



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

Processo n° 10425.720028/2010-18
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3803-006.150 – 3ª Turma Especial
Sessão de 28 de maio de 2014
Matéria COFINS - COMPENSAÇÃO
Recorrente SÃO BRAZ S/A INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE ALIMENTOS
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/07/2004 a 30/09/2004

BASE DE CÁLCULO. ICMS. INCLUSÃO.

O valor do ICMS compõe a estrutura de preço da mercadoria ou produto, que corresponde ao faturamento, não podendo ser excluído na apuração da base de cálculo do PIS/Pasep e da Cofins sem expressa disposição legal.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/07/2004 a 30/09/2004

APRECIÇÃO DE ALEGAÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE NA ESFERA ADMINISTRATIVA.

A discussão sobre a constitucionalidade ou inconstitucionalidade de lei não cabe na esfera administrativa, ressalvadas as exceções à regra. (Súmula CARF n° 2).

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/07/2004 a 30/09/2004

INDÉBITO. RESTITUIÇÃO. COMPENSAÇÃO. ÔNUS DA PROVA.

O ônus da prova recai sobre a pessoa que alega o direito ou o fato que o modifica, extingue ou que lhe serve de impedimento, devendo prevalecer a decisão administrativa devidamente fundamentada, não infirmada com documentação hábil e idônea.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, pelo voto de qualidade, em negar provimento ao recurso. Vencidos os conselheiros João Alfredo Eduão Ferreira, Jorge Victor Rodrigues e Demes Brito, que convertiam o julgamento em diligência.

(assinado digitalmente)

Corintho Oliveira Machado - Presidente

(assinado digitalmente)

Belchior Melo de Sousa - Relator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Corintho Oliveira Machado, Belchior Melo de Sousa, Hécio Lafetá Reis, João Alfredo Eduão Ferreira, Jorge Victor Rodrigues e Demes Brito.

Relatório

Esta Contribuinte transmitiu Declaração de Compensação (DComp) em que utiliza crédito decorrente de ressarcimento de Cofins apurada no regime não cumulativo, cujo saldo corresponde ao terceiro trimestre de 2004.

Despacho Decisório do DRF/Campina Grande/PB indeferiu a DComp, tendo em vista que a partir das características do DARF discriminado, foram localizados um ou mais pagamentos abaixo relacionados, mas integralmente utilizados para quitação de débitos do contribuinte, não restando crédito disponível para restituição.

Em manifestação de inconformidade apresentada, a Contribuinte alegou que:

a) a DComp refere-se a crédito decorrente de pagamento a maior da Cofins, em razão da inclusão do ICMS nas bases de cálculos do PIS e da Cofins;

b) os arts. 2º e 3º, da Lei nº 9.718/98, e o art. 195, I, “b”, da Constituição Federal, apenas admitem como base de cálculo de supraditas contribuições a receita ou o faturamento, não autorizando a inclusão do ICMS em citada base de cálculo, pois o valor deste imposto constitui ônus fiscal – e não faturamento;

c) o valor do ICMS está embutido no preço das mercadorias por força da legislação deste imposto¹, a qual determina que sua base de cálculo seja composta do próprio tributo, constituindo o destaque mera indicação para fins de controle;

d) o faturamento “é decorrente, em essência, de um negócio jurídico, de uma operação, importando, por isso mesmo, o que é recebido por aquele que a realiza, considerada a venda de mercadoria ou mesmo a prestação de serviço” e que “a base de cálculo não pode extravasar, desse modo, sob o ângulo do faturamento, o valor do negócio, ou seja, a parcela recebida com a operação mercantil ou similar”;

Pugnou, ainda, que se atentasse “para o princípio da razoabilidade, pressupondo-se que o texto constitucional se mostre fiel, no emprego dos institutos, de Expressões e vocábulos, ao sentido próprio que eles possuem, não merecendo outras interpretações” e transcreve o art. 110, do CTN.

Em julgamento da lide a DRJ/Recife fez menção à regra-matriz da base de cálculo das contribuições, disposta na norma dos arts. 2º e 3º da Lei nº 9.718/98 e de outras disposições legais e concluiu não haver previsão para a exclusão do ICMS do faturamento. Buscou reforço em decisões do STJ e de tribunais regionais. Demais, mencionou a falta de anexação de provas da alegado indébito.

