



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

Processo nº	10830.006748/2007-81
Recurso nº	Voluntário
Acórdão nº	3301-005.000 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de	28 de agosto de 2018
Matéria	COFINS
Recorrente	PLASTIPAK PACKAGING DO BRASIL LTDA
Recorrida	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/09/2002 a 30/09/2002

COFINS. EXCLUSÃO DO ICMS DA BASE DE CÁLCULO. EMPRESAS OPTANTES PELO REGIME DE LUCRO REAL. APURAÇÃO E UTILIZAÇÃO DOS CRÉDITOS ORIUNDOS DA NÃO-CUMULATIVIDADE. RECONHECIMENTO DE DIREITO CREDITÓRIO. IMPOSSIBILIDADE.

Por ser a recorrente optante do Lucro Real, deveria ela ter demonstrado e documentado a apuração do valor dos créditos oriundos da não cumulatividade da COFINS, utilizados ou não, efetivado a proporcionalização de tais créditos com o valor do ICMS, para chegar ao valor da restituição pleiteada que seria diferente da mera operação aritmética efetuada, de apenas excluir o valor do ICMS destacado nas Notas Fiscais do valor total pago a título de PIS/PASEP e COFINS ou da receita bruta auferida

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário. Vencidos os Conselheiros Marcelo Costa Marques D'Oliveira, Semíramis de Oliveira Duro e Valcir Gassen. Votou pelas conclusões o Conselheiro Salvador Cândido Brandão Junior.

assinado digitalmente

Winderley Moraes Pereira - Presidente.

assinado digitalmente

Ari Vendramini - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Winderley Moraes Pereira (Presidente), Liziane Angelotti Meira, Marcelo Costa Marques D'Oliveira, Antonio Carlos da Costa Cavalcanti Filho, Salvador Cândido Brandão Junior, Semíramis de Oliveira Duro, Valcir Gassen e Ari Vendramini (Relator)

Relatório

1. Trata-se de pedido de restituição de COFINS, alegada como paga indevidamente, em função de não ter sido excluída de sua base cálculo a parcela relativa ao ICMS. Assim a DRJ/CAMPINAS, em seu Acórdão nº 05-21.105 – 1ª Turma, resumiu a contenda :

Trata-se de Pedido de Restituição de fl. 1, protocolado em 31/08/2007, no valor de R\$ 54.966,85, correspondente à Contribuição para o Programa de Integração — PIS, relativa aos períodos de apuração de agosto/2002 e setembro/2002, conforme planilha de cálculo às fls.2. A contribuinte justificou seu pleito no fato de que teria incluído indevidamente o ICMS na apuração da base de cálculo da contribuição. A DRF em Campinas emitiu o Despacho Decisório de fls. 30/36, indeferindo o pedido de restituição e não reconhecendo o direito creditório da contribuinte, sob a fundamentação de que o ICMS devido pela própria contribuinte integra a base de cálculo do PIS, bem como ressaltando que *as informações destacadas na planilha de fl. 2 como valores devido e recolhido e forma de pagamento, não guardam coerência com o declarado em DCTF e DIPJ, vide fls. 23/29, consultas aos sistemas Sief-Fiscel e IRPJ.*

Cientificada do indeferimento de seu pleito em 25/09/2007 (fl. 37), a interessada apresentou manifestação de inconformidade em 23/10/2007 (fls. 38/45), na qual alega • o argumento central do Fisco é que o ICMS integra o preço de venda — é por dentro, na linguagem oficial. Ainda que seja assim, essa circunstância, que é uma mera técnica, não tem o condão de transformar o valor do imposto, que é da titularidade dos Estados, em receita do contribuinte. Na realidade, o valor correspondente ao imposto, ao ICMS, representa receita do Estado; • o exame do art. 3º da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, não evidencia que nesse dispositivo a inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS está autorizada.

Isso porque o termo faturamento, como assim entendeu a Suprema Corte, representa tão-somente a receita derivada da venda de mercadorias e da prestação de serviço, no qual não se inclui o ICMS, visto que nenhum tributo pode ser considerado como receita; • a interpretação oficial dada ao art. 3º da Lei nº 9.718, de 1998, se colocou em desconformidade com o art. 110 do CTN, o que configura vício na aplicação e não de constitucionalidade, passível, pois, de controle administrativo; • a questão em foco está sob exame do Supremo Tribunal Federal no Recurso Extraordinário nº 240.785-MG. O julgamento foi suspenso por pedido de vista do Ministro Gilmar Mendes. Até o presente momento, seis ministros já votaram em favor da exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da Cofins, o que aponta para um resultado com a declaração de constitucionalidade na interpretação dada à norma questionada. Como tal decisão será proferida pelo Pleno do Supremo Tribunal

Federal, sua observância tornar-se-á obrigatória pela Administração Tributária e deverá alcançar os casos em andamento, por efeito declaratório.

