



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10805.906252/2018-70  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 3201-011.204 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 28 de setembro de 2023  
**Recorrente** VITOPEL DO BRASIL LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)**

Data do fato gerador: 16/05/2016

INCLUSÃO DE ICMS, PIS/PASEP E COFINS NA BASE DE CÁLCULO DO IPI. INOCORRÊNCIA DE PAGAMENTO INDEVIDO.

Não configura pagamento indevido a inclusão, na base de cálculo do IPI, do ICMS, da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, tributos que integram o valor da mercadoria ou produto.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares de nulidade e, no mérito, em negar provimento ao Recurso Voluntário. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhe aplicado o decidido no Acórdão nº 3201-011.160, de 28 de setembro de 2023, prolatado no julgamento do processo 10805.901014/2018-78, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

(documento assinado digitalmente)

Hélcio Lafeté Reis – Presidente Redator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Ricardo Sierra Fernandes, Marcio Robson Costa, Tatiana Josefovicz Belisario, Mateus Soares de Oliveira, Helcio Lafeta Reis (Presidente). Ausente(s) o conselheiro(a) Ana Paula Pedrosa Giglio.

## Relatório

O presente julgamento submete-se à sistemática dos recursos repetitivos prevista no art. 47, §§ 1º, 2º e 3º, Anexo II, do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015. Dessa forma, adota-se neste relatório substancialmente o relatado no acórdão paradigma.

Trata-se de Recurso Voluntário contra decisão da Delegacia Regional de Julgamento que julgou improcedente a Manifestação de inconformidade, que relatou os fatos conforme relatório que abaixo reproduzo:

Em análise no presente processo o litígio decorrente de Despacho Decisório emitido quando da análise de DCOMP transmitida para utilização de crédito resultante de pagamento indevido ou a maior.

Referido Despacho Decisório deixou de reconhecer o direito creditório pleiteado sob o fundamento de que o recolhimento (alegadamente) indevido foi utilizado para a quitação do IPI devido pelas operações tributadas pelo imposto.

A Manifestante defende ter havido nulidade no Despacho Decisório por ter violado princípios básicos da Administração Pública, além dos Princípios da Legalidade, da Motivação e da Publicidade.

Ainda preliminarmente, alega que o Despacho Decisório resultou de análise superficial, pois a Interessada constatou a ocorrência de recolhimento a maior de IPI, o que teria ensejado a compensação declarada.

No mérito, defende que faz jus à apuração de valor recolhido a maior, oriundo da exclusão, da base de cálculo do IPI, dos valores do ICMS, do PIS/Pasep e da Cofins, nos termos que seriam permitidos pela legislação e pelo atual entendimento do Supremo Tribunal Federal.

Aduz que a legislação do IPI prevê que o valor da operação compreende o preço do produto, acrescido do valor do frete e das demais despesas acessórias. A inclusão da parcela do ICMS, do PIS/Pasep e da Cofins na base de cálculo do IPI levaria o contribuinte a pagar imposto sobre imposto, acarretando a distorção do conceito de preço do produto.

Lembra que, com este entendimento - da impossibilidade de distorcer o conceito da base de cálculo - os Tribunais já pacificaram: (i) Excluir o ICMS da base de cálculo do PIS/Pasep e da Cofins; (ii) Excluir o ICMS, PIS/Pasep e a Cofins da base de cálculo do PIS-Importação e da Cofins-Importação.

O mesmo raciocínio que embasou os entendimentos acima apontados deveria, em sua visão, ser aplicado para se concluir pela necessária exclusão do ICMS, PIS/Pasep e Cofins da base de cálculo do IPI.

É o relatório, no essencial.

A Manifestação de Inconformidade foi julgada improcedente por meio do Acórdão 106-019.810, com a seguinte ementa, em síntese:

**Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI**

Data do fato gerador: 16/05/2016

INCLUSÃO DE ICMS, PIS/PASEP E COFINS NA BASE DE CÁLCULO DO IPI. INOCORRÊNCIA DE PAGAMENTO INDEVIDO.

