



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

**Processo n°** 10840.002697/2006-19  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 3402-002.349 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 25 de março de 2014  
**Matéria** PIS/COFINS  
**Recorrente** ATRI COMERCIAL LTDA.  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

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

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

COFINS. BASE DE CÁLCULO. EXCLUSÃO DO ICMS. IMPOSTO PRÓPRIO. SÚMULAS 68 E 94. IMPOSSIBILIDADE. APRECIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. INCOMPETÊNCIA.

Por se tratar de imposto próprio, que não comporta a transferência do encargo, a parcela relativa ao ICMS inclui-se na base de cálculo das contribuições ao PIS e à COFINS. Precedentes do STJ (Súmulas n°s 68 e 94). Às autoridades administrativas e tribunais - que não dispõem de função legislativa - não podem conceder, ainda que sob fundamento de isonomia, benefícios de exclusão da base de cálculo do crédito tributário em favor daqueles a quem o legislador não contemplou com a vantagem.

Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso nos termos do voto do relator.

(assinado digitalmente)

Silvia de Brito Oliveira - Presidente Substituto

(assinado digitalmente)

João Carlos Cassuli - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros SILVIA DE BRITO OLIVEIRA (Presidente), FERNANDO LUIZ DA GAMA LOBO D'EÇA, MONICA MONTEIRO GARCIA DE LOS RIOS (SUPLENTE), JOÃO CARLOS CASSULI JUNIOR, LUIZ CARLOS SHIMOYAMA (SUPLENTE), FRANCISCO MAURICIO RABELO DE ALBUQUERQUE SILVA, a fim de ser realizada a presente Sessão Ordinária. Ausentes, justificadamente, os conselheiros GILSON MACEDO ROSENBERG FILHO e NAYRA BASTOS MANATTA

## Relatório

Trata-se de pedido de restituição de PIS e COFINS, supostamente recolhidos indevidamente entre novembro de 2001 e outubro de 2002, no montante de R\$ 978.434,88, sob alegação de indevida inclusão dos valores de ICMS e IPI na base de cálculo das referidas contribuições, recolhidas pelas montadoras por substituição tributária, embasando tal alegação em suposto entendimento do STF.

O pedido foi indeferido, por meio de Despacho Decisório (fls. 334/337 – n.e.), alegando que a base de cálculo das contribuições é composta por todas as receitas auferidas pela pessoa jurídica e que o valor de ICMS não está entre as exclusões da base de cálculo previstas em lei.

### MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE

Cientificado do despacho, o contribuinte apresentou manifestação de inconformidade (fls. 343/355 – n.e.), argumentando, em apertada síntese, que a ampliação da base de cálculo das citadas contribuições (art. 3º, § 1º, da Lei 9.718/98) seria inconstitucional, pois que a dita lei foi publicada antes da edição da Emenda Constitucional nº 20/98, que veio a alterar o art. 195 da Constituição Federal, ampliando o conceito de faturamento.

Aduz, portanto, que o ICMS não poderia ser incluído na base de cálculo das contribuições sociais em discussão, pois que não compreendida no conceito de faturamento.

### DO JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA

Em análise e atenção aos pontos suscitados pela interessada na manifestação de conformidade apresentada, a 4ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Ribeirão Preto (DRJ/RPO), proferiu o Acórdão de nº. 14-34.575, julgando improcedente a manifestação de inconformidade, não reconhecendo o direito creditório, nos seguintes termos:

*“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.*

*Manifestação de Inconformidade Improcedente.*

*Direito Creditório não Reconhecido.”*

Em apertada síntese a DRJ competente para o julgamento entende que só se faz possível a exclusão da base de cálculo da Cofins, o valor relativo a ICMS, nos casos de substituição tributária, o que não seria o caso da contribuinte. Destaca, ainda, que o faturamento inclui todas as receitas de venda, das quais o ICMS faz parte, pois que integra o preço de venda das mercadorias.

Quanto ao entendimento de que o ICMS integra a base de cálculo do PIS e da COFINS, menciona súmula do STJ, decisão do antigo Conselho de Contribuintes e atual julgamento do STF, para ressaltar que a matéria está *sub judice* no STF, portanto não haveria como aplicar suposto entendimento deste tribunal ao caso concreto, uma vez que o tema referente a inclusão do ICMS na base de cálculo ainda encontra-se pendente.