2. Assim restou ementado o Acórdão exarado pela DRJ/CPS :

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/08/2002 a 30/09/2002

CONTROLE DE CONSTITUCIONALIDADE.

O controle de constitucionalidade da legislação que fundamenta o lançamento é de competência exclusiva do Poder Judiciário e, no sistema difuso, centrado em última instância revisional no STF.

ICMS. BASE DE CÁLCULO.

O valor do ICMS devido pela própria contribuinte integra a base de cálculo do PIS.

Solicitação Indeferida

3. Inconformada com a decisão, a empresa, após ter ciência do Acórdão em 04/04/2008 conforme Aviso de Recebimento, às fls. 69 dos autos digitais, apresenta Recurso Voluntário, tempestivamente, aos 18/04/2008, conforme protocolo de recepção, às fls. 70 dos autos digitais, alegando, assim relatada no despacho de fls. 93 :

Trata o presente de recurso voluntário contra decisão que negou a restituição de valores de Cofins relativos ao período de 01/09/2002 a 30/09/2002, sob o argumento de que o valor do ICMS devido pela própria contribuinte integra a base de cálculo do Cofins.

O contribuinte afirma que o valor do ICMS pertence ao Estado, logo não integra o seu faturamento. Sustenta ainda que na Lei n.º 9.718/98 o tributo estadual não integra a base de cálculo da Cofins.

Advoga que a interpretação fiscal dada ao art. 3º da Lei nº 9.718, de 1998, implica em desconformidade com o art. 110 do CTN, o que configura vício na aplicação e não de constitucionalidade, razão pela qual seria possível o controle administrativo sem ferir a competência do STF. Cita o Recurso Extraordinário nº 240.7852 em seu favor.

Já a Fazenda sustenta que a Lei nº 9.718/1998, determinou que a base de cálculo dessa contribuição seria o faturamento, correspondente à receita bruta da pessoa jurídica, entendida esta como a totalidade das receitas auferidas e ainda que o questionamento a respeito da inclusão do ICMS na base de cálculo da Cofins configura sim matéria constitucional, motivo pela qual há vedação da análise do mérito na esfera administrativa.

Por fim, ressalta que o Recurso Extraordinário nº 240.785-2 não teria efeito “erga omnes”.

4. A 3ª Turma Especial desta Terceira Seção de Julgamento, apreciando as razões de recurso, emitiu o Despacho nº 3803-000.149, em 14/02/2012, de seguinte teor :

O recurso é tempestivo e por isso merece ser conhecido.

O cerne da questão está em se apurar se o ICMS integra ou não a base de cálculo da Cofins, consoante o que estabelece a Lei n.º 9.718/98.

Considerando que a matéria em questão foi objeto do RE 574.706, resta tão somente reconhecer que a controversa configura a hipótese prevista no art. 543B, caput, e § 1º, do CPC, expressando-o literalmente:

Considerando que a controvérsia em foco, analisada sob o prisma constitucional, é objeto de inúmeros recursos extraordinários que têm aportado neste Tribunal Regional Federal da 4ª Região, configurando-se a hipótese prevista no art. 543B, caput e § 1º, do CPC, na redação dada pela Lei nº 11418/06, determino, até que o STF aprecie a questão (Recurso Extraordinário 559607), o sobrerestamento do presente recurso.

Esta circunstância está conforme a previsão do art. 62A do RICARF, que determina o sobrerestamento, verbi:

Art. 62A

[...]

§ 1º Ficarão sobrerestados os julgamentos dos recursos sempre que o STF também sobrestrar o julgamento dos recursos extraordinários da mesma matéria, até que seja proferida decisão nos termos do art. 543B. § 2º O sobrerestamento de que trata o § 1º será feito de ofício pelo relator ou por provocação das partes.

Pelo exposto, voto por declarar o sobrerestamento dos autos.

5. O colegiado, então, assim decidiu :

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

RESOLVEM os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, sobrestrar o julgamento do recurso, em observância do disposto no art. 1º da Portaria CARF nº 1, de 3 de janeiro de 2012. O Dr. Sandro Márcio de Souza Crivelaro, OAB/SP nº 239.936, acompanhou o julgamento.

Alexandre Kern Presidente

Juliano Lirani Relator

Participaram ainda da sessão de julgamento os conselheiros, Hélcio Lafetá Reis, Belchior Melo de Sousa, João Alfredo Eduão Ferreira e Jorge Victor Rodrigues.