A decisão foi emendada como segue:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/07/2004 a 30/09/2004

ICMS. BASE DE CÁLCULO. INCLUSÃO. O valor incidente a título de ICMS, que compõe o preço da mercadoria, integra a base de cálculo da Cofins.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Cientificada da decisão em 13 de agosto 2012 irressignada, apresentou recurso voluntário em 24 de agosto de 2012, em que reiterou os termos da manifestação de inconformidade, acrescentando o pedido de sobrestamento do julgamento, por aplicação do art. 62-A do Regimento Interno do CARF, em razão de a matéria se encontrar em apreciação pelo Supremo Tribunal Federal.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Belchior Melo de Sousa - Relator

O recurso é tempestivo e atende os demais requisitos para sua admissibilidade, portanto dele conheço.

A presente controvérsia cinge-se à inclusão dos valores de ICMS no *faturamento* como base de cálculo da Cofins e do PIS/Pasep.

Destaco, inicialmente, que não se pode perder de vista que a carga valorativa a se aplicar na interpretação da legislação tributária relativa a tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil - no exercício da competência que cabe ao CARF -, deve ser dosada no âmbito do controle de legalidade a que se limitam as decisões administrativas.

Com efeito, o Supremo Tribunal Federal, em apreciação da matéria aqui sob exame, sobreteve o julgamento do RE 240.785/MG, em 13/08/2008, em face da superveniência e da precedência da ADC nº 18/DF^[1]. A propositura desta ação é do Presidente

¹ Decisão: O Tribunal sobrestou o julgamento do recurso, tendo em vista a decisão proferida na ADC 18-5/DF. Ausente, justificadamente, neste julgamento, o Senhor Ministro Joaquim Barbosa. Presidência do Senhor Ministro

da República e o seu objeto é obter a declaração de legitimidade da inclusão na base de cálculo da Cofins e do PIS/Pasep dos valores pagos título de ICMS e repassados aos consumidores no preço dos produtos ou serviços, pressuposta no art. 3º, § 2º, I, da Lei 9.718, de 27 de novembro de 1998².

Com a perda da eficácia da Medida Cautelar na dita ADC, em 21/9/2010, nada obsta o julgamento da matéria pelo CARF, razão porque não pode ser atendido o pedido de sobrestamento do presente processo.

A instituição da Cofins pela LC 70/91³ inaugurou a delimitação da palavra *faturamento* afirmando que o IPI não o integra, quando destacado em separado no documento fiscal.

A alteração do PIS/Pasep pela MP nº 1.212/96, convertida na Lei nº 9.715/98⁴, também o fez estabelecendo que nele não se incluem o IPI e o ICMS retido pelo vendedor dos bens ou prestador dos serviços na condição de substituto tributário.

A Lei nº 9.718/98⁵ unificou a base de cálculo das contribuições e o fez destacando as grandezas que devem ser excluídas da receita bruta, a teor do seu o parágrafo segundo, entre estas o IPI e o ICMS retido pelo vendedor dos bens ou prestador dos serviços na condição de substituto tributário.

Sabe-se que o ICMS é imposto que via de regra incide na entrega de mercadorias e serviços e compõe a sua estrutura de preços. Ao definirem *faturamento*, a LC 70/91 informa que não o integra o IPI; a Lei nº 9.715/98 informa que não o integra o IPI e o ICMS do substituto tributário; a Lei nº 9.718/98 informa que se excluem da receita bruta o IPI e o ICMS do substituto tributário.

Ora, se o ICMS normal está fora desse rol de não integração/exclusão da base de cálculo, o *faturamento*, não há como não se considerar que ficou definido implicitamente

² § 2º Para fins de determinação da base de cálculo das contribuições a que se refere o art. 2º, excluem-se da receita bruta:

I - as vendas canceladas, os descontos incondicionais concedidos, o Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI e o Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS, quando cobrado pelo vendedor dos bens ou prestador dos serviços na condição de substituto tributário;

³ Art. 2º A contribuição de que trata o artigo anterior será de dois por cento e incidirá sobre o faturamento mensal, assim considerado a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviço de qualquer natureza.

Parágrafo único. Não integra a receita de que trata este artigo, para efeito de determinação da base de cálculo da contribuição, o valor:

a) do imposto sobre produtos industrializados, quando destacado em separado no documento fiscal;

b) das vendas canceladas, das devolvidas e dos descontos a qualquer título concedidos incondicionalmente.

