



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

**Processo nº** 10840.002694/2006-85

**Recurso nº** Voluntário

**Acórdão nº** 3003-000.138 – Turma Extraordinária / 3ª Turma

**Sessão de** 19 de fevereiro de 2019

**Matéria** RESTITUIÇÃO. COFINS. ICMS NA BC

**Recorrente** ORTOVEL VEÍCULOS E PEÇAS LTDA

**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS**

Ano-calendário: 2007

COFINS. RESTITUIÇÃO. EXCLUSÃO DO VALOR DO ICMS DA BASE DE CÁLCULO. INDEFERIMENTO.

O valor do ICMS compõe o preço da mercadoria integrando assim o faturamento, que é base de cálculo da Cofins, não havendo razão para a sua exclusão sem expressa disposição legal.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário.

(assinado digitalmente)

Marcos Antonio Borges - Presidente e Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marcos Antonio Borges, Vinícius Guimarães, Márcio Robson Costa e Muller Nonato Cavalcanti Silva.

## **Relatório**

Por bem descrever os fatos, adoto o relatório da DRJ em Ribeirão Preto (SP):

*Trata o presente processo de pedido de restituição de créditos da contribuição ao Programa de Integração Social (PIS) e da*

*Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), que teriam sido recolhidos indevidamente no período entre novembro de 2001 e outubro de 2002, no valor de R\$ 35.866,71, sob a alegação de que a inclusão do valor do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicações (ICMS) na base de cálculo das contribuições, recolhidas pelas montadoras por substituição tributária, seria indevido conforme entendimento do Supremo Tribunal Federal (STF).*

*A DRF/Ribeirão Preto, por meio do despacho decisório de fls. 26/29, indeferiu a solicitação da contribuinte, alegando que a base de cálculo das contribuições sociais é composta por todas as receitas auferidas pela pessoa jurídica e que o valor do ICMS não está entre as exclusões da base de cálculo previstas em lei.*

*Cientificada do despacho e inconformada com o indeferimento de seu pedido, a interessada apresentou a manifestação de inconformidade às fls. 35/47, argumentando, em resumo, que o art. 3º, § 1º, da Lei nº 9.718, de 1998, que ampliou a base de cálculo das contribuições, seria constitucional, pois a lei foi publicada anteriormente à edição da Emenda Constitucional nº 20, de 1998, que alterou o art. 195 da Constituição Federal, permitindo a ampliação da base de cálculo da contribuições para além do faturamento.*

*Assim, o ICMS não poderia ser incluído na base de cálculo das contribuições sociais.*

*Conforme despacho de fl. 51, o presente retornou à DRF para que se intimasse a contribuinte a regularizar a representatividade do signatário da manifestação de inconformidade.*

*Após a intimação foram apresentados os documentos de fls. 56 a 65.*

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento julgou improcedente a manifestação de inconformidade com base na seguinte ementa:

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

**Período de apuração: 01/11/2001 a 31/10/2002**

**COFINS. BASE DE CÁLCULO. ICMS.**

*O valor do ICMS compõe a base de cálculo da Cofins, podendo, a partir de fevereiro de 1999, ser excluído da base de cálculo da contribuição somente quando cobrado pelo vendedor de bens ou serviços, na condição de substituto tributário.*

Inconformada, a contribuinte recorre a este Conselho, através de Recurso Voluntário apresentado, no qual reproduz, na essência, as razões apresentadas por ocasião da manifestação de inconformidade.

---

É o Relatório.

## Voto

Conselheiro Marcos Antonio Borges, Relator.

O recurso é tempestivo e atende aos demais pressupostos recursais, inclusive quanto à competência das Turmas Extraordinárias, portanto dele toma-se conhecimento.

A recorrente argumenta que o ICMS seria um mero ingresso para posterior destinação ao Fisco, ou seja, não representa riqueza do contribuinte e sim receita do Erário Estadual, não se enquadrando no conceito de faturamento conforme entendimento do Supremo Tribunal Federal (STF) na declaração de inconstitucionalidade do art. 3º, § 1º, da Lei nº 9.718, de 1998.

Entendo, porém, que não assiste razão à recorrente pois o valor do ICMS compõe o preço da mercadoria sendo calculado “por dentro”, ou seja, o montante do próprio imposto está incluído na sua base de cálculo, nos termos do art. 13, §1º, inciso I da LC 87/96, integrando assim a receita bruta ou faturamento, que é base de cálculo das contribuições, não havendo razão para a sua exclusão sem expressa disposição legal para tanto.