Não configura pagamento indevido a inclusão, na base de cálculo do IPI, do ICMS, da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, tributos que integram o valor da mercadoria ou produto.

**Manifestação de Inconformidade Improcedente**

**Direito Creditório Não Reconhecido**

Inconformado o Contribuinte apresentou Recurso Voluntário, alegando em síntese a mesma tese defensiva do Manifesto de Inconformidade:

II – PRELIMINARES DE NULIDADES.

II.A – INOBSERVÂNCIA DOS PRINCÍPIOS DA LEGALIDADE E MOTIVAÇÃO DOS ATOS ADMINISTRATIVOS

II.B – VIOLAÇÃO DO PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL E LEGAL DA MORALIDADE PÚBLICA

II.C – VIOLAÇÃO DO PRINCÍPIO DA SEGURANÇA JURÍDICA

II.D – VIOLAÇÃO DO PRINCÍPIO LEGAL DA RAZOABILIDADE

III – DO MÉRITO

III.A – DA ORIGEM DO CRÉDITO APURADO – EXCLUSÃO DO ICMS, PIS E COFINS DA BASE DE CÁLCULO DO IPI

III.B - DA REPETIÇÃO DE INDÉBITO E COMPENSAÇÃO DOS CRÉDITOS

III.C - DA INAPLICABILIDADE DO ART. 166 DO CTN

Sendo esses os fatos, passo ao julgamento.

É o relatório.

## **Voto**

Tratando-se de julgamento submetido à sistemática de recursos repetitivos na forma do Regimento Interno deste Conselho, reproduz-se o voto consignado no acórdão paradigma como razões de decidir:

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os demais pressupostos de admissibilidade de modo que dele tomo conhecimento.

Conforme relatado o processo trata de pedido de compensação (e-fls.92/98), onde alega o contribuinte ter recolhido a maior, para compensação de débitos declarados. O recolhimento a maior do tributo esta fundamentado na exclusão, da base de cálculo do IPI, dos valores do ICMS, do PIS/Pasep e da Cofins, nos termos que seriam permitidos pela legislação e pelo atual entendimento do Supremo Tribunal Federal.

### **Preliminares**

Preliminarmente alega o contribuinte inúmeras ofensas a princípios que, no seu entender, resultariam em nulidade do despacho decisório, abordando em seu Recurso os seguintes tópicos:

II – PRELIMINARES DE NULIDADES.

II.A – NULIDADE DA DECISÃO RECORRIDA POR CERCEAMENTO DE DEFESA.

II.B – INOBSERVÂNCIA DOS PRINCÍPIOS DA LEGALIDADE E MOTIVAÇÃO DOS ATOS ADMINISTRATIVOS.

II.C – VIOLAÇÃO DO PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL E LEGAL DA MORALIDADE PÚBLICA.

II.D - VIOLAÇÃO DO PRINCÍPIO DA SEGURANÇA JURÍDICA.

II.E – VIOLAÇÃO DO PRINCÍPIO LEGAL DA RAZOABILIDADE.

Inicialmente destaco que em que pese muito bem abordado todos esses temas, foram eles discorridos de forma genérica, conceituando a matéria, sem, contudo, apontar de forma individualizada no caso concreto, a conduta da Fazenda que tenha ensejado a efetiva ofensa a esses princípios.

É importante destacar que ao realizar a declaração de compensação, o contribuinte tem ciência que serão analisadas em acordo com as demais declarações prestadas e, em caso de desacordo entre a DCTF e o seu pedido de crédito, a PER-DCOMP será homologada apenas nos limites dos créditos regularmente declarados e disponíveis como pagamento a maior.

Sendo esse o fato principal da não homologação das compensações, qual seja, o DARF informado para compensação já havia sido atrelado a outro débito pelo próprio contribuinte, sem que tenha realizado previamente a devida retificação da DCTF, com a comprovação das razões que o fez retificar.