⁴ Art. 3º Para os efeitos do inciso I do artigo anterior considera-se faturamento a receita bruta, como definida pela legislação do imposto de renda, proveniente da venda de bens nas operações de conta própria, do preço dos serviços prestados e do resultado auferido nas operações de conta alheia.

Parágrafo único. Na receita bruta não se incluem as vendas de bens e serviços canceladas, os descontos incondicionais concedidos, o Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, e o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias - ICMS, retido pelo vendedor dos bens ou prestador dos serviços na condição de substituto tributário.

⁵ § 2º Para fins de determinação da base de cálculo das contribuições a que se refere o art. 2º, excluem-se da receita bruta:

I - as vendas canceladas, os descontos incondicionais concedidos, o Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI e o Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS, quando cobrado pelo vendedor dos bens ou prestador dos serviços na condição de substituto tributário; de 24/08/2001

que ele (o ICMS) integra o *faturamento*. Adite-se que o seu histórico cálculo “por dentro”, segundo o ditame do Decreto-Lei nº 406/68⁶ reiterado pela LC Nº 87/96^{7||8}, endossam esta conclusão.

Exemplificando:

- **ICMS por dentro**

Tenha-se, por hipótese o valor de:

Mercadorias em estoque = R\$ 830,00

Alíquota do ICMS = 17%

Cálculo do preço de venda cujo montante final resultará no faturamento = R\$ 830,00/83 % (100% - 17%) = R\$ 1.000,00

Valor do ICMS incluso no faturamento = 170,00

- **Se o cálculo do ICMS fosse por fora**

O preço de venda seria o valor da mercadoria em estoque, que corresponderia ao faturamento

Valor do ICMS: 830,00 x 17% = R\$ 141,10;

Na conformidade da formulação legal acima demonstrada o ICMS faz parte do preço da mercadoria como custo. E este é o desenho constitucional deste imposto após a declaração da constitucionalidade da LC 87/96 na decisão no RE nº 212.209/RJ, ementada na forma do transcrito abaixo:

TRIBUTÁRIO. ICMS. BASE DE CÁLCULO. INCLUSÃO DO VALOR DO IMPOSTO COMO ELEMENTO INTEGRATIVO DA BASE DE CÁLCULO. POSSIBILIDADE JURÍDICA.

A base de cálculo dos tributos e a metodologia de sua determinação, porque constituem elementos de conhecimento indispensáveis para a definição do quantum debeat, necessariamente, devem ser estabelecidas por lei, em obediência ao princípio da legalidade (CF, arts. 146, III, “a”, 150, I, e CTN, art. 97, IV). Inexiste inconstitucionalidade ou ilegalidade,

⁶ Art 2º A base de cálculo do impôsto é:

§ 7º O montante do impôsto de circulação de mercadorias integra a base de cálculo a que se refere êste artigo, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de contrôle.

⁷ Art. 13. A base de cálculo do imposto é:

§ 1º Integra a base de cálculo do imposto, inclusive na hipótese do inciso V do caput deste artigo: (Redação dada pela Lcp 114, de 16.12.2002)

I - o montante do próprio imposto, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle;

§ 2º Não integra a base de cálculo do imposto o montante do Imposto sobre Produtos Industrializados, quando a operação, realizada entre contribuintes e relativa a produto destinado à industrialização ou à comercialização, configurar fato gerador de ambos os impostos.

⁸ A LC nº 87/96, distintamente da LC nº 406/67, dispõe que integra a base de cálculo do ICMS além do próprio imposto o montante do IPI, exceto quando a operação, realizado entre contribuintes e relativa a produto destinado à industrialização ou comercialização, configurar fato gerador de ambos os impostos.

se a própria lei complementar e a lei local permitem que entre os elementos componentes e formativos da base de cálculo do ICMS se inclua o valor do próprio imposto.

É demais sabido que a ampliação do conceito de *faturamento* pelo § 1º, do art. 3º, da Lei nº 9.718/98 foi foco da disputa que resultou na declaração da sua inconstitucionalidade pelo STF, prevalecendo a definição abrangente apenas das receitas provenientes das vendas de mercadorias e serviços pertinentes ao objeto social da atividade da pessoa jurídica.