No que tange a restituição de IPI, aduz que a requerente não é contribuinte deste tributo, assim não há que se falar em exclusão de tais valores da base de cálculo das contribuições. Quanto ao IPI pago pela montadora, destaca que por não haver substituição tributária, não subsiste a possibilidade de restituição de IPI para o caso em discussão.

Ao fim, votou pela improcedência da manifestação de inconformidade, não reconhecendo o direito creditório pleiteado.

## **DO RECURSO**

Cientificado do Acórdão supracitado em 16/08/2011, conforme AR de fls. 368 – n.e., o contribuinte apresentou Recurso Voluntário (fls. 369/383) em 08/09/2011, apresentando novos doutrinadores e julgados, porém repisando os mesmos argumentos já levantados em sede de Manifestação de Inconformidade, que por respeito à brevidade, não os repetirei, pedindo, ao fim, que seja deferido seu pedido de restituição, acarretando, assim, a devolução da importância recolhida indevidamente a título de PIS e COFINS sobre os valores de ICMS e IPI inseridos inconstitucionalmente em suas bases de cálculo.

## **DO SOBRESTAMENTO**

Em sessão do dia 25 de abril de 2012, em atenção à Portaria CARF nº 1, de 03 de janeiro de 2012, os membros desta turma, por unanimidade de votos, entenderam por bem sobrestar o julgamento do processo em discussão, pois que a matéria discutida nos autos encontra-se comprovadamente sobrestada pelo Supremo Tribunal Federal.

## **DA DISTRIBUIÇÃO**

Tendo o processo sido distribuído a esse relator por sorteio regularmente realizado, vieram os autos para relatoria, por meio de processo eletrônico, em 02 (dois) Volumes, numerado até a folha 401 (quatrocentos e um), estando apto para análise desta

Processo nº 10840.002697/2006-19  
Acórdão n.º **3402-002.349**

**S3-C4T2**  
Fl. 404

---

Colenda 2ª Turma Ordinária, da 4ª Câmara, da 3ª Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF.

É o relatório.

CÓPIA

## Voto

Conselheiro João Carlos Cassuli Junior, Relator.

O recurso é tempestivo, atendendo aos demais pressupostos de admissibilidade, pelo que dele tomo conhecimento.

A primeira questão em discussão que emana dos autos, diz respeito à possibilidade, defendida pela Recorrente, ou à vedação, sustentada pela Administração de se excluir da base de cálculo da Contribuição à PIS e COFINS, os valores relativos ao ICMS incidentes sobre as operações de venda, sob o fundamento de que tais valores, na realidade, constituir-se-iam em receitas pertencentes ao Estado e não ao contribuinte.

Adentrando ao mérito da questão, sabe-se que a matéria é objeto de discussão no âmbito do STF, em sede de Recurso Extraordinário nº 240.785-2/MG, em curso de julgamento desde 1999, que discute a incidência no âmbito da Lei nº 9.718/98. Em referido RE o “score” está 6x1 em favor do contribuinte, tendo sido publicado o seguinte resultado de julgamento:

*"O TRIBUNAL, POR MAIORIA, CONHECEU DO RECURSO, VENCIDOS A SENHORA MINISTRA CÁRMEN LÚCIA E O SENHOR MINISTRO EROS GRAU. NO MÉRITO, APÓS OS VOTOS DOS SENHORES MINISTROS MARCO AURÉLIO (RELATOR), CÁRMEN LÚCIA, RICARDO LEWANDOWSKI, CARLOS BRITTO, CEZAR PELUSO E SEPÚLVEDA PERTENCE, DANDO PROVIMENTO AO RECURSO, E DO VOTO DO SENHOR MINISTRO EROS GRAU, NEGANDO-O, PEDIU VISTA DOS AUTOS O SENHOR MINISTRO GILMAR MENDES. AUSENTES, JUSTIFICADAMENTE, OS SENHORES MINISTROS CELSO DE MELLO E JOAQUIM BARBOSA. FALARAM, PELA RECORRENTE, O PROFESSOR ROQUE ANTÔNIO CARRAZA E, PELA RECORRIDA, O DR. FABRÍCIO DA SOLLER, PROCURADOR DA FAZENDA NACIONAL. PRESIDÊNCIA DA SENHORA MINISTRA ELLEN GRACIE. PLENÁRIO, 24.08.2006".*