A Lei nº 9.718/98, em seu art. 3º, § 2º, I autoriza apenas a exclusão do ICMS “quando cobrado pelo vendedor dos bens ou prestador dos serviços na condição de substituto tributário”. Em nenhum momento, porém, autoriza a exclusão do ICMS das próprias vendas.

Em relação ao PIS, que assim como a Cofins tem por base de cálculo o faturamento, a Jurisprudência encontrava-se pacificada, sendo editada a Súmula nº 68 pelo Superior Tribunal de Justiça, abaixo transcrita:

*Súmula: 68 A PARCELA RELATIVA AO ICMS INCLUI-SE NA BASE DE CALCULO DO PIS.*

Em relação ao FINSOCIAL, que também tinha por base de cálculo o faturamento, o Superior Tribunal de Justiça editou a Súmula nº 94, que estabelece:

*Súmula 94. A PARCELA RELATIVA O ICMS INCLUI-SE NA BASE DE CÁLCULO DO FINSOCIAL.*

Este também é o entendimento exarado pelo STJ, no REsp nº 1.144.469 /PR, com trânsito em julgado em 13/03/2017, que foi submetido ao rito do artigo 543-C do CPC, no sentido de que o ICMS integra sim a base de cálculo do PIS e da COFINS, conforme excerto abaixo:

---

*RECURSO ESPECIAL DO PARTICULAR: TRIBUTÁRIO. RECURSO REPRESENTATIVO DA CONTROVÉRSIA. ART. 543C, DO CPC. PIS/PASEP E COFINS. BASE DE CÁLCULO. RECEITA OU FATURAMENTO. INCLUSÃO DO ICMS.*

*1. A Constituição Federal de 1988 somente veda expressamente a inclusão de um imposto na base de cálculo de um outro no art. 155, §2º, XI, ao tratar do ICMS, quanto estabelece que este tributo: "XI não compreenderá, em sua base de cálculo, o montante do imposto sobre produtos industrializados, quando a operação, realizada entre contribuintes e relativa a produto destinado à industrialização ou à comercialização, configure fato gerador dos dois impostos".*

*2. A contrario sensu é permitida a incidência de tributo sobre tributo nos casos diversos daquele estabelecido na exceção, já tendo sido reconhecida jurisprudencialmente, entre outros casos, a incidência:*

*2.1. Do ICMS sobre o próprio ICMS: repercussão geral no RE n. 582.461 / SP, STF, Tribunal Pleno, Rel. Min. Gilmar Mendes, julgado em 18.05.2011.*

*2.2. Das contribuições ao PIS/PASEP e COFINS sobre as próprias contribuições ao PIS/PASEP e COFINS: recurso representativo da controvérsia REsp. n. 976.836 RS, STJ, Primeira Seção, Rel. Min. Luiz Fux, julgado em 25.8.2010.*

*2.3. Do IRPJ e da CSLL sobre a própria CSLL: recurso representativo da controvérsia REsp. n. 1.113.159 AM, STJ, Primeira Seção, Rel. Min. Luiz Fux, julgado em 11.11.2009.*

*2.4. Do IPI sobre o ICMS: REsp. n. 675.663 PR, STJ, Segunda Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 24.08.2010; REsp. Nº 610.908 PR, STJ, Segunda Turma, Rel. Min. Eliana Calmon, julgado em 20.9.2005, AgRg no REsp.Nº 462.262 SC, STJ, Segunda Turma, Rel. Min. Humberto Martins, julgado em 20.11.2007.*

*2.5. Das contribuições ao PIS/PASEP e COFINS sobre o ISSQN: recurso representativo da controvérsia REsp. n. 1.330.737 SP, Primeira Seção, Rel. Min. Og Fernandes, julgado em 10.06.2015.*

*3. Desse modo, o ordenamento jurídico pátrio comporta, em regra, a incidência de tributos sobre o valor a ser pago a título de outros tributos ou do mesmo tributo. Ou seja, é legítima a incidência de tributo sobre tributo ou imposto sobre imposto, salvo determinação constitucional ou legal expressa em sentido contrário, não havendo aí qualquer violação, a priori, ao princípio da capacidade contributiva.*

*4. Consoante o disposto no art. 12 e §1º, do DecretoLei n. 1.598/77, o ISSQN e o ICMS devidos pela empresa prestadora de serviços na condição de contribuinte de direito fazem parte de*

---

*sua receita bruta e, quando dela excluídos, a nova rubrica que se tem é a receita líquida.*