Em vista de subsistir uma definição legal de *faturamento* que permite considerar nele contido o ICMS normal - segundo os dispositivos acima destrinchados -, o Supremo Tribunal Federal ao fixar o seu conteúdo com a declaração de inconstitucionalidade do § 1º, do art. 3º, da Lei nº 9.718/98, poderia ter declarado a inconstitucionalidade, sem redução de texto, do § 2º do mesmo artigo, por deixar de inserir no rol das exclusões da receita bruta o ICMS normal. Se aquela Corte tinha a prerrogativa de fazê-lo e não o fez, para tornar livres de mais questionamentos os seus contornos, o juízo que proferiu, tendo como alvo apenas o art. 3º, § 1º, da Lei nº 9.718/98, ao contrário de se reputá-lo omissivo, endossa o entendimento de inclusão do ICMS no *faturamento*. Entender diferente está a depender de novo posicionamento daquele Tribunal.

A idéia sobre a qual se funda o grito pela exclusão do ICMS do *faturamento* é a de que o imposto é ‘cobrado’ do comprador pelo vendedor, e, assim, representa um ônus tributário que é repassado ao Estado; logo, por não configurar circulação de riqueza, não ingressa no patrimônio do alienante, não podendo ser considerado receita do vendedor. Esta é a suma da tese que sustenta o voto do Min. Marco Aurélio no RE nº 240.785/MG.

A tese já foi contraposta com sólido argumento por Hugo de Brito Machado⁹, ao qual me filio. Defende ele que o entendimento segundo o qual o valor do ICMS componente do preço é receita do Estado é um equívoco conceitual relacionado à sujeição passiva do ICMS. O vendedor é o contribuinte de direito, não atua como um intermediário entre o comprador e o Estado, e os custos com o pagamento do imposto são custos seus e não do adquirente. O ônus correspondente ao valor do imposto é suportado pelo adquirente somente por meio do pagamento do preço, que é a contrapartida do fornecimento de mercadorias e serviços. Resultante dessa continência, tal valor ingressa no patrimônio do alienante e compõe o seu faturamento¹⁰.

Apesar de ser voto minoritário no julgamento do RE 240.785/MG o Ministro Eros Grau manifestou-se nesse mesmo sentido, *verbis*:

O Min. Eros Grau, em divergência, negou provimento ao recurso por considerar que o montante do ICMS integra a base de cálculo da COFINS, porque está incluído no faturamento, haja vista que é imposto indireto que se agrega ao preço da mercadoria.

⁹ Citado por Anselmo Henrique Cordeiro Lopes, in A inclusão do ICMS na Base de Cálculo da COFINS, disponível em <http://jus.com.br/artigos/9674/a-inclusao-do-icms-na-base-de-calculo-da-cofins/2>; data de acesso: 22.12.2013.

¹⁰ No ICMS-ST o empresário que promove a saída do produto é o contribuinte de direito. No entanto, a Lei de Normas Gerais do ICMS, LC 87/96, ao manter na relação jurídica tributária o adquirente, por legitimá-lo para repetir indébito ou pagamento a maior do imposto recolhido pelo substituto, subverte a lógica própria desse regime e faz com que o vendedor atue como intermediário entre o comprador e o Estado e torna de terceiro os custos com o pagamento do imposto e de natureza tributária o ônus correspondente ao valor do imposto suportado pelo adquirente. Penso que daí a sua legitimação para não integrar o faturamento o ICMS retido pelo vendedor.

Ser o ICMS custo que se adere à estrutura do preço do produto ou de certos serviços e, via de consequência, integra o *faturamento*, e não um ônus tributário do adquirente do qual se desincumbe perante o Estado por intermédio do repasse a este feito pelo vendedor, é demonstrado por implicações de ordem sancionatória, segundo as hipóteses abaixo:

a) a falta de inclusão do ICMS no valor da operação, com a subsequente falta de destaque do imposto e de posterior recolhimento, não afeta a relação jurídica de sujeição passiva tributária, havendo de ser exigido do vendedor o imposto e seus consectários;

b) a inclusão do ICMS no valor da operação e a subsequente falta de emissão da nota fiscal não configura o crime de apropriação indébita, mas o de sonegação fiscal, previsto art. 1º, V, da Lei nº 8.137/90 e no art. 71, I, da Lei nº 4.502/65, cujo procedimento fiscal tem como sujeito passivo o vendedor.

Ademais, nesta segunda fase recursal, a Recorrente nenhum elemento anexa referente às provas.

Pelo exposto, voto por negar provimento ao recurso.

Sala das sessões, 28 de maio de 2014

(assinado digitalmente)

Belchior Melo de Sousa