Sabe-se também, no entanto, que houve a apresentação da Ação Declaratória de Constitucionalidade nº 18, na qual foi concedido provimento judicial para que se sobrestassem os julgamentos de matérias similares a esta até o julgamento final da lide pela Corte Suprema, sendo em razão desta liminar que tais demandas aguardam o pronunciamento do STF, inclusive as que estavam pendentes perante este Conselho por força da Portaria MF nº 256, de 22 de junho de 2009, revogada através da Portaria MF nº 545, de 18 de novembro de 2013.

Tenho, no entanto, que a matéria está muito longe de restar pacificada mesmo com eventual decisão do STF favorável aos contribuintes, pois que dela emanariam efeitos que alterariam premissas firmadas há décadas a respeito do ICMS, inclusive de ordem criminal (por ser imposto próprio ou de terceiro, p. ex.) e que acabariam por não resolver, também, as demandas que poderiam se originar nos períodos em que as contribuições ao PIS e à COFINS passaram a ser apuradas sob o regime da não cumulatividade, pois que viria à toma o

questionamento sobre o direito de se tomar crédito sobre a parcela do ICMS incluído no custo das mercadorias para revenda ou dos insumos adquiridos para produção ou fabricação de bens.

Firmou-se a premissa de que o ICMS é um “imposto próprio”, ou seja, seu ônus é do próprio contribuinte, e seu mecanismo de incidência não comporta a transferência jurídica do encargo ao adquirente da mercadoria (diferentemente do IPI, no qual se fatura o preço do produto e o preço do IPI, separadamente). Daí surgem efeitos primeiramente no art. 166, do CTN, para fins de eventual indébito e demandas por créditos, e também no âmbito criminal, pois que a simples falta de pagamento de ICMS poderá passar a ser considerada “apropriação indébita”, pois que o contribuinte passaria a ser mero depositário do tributo, para repassá-lo ao ente arrecadador estadual.

Daí porque já no final da década de 1980 e início da de 1990, o Superior Tribunal de Justiça editou as Súmulas n.ºs. 68 e 94, com os seguintes teores:

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

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

Sabe-se que o FINSOCIAL foi substituído pela COFINS com a edição da Lei Complementar nº 70/91, tanto que no início acabou recebendo a alcunha de “novo Finsocial”, acomodando com isso as diversas discussões quanto à sua constitucionalidade que pairavam no Brasil pós Constituição de 1988.

A digressão história anterior foi necessária para dizer que a análise jurídica da exclusão do ICMS das bases de cálculo das contribuições ao PIS e à COFINS passam pela análise da constitucionalidade do art. 13, da Lei Complementar nº 87/96 (Lei Kandir), que determina que o ICMS seja calculado “por dentro”, e que lhe concede todo esse contorno de “imposto próprio”, como mencionado alhures. E essa competência para declarar a inconstitucionalidade de Lei tributária não cabe aos julgadores do CARF, nos termos da Súmula CARF nº 2. Trata-se de uma função que compete ao STF e que o fará com o julgamento da ADC nº 18.

Até lá, tem-se a presunção de constitucionalidade da Lei, tanto do art. 13 da LC 87/96, como da Lei nº 9.718/98 questionada em sede de STF, e que não preveem a hipótese de exclusão da receita bruta de vendas ou do faturamento, os valores relativos ao ICMS incidente sobre as vendas, de modo que não merece amparo o pleito recursal.

