, entendo procedente a pretensão da contribuinte, de restituir os valores recolhidos ao FINSOCIAL a maior, efetuados com base em alíquotas superiores a 0,5%, tendo em conta os dispositivos acima referidos que, diante a declaração de inconstitucionalidade das leis que as elevaram, possibilitaram aos contribuintes pleitear a restituição desses valores.

<sup>6</sup> ANDRADE, André Renato Miranda. A Regra-Matriz de Incidência do ICMS e a Inexistência de Imunidade no Serviço de Transporte de Energia Elétrica. In: MARINS, James; MARINS, Gláucia Vieira. Direito Tributário Atual. Curitiba: Juruá, 2000. p. 287-288.



Processo nº : 10280.003446/95-11

Recurso nº : 117.531

Acórdão nº : 201-76.315

Entretanto, os valores a serem restituídos devem ser calculados nos termos do voto, compondo a base de cálculo do FINSOCIAL a parcela relativa ao ICMS.

Pelo exposto, e por tudo mais que dos autos consta, voto por dar PROVIMENTO PARCIAL ao recurso voluntário, para:

a) determinar que a parcela relativa ao ICMS componha a base de cálculo do FINSOCIAL; e

b) assegurar à contribuinte o direito à restituição do FINSOCIAL recolhido a maior, em alíquota superior a 0,5% (cinco décimos percentuais), com tributos administrados pela SRF, exclusivamente nos períodos e valores comprovados com a documentação juntada, tudo nos termos da fundamentação. Ressalvado o direito de a Receita Federal verificar o efetivo recolhimento e cálculos.

É como voto.

Sala das Sessões, em 21 de agosto de 2002.

  
GILBERTO CASSULI