6. O processo, então, foi redistribuído, diante do seguinte fato, ás fls. 105 :

Em face da extinção do mandato do Conselheiro Luiz Augusto do Couto Chagas, representante da Fazenda Nacional, por ter expirado o prazo de que trata o § 1º do art. 40 do Anexo II do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9/6/2015 (Portaria CARF nº 86, de 1º/12/2017), os presentes autos devem ser redistribuídos no âmbito da turma, nos termos do § 8º do art. 49 do RICARF.

7. O processo veio a mim distribuído para relatar.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Ari Vendramini - Relator

5. O Recurso Voluntário é tempestivo, atende aos demais requisitos de admissibilidade, portanto dele tomo conhecimento.

6. Passemos a analisar as razões recursais.

7. Em sede de repercussão geral, o STF assim ementou o RE Nº 574.706-PR :

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 PROVÍDO. 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 do 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 o ICMS h'q de atentar ao disposto no art. 155, § 2º, inc. I, da Constituição da República, cumprindo-se o princípio da não cumulatividade aplicado ao ICMS a cada operação. 3. O regime da não cumulatividade impõe concluir, conquanto se tenha a escrituração da parcela ainda a 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, par. 2º, inc. I, in fine, da LEI Nº 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.

8. A Procuradoria da Fazenda Nacional interpôs Embargos de Declaração contra tal Acórdão, alegando, entre outras razões, a necessidade de que se defina a modulação dos efeitos da decisão, para que se estabeleça o momento em que tal decisão passou a produzir efeitos, se retroativamente ou apenas a partir de sua publicação.

9. Até o presente momento, não há julgamento desses Embargos, mas há que se destacar que tais Embargos foram recebidos no efeito devolutivo e não suspensivo, o que significa que a decisão do STF tem aplicação imediata.

10. Diante desse quadro jurídico, deve a Administração Tributária reconhecer que os pagamentos da Contribuição ao PIS e a COFINS feitos com a inclusão do ICMS em sua base de cálculo são considerados pagamentos indevidos e devem ser restituídos aos contribuintes.

11. Entretanto, para as empresas optantes pelo regime de tributação denominado Lucro Real, como integrantes compulsórias da sistemática de não cumulatividade, surge a exceção a tal regra.

12. Como tal, estas empresas estão sujeitas ao sistema de apuração de créditos, calculados sobre o valor dos insumos adquiridos necessários para a obtenção da receita da atividade exercida pela empresa.

13. Tais créditos, em função da atipicidade da não cumulatividade estabelecida para as citadas contribuições , pois difere da não cumulatividade adotada para o IPI e para o ICMS, nesta se adota a sistemática de abatimento do imposto cobrado na aquisição dos insumos do valor dos impostos devidos nas saídas dos produtos/mercadorias, naquela se adota a instituição de créditos, criados por lei, calculados por alíquotas fixadas sobre o valor dos insumos e outras despesas consideradas necessárias, para serem abatidos dos valores das contribuições devidas sobre a receita total gerada por tais insumos.

14. Muitos doutrinadores têm se debruçado sobre a matéria para explicar, de forma didática tal sistema de não cumulatividade adotado para as contribuições. Por sua forma clara, citamos a definição trazida por FABIANA DEL PADRE TOMÉ¹:

"As Leis nº 10.637/02 e 10.833/03 introduziram no ordenamento brasileiro um novo regime de apuração da contribuição ao PIS/PASEP e da COFINS, sendo denominado, pelo legislador ordinário como "não cumulativo". Esses veículos normativos autorizam que sejam descontados da base de cálculo, créditos calculados em relação a bens de revenda, insumos, energia elétrica, aluguéis, despesas financeiras, ativo imobilizado, edificações e devoluções de bens, especificando, no caso da COFINS, a possibilidade de creditamento relativo a despesas com armazenagem e frete de mercadoria na operação de venda dos bens para revenda e insumos, quando o ônus for suportado pelo vendedor. Ao disciplinar a forma pela qual o crédito será calculado, estipula técnica diversa daquela aplicada ao IPI e ao ICMS. Não prescreve a compensação dos valores incidentes nas etapas anteriores com aqueles devidos nas operações subsequentes. Diferentemente, determina que o contribuinte, após apurar o valor da contribuição ao PIS/PASEP e da COFINS, aplicando alíquotas de 1,65% e de 7,6%, respectivamente, desconte, do montante obtido, crédito correspondente à aplicação das mesmas alíquotas sobre o valor de determinados bens, serviços e despesas adquiridos e incorridos no mês.