5. *Situação que não pode ser confundida com aquela outra decorrente da retenção e recolhimento do ISSQN e do ICMS pela empresa a título de substituição tributária (ISSQNST e ICMSST). Nesse outro caso, a empresa não é a contribuinte, o contribuinte é o próximo na cadeia, o substituído. Quando é assim, a própria legislação tributária prevê que tais valores são meros ingressos na contabilidade da empresa que se torna apenas depositária de tributo que será entregue ao Fisco, consoante o art. 279 do RIR/99.*

6. *Na tributação sobre as vendas, o fato de haver ou não discriminação na fatura do valor suportado pelo vendedor a título de tributação decorre apenas da necessidade de se informar ou não ao Fisco, ou ao adquirente, o valor do tributo embutido no preço pago. Essa necessidade somente surgiu quando os diversos ordenamentos jurídicos passaram a adotar o lançamento por homologação (informação ao Fisco) e/ou o princípio da não cumulatividade (informação ao Fisco e ao adquirente), sob a técnica específica de dedução de imposto sobre imposto (imposto pago sobre imposto devido ou "tax on tax").*

7. *Tal é o que acontece com o ICMS, onde autolançamento pelo contribuinte na nota fiscal existe apenas para permitir ao Fisco efetivar a fiscalização a posteriori, dentro da sistemática do lançamento por homologação e permitir ao contribuinte contabilizar o crédito de imposto que irá utilizar para calcular o saldo do tributo devido dentro do princípio da não cumulatividade sob a técnica de dedução de imposto sobre imposto. Não se trata em momento algum de exclusão do valor do tributo do preço da mercadoria ou serviço.*

8. *Desse modo, firma-se para efeito de recurso repetitivo a tese de que: "O valor do ICMS, destacado na nota, devido e recolhido pela empresa compõe seu faturamento, submetendo-se à tributação pelas contribuições ao PIS/PASEP e COFINS, sendo integrante também do conceito maior de receita bruta, base de cálculo das referidas exações".*

9. *Tema que já foi objeto de quatro súmulas produzidas pelo extinto Tribunal Federal de Recursos TFR e por este Superior Tribunal de Justiça STJ: Súmula n. 191/TFR: "É compatível a exigência da contribuição para o PIS com o imposto único sobre combustíveis e lubrificantes". Súmula n. 258/TFR: "Inclui-se na base de cálculo do PIS a parcela relativa ao ICM". Súmula n. 68/STJ: "A parcela relativa ao ICM inclui-se na base de cálculo do PIS". Súmula n. 94/STJ: "A parcela relativa ao ICMS inclui-se na base de cálculo do FINSOCIAL".*

10. *Tema que já foi objeto também do recurso representativo da controvérsia REsp. n. 1.330.737 SP (Primeira Seção, Rel. Min.*

---

*Og Fernandes, julgado em 10.06.2015) que decidiu matéria idêntica para o ISSQN e cujos fundamentos determinantes devem ser respeitados por esta Seção por dever de coerência na prestação jurisdicional previsto no art. 926, do CPC/2015.*

(...)

*(REsp 1144469 PR, Rei. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, Rei. p/ Acórdão Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 10/08/2016, DJe 02/12/2016) (grifos não constam no original)*

Já o Supremo Tribunal Federal, no RE 574.706/PR, julgou, no dia 15.03.2017, no sentido de que:

*O Tribunal, por maioria e nos termos do voto da Relatora, Ministra Cármen Lúcia (Presidente), apreciando o tema 69 da 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".*

*Vencidos os Ministros Edson Fachin, Roberto Barroso, Dias Toffoli e Gilmar Mendes. Nesta assentada o Ministro Dias Toffoli aditou seu voto. Plenário, 15.3.2017. (grifos não constam do original)*

Em que pese o Supremo Tribunal Federal ter decidido de forma favorável à tese da ora recorrente, no retrocitado Recurso Extraordinário nº 574.706 com repercussão geral, publicado no DJE em 02.10.2017, a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional opôs embargos declaratórios da decisão em foco, em que requereu a modulação temporal dos seus efeitos e realizou outros questionamentos. Os embargos aguardam julgamento pelo Supremo Tribunal Federal.