Sobre a retificação da DCTF o contribuinte limita-se em alegar que o fez, contudo estava no status de “em análise” pela RFB, sem juntar demais provas.

Ocorre que, ainda que a retificação seja um direito do recorrente, o trâmite a ser seguido é prévia retificação e com o deferimento da mesma, posteriormente, o pedido de compensação. Não o contrário como fez o recorrente.

Requerer a nulidade do despacho decisório, que seguiu baseado em dados declarados pelo próprio contribuinte, em razão de informações equivocadas que o mesmo contribuinte declarou, é transferir para Fazenda o ônus do erro cometido, fato que não pode prosperar.

Este órgão julgador acata o pedido de retificação da DCTF após o despacho decisório, desde que fundamentado em provas inequívocas do crédito, o que não é o caso dos autos, que sequer teve o pedido de retificação acolhido, ou seja, é inexistente no mundo dos fatos vez que a sua inadmissibilidade pode ter ocorrido por motivos outros que não a existência do crédito propriamente dito. Por essas razões não se pode admitir que o despacho decisório deste PAF seja anulado apenas por existir eventualmente retificação da DCTF ainda “em análise.

Ora, tratando-se de pedido de compensação o crédito deve ser líquido e certo, cabendo ao requerente o ônus da comprovação dessa liquidez e certeza, o que não foi feito pelo Recorrente no presente caso.

O julgado *a quo* fundamentou a sua decisão com base no que esta previsto na lei, apreciando os argumentos necessários ao seu julgamento. Entendo pela presença de motivação, dentro da legalidade e demais princípios que regem a administração pública.

No que se refere as causas de nulidade no processo administrativo fiscal tem-se como prisma o artigo 59 da do Decreto 70.235 de 1964 que assim destaca:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

O Despacho Decisório foi lavrado por autoridade competente, bem como ao contribuinte foi assegurado o direito de defesa, tanto a manifestação de inconformidade como o Recurso Voluntário apresentam ampla e completa argumentação acerca do direito que entende existir sobre a exclusão do ICMS, PIS/PASEP, e COFINS da base de cálculo do IPI.

Nesse sentido, não há nos autos nenhum elemento indicativo de nulidade do despacho decisório menos ainda da decisão recorrida, de modo que rejeito as preliminares.

### **Mérito**

No mérito o recorrente aborda inúmeros tópicos, justificando a origem do seu pedido em decisões jurisprudências acerca da não incidência do ICMS na base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, por entender que analogicamente devem ser aplicadas ao IPI. Vejamos os destaques do Recurso:

III – DO MÉRITO.

III.A – DA ORIGEM DO CRÉDITO APURADO – EXCLUSÃO DO ICMS, PIS E COFINS DA BASE DE CÁLCULO DO IPI.

III. B – DO LANÇAMENTO EXTEMPORÂNEO – CRÉDITO DE INSUMO.

III.C - DA REPETIÇÃO DE INDÉBITO E COMPENSAÇÃO DOS CRÉDITOS.

III.C - DA INAPLICABILIDADE DO ART. 166 DO CTN.

Embora no mérito o contribuinte tenha trago essa discussão, ancorando-se no que restou decidido do Tema 69 do STF que em repercussão geral, deu provimento ao recurso extraordinário e fixou a seguinte tese: "*O ICMS não compõe a base de cálculo para a incidência do PIS e da Cofins*", não se pode desconsiderar que o despacho decisório é fundamentado na DCTF original, ou seja, em débitos regularmente declarados, sendo o DARF declarado no DCOMP integralmente atrelado a quitação de outros débitos, razão pela qual não houve a homologação, conforme já explanado na preliminar.

Nesse sentido, a desconsideração da suposta retificação da DCTF e, sendo os fatos fundados sobre a DCTF original, já há motivos suficientes para manutenção de despacho decisório, restando totalmente prejudicada qualquer discussão acerca do mérito dos créditos pretendidos.