.....
A não cumulatividade objetiva que cada agente da cadeia de industrialização ou serviço somente recolha o tributo sobre o valor que a ela adicionou. A técnica de apuração da contribuição ao PIS/PASEP e da COFISN, imposta pelas Lei nº 10.637/02 e 10.833/03, nada tem de não cumulativa, pois em virtude das limitações ao crédito prevê, parte do tributo devido incidirá "em cascata". Tem-se, portanto, regra instituidora de abatimento ou regra de direito ao crédito, porém que não se identifica com a figura da não cumulatividade. A forma de cálculo dos créditos relativos à contribuição ao PIS/PASEP e COFINS também é diversa daquela prescrita constitucionalmente à apuração dos créditos de IPI e ICMS. Enquanto nesses impostos ha determinados, pelo Texto Maior, de que seja compensado com o quantum do tributo devido o montante incidente nas operações anteriores (modalidade de compensação "imposto sobre imposto"), a sistemática da creditamento das citadas contribuições não exige a identificação do tributo cobrado na etapa precedente. Determina que seja o crédito aferido mediante o emprego de uma alíquota previamente fixada, aplicada sobre o valor do bem, serviço ou despesa geradora do crédito. A sistemática de abatimento adotada e a do chamado "crédito financeiro", posto que não vincula o direito ao crédito à saída da mercadoria ou serviço no exercício da atividade do contribuinte. Ao contrário, as Leis nº 10.637/02 e 10.833/03 autorizam, expressamente, a dedução de créditos relativos a despesas consideradas

¹ Tome', Fabiana del Padre, Natureza Jurídica da "Não Cumulatividade" da Contribuição ao PIS/PASEP e da COFINS :Consequencias e Aplicabilidade, in PIS-COFINS QUESTÕES ATUAIS E POLÊMICAS, PAGS. 544/554

custos indiretos, tais como aquelas decorrentes de empréstimos, financiamentos, aluguéis, dentre outros.

15. Nesse diapasão, deve-se ter em conta, quando se trata de empresas optantes do Lucro Real, duas particularidades para que se possa reconhecer o direito creditório em questão :

- a primeira e mais importante é a questão da utilização dos créditos gerados pelos insumos adquiridos e os serviços e despesas incorridas para a geração da receita da qual vai se abater o valor do ICMS, ou seja, o valor do ICMS, por estar destacado nas Notas Fiscais de aquisição de tais insumos ou pagamento de serviços e despesas, é de fácil apuração e mensuração, ao contrário das contribuições ao PIS/PASEP e a COFINS que, além de não serem destacados na Notas Fiscais de aquisição , geram créditos que podem ser abatidos das contribuições devidas.

- portanto, ao se deduzir o ICMS somado nas Notas Fiscais de aquisição, deve-se efetuar uma operação de apuração dos créditos gerados e utilizados, de forma proporcional ao valor do ICMS excluído, para, ao final, poder se demonstrar que , ao excluir o ICMS também foram excluídos, na forma de estorno, de forma proporcional , os créditos gerados pelas aquisições, sob pena de se pleitear a restituição de valor pago indevidamente e a manutenção, na escrituração da empresa, os créditos gerados, que poderão ser utilizados nas formas permitidas pela legislação.

- de outro lado, se os créditos foram utilizados, nas formas permitidas pela legislação (ressarcimento ou compensação com tributos devidos), deve o contribuinte comprovar o quantum utilizado, demonstrar que excluiu esses créditos do seu cálculo, para aí então estornar, de forma proporcional, os créditos porventura ainda remanescentes em sua escrituração.

- a segunda particularidade é dependente da decisão do STF sobre a modulação dos efeitos do decidido em sede de repercussão geral. Se houver tal modulação, pode ocorrer a aquisição de insumos onde o ICMS não poderá ser excluído, produzindo efeitos sobre o cálculo dos créditos e do valor a ser excluído da base de cálculo do PIS/PASEP e COFINS.

16. Diante das razões expostas, por ser a recorrente optante do Lucro Real, deveria ela ter demonstrado tais cálculos , documentado a apuração do valor dos créditos utilizados ou não, efetivado a proporcionalização dos créditos com o valor da ICMS, para chegar ao valor da restituição pleiteada que seria diferente da mera operação aritmética efetuada, de apenas excluir o valor do ICMS destacado nas Notas Fiscais do valor total pago a título de PIS/PASEP e COFINS ou da receita bruta auferida.

17. Firme nessa linha de raciocínio, NEGO PROVIMENTO AO RECURSO e não reconheço o direito creditório..

18. É o meu voto.

Conclusão

19. Conclui-se, portanto, que, por ser a recorrente optante do Lucro Real, deveria ela ter demonstrado tais cálculos , documentado a apuração do valor dos créditos utilizados ou não, efetivado a proporcionalização dos créditos com o valor da ICMS, para chegar ao valor da restituição pleiteada que seria diferente da mera operação aritmética efetuada, de apenas

excluir o valor do ICMS destacado nas Notas Fiscais do valor total pago a título de PIS/PASEP e COFINS ou da receita bruta auferida.

17. NEGÓ PROVIMENTO AO RECURSO e não reconheço o direito creditório..

assinado digitalmente

Ari Vendramini - Relator