Ressalte-se que no julgamento do AI nº 5016486-93.2018.4.04.0000/TRF4<sup>1</sup>, no qual o contribuinte aponta como indevida a inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS, restou consignado que “A questão referente ao afastamento do ICMS da base de cálculo do PIS e COFINS é questão que ainda pende de exame no que diz respeito à modulação temporal dos efeitos da decisão em sede de Repercussão Geral, de modo que também não se pode mensurar o valor de seu eventual crédito neste tocante.” (decisão proferida em 14/08/2018).

---

<sup>1</sup> TRIBUTÁRIO. AGRAVO DE INSTRUMENTO. SUSTAÇÃO DE PROTESTO. CDAS. COMPENSAÇÃO DE CRÉDITOS. SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE. IMPOSSIBILIDADE. INCLUSÃO DE VALORES INDEVIDOS. NÃO DEMONSTRAÇÃO. DILAÇÃO PROBATÓRIA. NECESSIDADE. ICMS EM BASE DE CÁLCULO DO PIS E COFINS. MODULAÇÃO TEMPORAL. PENDÊNCIA.

1. a existência de processo administrativo relativo à compensação de créditos não justifica, à luz do artigo 151 do Código Tributário Nacional, a suspensão da exigibilidade dos créditos tributários gravados nas CDAs.
2. ausentes elementos contundentes, não se pode asseverar que as CDAs contemplam valores que seriam indevidos, sendo necessária dilação probatória para alcançar-se semelhante conclusão.
3. A questão referente ao afastamento do ICMS da base de cálculo do PIS e COFINS é questão que ainda pende de exame no que diz respeito à modulação temporal dos efeitos da decisão em sede de Repercussão Geral, de modo que também não se pode mensurar o valor de seu eventual crédito neste tocante.
3. Agravo de instrumento improvido.

Assim, como ainda não se trata da "decisão definitiva" a que se refere o art. 62, §2º do Anexo II do Regimento Interno do CARF<sup>2</sup>, não é o caso de sua reprodução no presente julgamento. Logo, deve-se observar a decisão, já transitada em julgado, do Superior Tribunal de Justiça.

Nesse mesmo sentido foi decidido recentemente pelo CARF nos julgados abaixo:

Acórdão nº 3302006.007— 3<sup>a</sup> Câmara / 2<sup>a</sup> Turma Ordinária  
Sessão de 26 de setembro de 2018

*ICMS. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO DA CONTRIBUIÇÃO (PIS/COFINS). IMPOSSIBILIDADE.*

*O ICMS compõe a base de cálculo da contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS, integrando, portanto, o conceito de receita bruta.*

Acórdão nº 3402004.742— 4<sup>a</sup> Câmara / 2<sup>a</sup> Turma Ordinária  
Sessão de 24 de outubro de 2017

*PIS/COFINS. BASE DE CÁLCULO. INCLUSÃO DO ICMS. RECURSO REPETITIVO. STJ. TRÂNSITO EM JULGADO. CARF. REGIMENTO INTERNO.*

*Em 13.03.2017 transitou em julgado o Recurso Especial nº 1144469/PR, proferido pelo STJ sob a sistemática do art. 543C do CPC/73, que firmou a seguinte tese: "O valor do ICMS, destacado na nota, devido e recolhido pela empresa compõe seu faturamento, submetendose à tributação pelas contribuições ao PIS/PASEP e COFINS, sendo integrante também do conceito maior de receita bruta, base de cálculo das referidas exações", a qual deve ser reproduzida nos julgamentos do CARF a teor do seu Regimento Interno.*

*Em que pese o Supremo Tribunal Federal ter decidido em sentido contrário no Recurso Extraordinário nº 574.706 com repercussão geral, publicado no DJE em 02.10.2017, como ainda não se trata da "decisão definitiva" a que se refere o art. 62, §2º do Anexo II do Regimento Interno do CARF, não é o caso de aplicação obrigatória desse precedente ao caso concreto.*

Acórdão nº 3201003.084— 2<sup>a</sup> Câmara / 1<sup>a</sup> Turma Ordinária  
Sessão de 29 de agosto de 2017

*BASE DE CÁLCULO. INCLUSÃO DO ICMS E DO ISS NA BASE DE CÁLCULO.*

---

<sup>2</sup> Art. 62.

(...)

§ 2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF. (Redação dada pela Portaria MF nº 152, de 2016)

---

*O ICMS e o ISS integram os valores contidos no conceito de receita bruta, conforme legislação, e compõe a base de cálculo do Pis e da Cofins, conforme julgamento do STJ no Resp 114469/PR e Resp 133073/SP.*

Assim, diante do exposto, voto por negar provimento ao presente recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Marcos Antonio Borges