Contudo, considerando que o contribuinte explica as razões pelas quais entende ter direito ao crédito, pela argumentação passo a discorrer sobre o mérito.

Prosseguindo, o julgado *a quo*, ora combatido, foi sucinto e fundamentou sua decisão nos seguintes termos:

(...)

Invocando o recentemente sacramentado entendimento do STF, no sentido de dever ser excluído o ICMS da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, a Manifestante, em linhas gerais, apresenta a tese de que os tributos acima referidos não poderiam integrar a base de cálculo do IPI.

Firme nessa convicção, concluiu ser indevido o IPI pago nos termos da legislação de regência, ou melhor, reputa inaplicável certa interpretação da legislação que toma referidos tributos como incluídos no valor da operação (base de cálculo do IPI).

Essa seria a origem do pagamento indevido de que se trata no presente processo.

Pois bem.

O entendimento esposado pela Manifestante vai em sentido diametralmente oposto àquele defendido e praticado pela Administração Tributária.

Deveras, o ICMS e as contribuições, sendo cobradas “por dentro”, integram, certamente, o valor da mercadoria ou produto vendido e, dessa forma, compõem o valor da operação, para fins de incidência do IPI, nos exatos termos do disposto no inciso II do at. 190 do Regulamento do IPI.

Esse entendimento é consagrado nas esferas administrativa e judicial.

Vejamos:

(...)

Obviamente, esse mesmo entendimento é inteiramente aplicável à Contribuição para o PIS/Pasep e à Cofins, já que referidas contribuições também integram o preço do produto (são cobradas “por dentro”).

Temos até aqui, a absoluta impossibilidade jurídica de acatamento da tese expendida.

De se notar que, ainda que fosse juridicamente possível o raciocínio desenvolvido pela pleiteante, **o que se admite apenas para argumentar**, o pedido deveria estar alicerçado: 1) na retificação da escrita do imposto, 2) na demonstração de que os valores pleiteados são decorrentes da tese alegada; e, 3) no atendimento ao disposto no art. 166 do CTN1.

Nenhum desses elementos consta dos autos. E nem seria proveitosa uma diligência em que se tentasse apurar essas informações, posto que, como já restou assentado, o pedido é juridicamente impossível. Seria providência absolutamente desnecessária (art. 18 do Decreto 70.235/72).

Registre-se, ao final, que a eventual retificação da DCTF não seria elemento suficiente que pudesse vencer todas as ressalvas antes colocadas.

Assim sendo, não merecem guarida os argumentos manejados pela Manifestante.

Pelo exposto, voto por julgar improcedente a Manifestação de Inconformidade, ratificando-se o Despacho Decisório.

No que se refere a tese recursal, destaco alguns pontos para apreciação, vejamos:

(...)

Assim, de acordo com os dispositivos constitui valor tributável do IPI o valor da operação, que, por sua vez, equivale ao preço do produto industrializado. Veja que a legislação não se refere à saída tributada.

Desse modo, conclui-se que inclusão da parcela de tributos na base de cálculo do IPI leva o contribuinte a pagar imposto sobre imposto, não sendo esta a intenção do legislador ao definir a base de cálculo do IPI, nem sendo este o entendimento já proferido pelos Tribunais em casos análogos, conforme a seguir demonstrado, pois o fato é que a inclusão de tributos na base de cálculo do IPI acarreta na distorção do conceito de preço do produto.

Com este entendimento - da impossibilidade de distorcer o conceito da base de cálculo - os Tribunais já pacificaram o entendimento acerca do direito de: (i) Excluir o ICMS da base de cálculo do PIS e da Cofins; e (ii) Excluir o ICMS, PIS COFINS da base de cálculo do PIS-Importação e da Cofins-Importação.

Em relação à inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da Cofins, o Plenário do Supremo Tribunal Federal, decidiu em julgamento com repercussão geral da matéria que “ICMS não integra a base de cálculo do PIS e da COFINS”.