Finalmente, trago à colação parte do voto do ilustre Conselheiro Fernando Luiz da Gama Lobo D’Eça, que ao julgar o Processo nº 13851.001210/2006-40 (sessão de janeiro de 2014, pendente de publicação), com maestria pontuou:

*...em relação à inclusão do ICMS da base de cálculo da COFINS, pois como acertadamente ressaltou a r. decisão recorrida, ao contrário do que ocorre com o IPI, o ICMS, por expressa disposição do art. 13 da LC nº 87/96, integra o preço da mercadoria faturado que é apurado “por dentro”, não havendo previsão legal para a exclusão do ICMS da base de cálculo da Contribuição para o PIS contrariamente ao que ocorre no caso do IPI (art. 3º da Lei nº 9.715/98). Nesse sentido*

*anoto que a matéria já se pacificou, no âmbito do STJ, como se pode ver da seguinte e elucidativa ementa:*

*“PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. ERRO MATERIAL CONFIGURADO. ICMS. INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS. SÚMULAS 68 E 94 DO STJ.*

*1. A parcela relativa ao ICMS inclui-se na base de cálculo da COFINS e do PIS, ante a ratio essendi das Súmulas 68 e 94 do STJ.*

*2. Precedentes jurisprudenciais do STJ: Ag 666548/RJ, desta relatoria, DJ de 14.12.2005; RESP 496.969/RS, Relator Ministro Franciulli Netto, DJ de 14/03/2005; RESP 668.571/RS, Relatora Ministra Eliana Calmon, DJ de 13/12/2004 e RESP 572.805/SC, Relator Ministro José Delgado, DJ de 10/05/2004.*

*3. Embargos de declaração acolhidos para sanar o erro material e negar provimento ao recurso especial interposto por Irmãos Amalcaburio Ltda e Outros (fls. 564/592).” (cf. Ac. da 1ª Turma do STJ no EDcl no AgRg no REsp 706766-RS, Reg. nº 2004/0168598-2, em sessão de 18/05/06, Rel. Min. LUIZ FUX, publ. in DJU de 29/05/06 p. 169)*

Finalmente releva notar que no caso excogitado (pretensão de exclusão de base de cálculo não prevista em lei), a Suprema Corte tem reiterado que, tal como ocorre com as autoridades administrativas, mesmo “os magistrados e Tribunais – que não dispõem de função legislativa - não podem conceder, ainda que sob fundamento de isonomia, o benefício da exclusão do crédito tributário em favor daqueles a quem o legislador, com apoio em critérios impessoais, racionais e objetivos, não quis contemplar com a vantagem da isenção. Entendimento diverso, que reconhecesse aos magistrados essa anômala função jurídica, equivaleria, em última análise, a converter o Poder Judiciário em inadmissível legislador positivo, condição institucional esta que lhe é recusada pela própria Lei Fundamental do Estado. Em tema de controle de constitucionalidade de atos estatais, o Poder Judiciário só atua como legislador negativo (RTJ 146/461, Rel. Min. Celso de Mello). (cf. Ac. da 1ª Turma do STF no Agr. Reg. no AI nº 171.733-SP, rel. Min. Celso de Mello, publ. in RTJ vol. 188/237)

Desta forma, entendo que agiu com acerto a DRJ ao manter a incidência das contribuições em questão sobre a parcela relativa ao ICMS, pois que este é imposto próprio do contribuinte que forneceu à Recorrente, e não mero depositário do tributo em favor do Estado da federação.

Quando a segunda questão sob julgamento, no que tange o pedido de restituição dos valores da contribuição à COFINS calculadas por substituição tributária e cobradas DA Recorrente sobre o IPI devido pelo substituto tributário, tenho que igualmente não assiste razão ao contribuinte, assim como já votado no julgamento de primeira instância. Isto porque, resta claro que a requerente não é contribuinte deste tributo, e este passa a ser seu custo ao ser inserido no cálculo das contribuições, não havendo como haver seu indébito como pretendido pela Recorrente. Assim não há que se falar em exclusão de tais valores da base de cálculo das contribuições ao Pis e nem da COFINS.

Processo nº 10840.002697/2006-19  
Acórdão n.º **3402-002.349**

**S3-C4T2**  
Fl. 406

---

Também não merece prosperar o tocante ao IPI pago pela montadora, uma vez que não houve substituição tributária, não subsistindo, portanto, a possibilidade de restituição de IPI para o caso em discussão.

Com efeito, na esteira das considerações acima, voto no sentido de **negar provimento ao Recurso Voluntário.**

É como voto.

(assinado digitalmente)

João Carlos Cassuli Junior – Relator.