7

Ao finalizar o julgamento do Recurso Extraordinário nº 574706/PR, os Ministros entenderam que o valor arrecadado a título de ICMS não se incorpora ao patrimônio do contribuinte e, dessa forma, não pode integrar a base de cálculo dessas contribuições, que são destinadas ao financiamento da seguridade social. 8 Segue ementa deste notório julgado: (...)

Portanto, o Supremo Tribunal Federal já decidiu que o ICMS não é faturamento nem receita do Contribuinte, de modo que não pode compor a base de incidência do PIS e da COFINS.

Neste mesmo sentido, o STF também decidiu, com repercussão geral da matéria e alteração da legislação, a exclusão do PIS, COFINS e ICMS da base de cálculo do PIS-Importação e Cofins-Importação, no julgamento do Recurso Extraordinário nº 559.937. A relatora do recurso destacou que a norma extrapolou os limites previstos no artigo 149, parágrafo 2º, inciso III, letra ‘a’, da CF/88, nos termos definidos pela EC 33/01, ao prever o acréscimo dos valores de ICMS, PIS e Cofins no conceito de “valor aduaneiro” - base de cálculo do PIS-Imp. e Cofins-Imp.

(..)

Conforme acima exposto, o STF entendeu que, ao prever o acréscimo dos valores de ICMS, PIS e COFINS no conceito de “valor aduaneiro” – base de cálculo do PIS-Imp. e Cofins-Imp., a norma **extrapolou o conceito da base de cálculo destas contribuições.**

O mesmo acontece com a inclusão do ICMS e PIS/COFINS na base de cálculo do IPI, pois a legislação estabelece que constitui valor tributável do IPI o valor da operação, que, conforme legislação já exposta, equivale ao preço do produto.

**Irrefutável concluir que, os julgados acima expostos tratam da mesma questão aqui em pauta - Alteração do conceito da base de cálculo:**

(I) **Exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS:** Visa afastar a alteração do conceito de faturamento/receita;

(II) **Exclusão do ICMS, PIS e COFINS da base de cálculo do PIS Importação e da COFINS-Importação:** Visa afastar a alteração do conceito de valor aduaneiro;

(III) **Exclusão do ICMS, PIS e COFINS da base de cálculo do IPI:** Visa afastar a alteração do conceito de Preço do produto na presente discussão.

Por todo o exposto, resta cristalino que, no presente caso, a empresa faz jus à exclusão do ICMS, do PIS e da COFINS da base de cálculo do IPI, de modo que o pagamento efetuado sem a dita exclusão corresponde a pagamento a maior realizado, objeto de pleito de repetição de indébito.

**Assim, nos moldes do art. 66 da Lei nº 8.383/91, art. 74 da Lei nº 9.430/96 e art. 268 do RIPI/2010, bem como no art. 165, inciso I, do Código Tributário Nacional, a recorrente faz jus ao crédito e a compensação decorrente dos valores pagos a maior, tendo em vista que a legislação e jurisprudência do Supremo Tribunal Federal concedem base legal e jurisprudencial para que a Contribuinte proceda ao ajuste no aspecto quantitativo da Regra Matriz de Incidência do IPI, mais precisamente, na aferição do montante da base de cálculo em decorrência da exclusão do ICMS e das contribuições sociais da base de cálculo do IPI, razão pela qual não deve subsistir a exação.**

Entendo por total equívoco de interpretação por parte do recorrente ao pleitear tal direito! Não há na legislação qualquer fundamentação que ampare o seu pedido, bem como é incabível a interpretação analógica das jurisprudências citadas aplicando-as ao IPI, em razão de que expressamente tratam da exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS, seja do ICMS na base de cálculo do PIS Importação e da COFINS-Importação, que em nada se assemelha a base de cálculo do IPI.

Assim entendeu corretamente o julgador de piso, pois não encontra guarida na legislação que rege a matéria, dispondo o artigo 47, II, “a” do CTN, que a base de cálculo do IPI é o “valor da operação de que decorrer a saída da mercadoria”, valor esse que inclui os tributos “POR DENTRO” como o ICMS e as Contribuições (PIS/COFINS).

Nesse sentido, trago precedentes deste CARF no qual se alinham ao que restou decidido pela DRJ.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2007 a 30/06/2007

APRECIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. TRIBUNAL ADMINISTRATIVO. VEDAÇÃO. SÚMULA CARF N.2.

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS IPI

Período de apuração: 01/01/2007 a 30/06/2007

IPI. NÃO CUMULATIVIDADE. AQUISIÇÃO DE MATÉRIA PRIMA, PRODUTO INTERMEDIÁRIO E MATERIAIS DE EMBALAGEM ISENTOS,

**NÃO TRIBUTADOS OU SUJEITOS À ALÍQUOTA ZERO. DIREITO DE CRÉDITO. INEXISTÊNCIA.**

A sistemática de apuração não cumulativa do Imposto sobre Produtos Industrializados IPI, ressalvada a previsão em lei, tem como pressuposto a exigência do tributo na etapa imediatamente anterior, para abatimento com o valor devido na operação seguinte, não bastando a mera incidência jurídica, de forma tal que as aquisições de matérias primas, produtos intermediários e materiais de embalagem desonerados (isenção, não tributação e alíquota zero) não asseguram crédito de IPI, como decidido pelo STF no RE 398.365/RS, julgado sob o rito da repercussão geral.

**IPI. LEI 9.317/1996. SIMPLES. TOMADA DE CRÉDITO. VEDAÇÃO.**

Na vigência da Lei no 9.317/1996, a inscrição no SIMPLES veda, para a microempresa ou empresa de pequeno porte, a utilização ou destinação de qualquer valor a título de incentivo fiscal, bem assim a apropriação ou a transferência de créditos relativos ao IPI e ao ICMS (cf. art. 5o, § 5o da referida).

**IPI. BASE DE CÁLCULO. EXCLUSÃO DE ICMS. IMPOSSIBILIDADE.**

Não encontra guarida legal, e ofende o art. 47, II, "a" do CTN, a exclusão do ICMS da base de cálculo do IPI. (**Acórdão nº 3401.005.070**)

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)**

Data do fato gerador: 23/09/2011

**RESTITUIÇÃO. BASE DE CÁLCULO. INCLUSÃO DO ICMS.**

Conforme explicita o art. 47, II, "a", do CTN, a base de cálculo do IPI é dada pelo "valor da operação de que decorrer a saída da mercadoria". O ICMS, por ser tributo calculado por dentro do valor da operação [preço de venda], nele já está inserido, de modo que a expressão "valor da operação" deve ser compreendida com a sua inclusão.

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Data do fato gerador: 23/09/2011

**VERDADE MATERIAL. PROVAS EM RECURSO. POSSIBILIDADE.**

Em homenagem ao princípio da verdade material e do formalismo moderado é perfeitamente possível aceitar provas apresentadas pelo contribuinte na fase recursal. (**Acórdão nº 3002-001.667**)

Portanto, assiste razão ao julgador de piso que concluiu pela impossibilidade jurídica do pleito ainda que fosse possível a retificação da DCTF.

**Conclusão**

Importa registrar que, nos autos em exame, a situação fática e jurídica encontra correspondência com a verificada na decisão paradigma, de sorte que as razões de decidir nela consignadas são aqui adotadas, não obstante os dados específicos do processo paradigma eventualmente citados neste voto.

Dessa forma, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º, 2º e 3º do art. 47 do Anexo II do RICARF, reproduz-se o decidido no acórdão paradigma, no sentido de rejeitar as preliminares de nulidade e, no mérito, em negar provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Hélcio Lafetá Reis – Presidente Redator