ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 10860.904988/2009-58

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

Processo nº	10860.904988/2009-58
Recurso nº	Voluntário
Acórdão nº	**3301-006.726 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de	22 de agosto de 2019
Matéria	Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS
Recorrente	MARCPELZER PLASTICS LTDA
Recorrida	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/06/2005 a 30/06/2005

COFINS. BASE DE CÁLCULO. EXCLUSÃO DO ICMS. BASE DE CÁLCULO.

Transitou em julgado decisão do STJ, no Recurso Especial nº 1144469/PR, sob a sistemática de recurso repetitivo, que afastou a inclusão do ICMS na base de cálculo da PIS/Pasep e da Cofins, de observância obrigatória por este Conselho, nos termos do seu Regimento Interno

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, dar parcial provimento ao recurso voluntário, para afastar a inclusão do ICMS na base de cálculo das contribuições devendo a Unidade de Origem apurar o valor do crédito, vencidos os Conselheiros Liziane Angelotti Meira, Salvador Cândido Brandão Junior e Winderley Morais Pereira, que votaram por negar provimento ao recurso.

Assinado digitalmente

Winderley Morais Pereira - Presidente.

Assinado digitalmente

Ari Vendramini- Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Winderley Morais Pereira (Presidente), Liziane Angelotti Meira, Marcelo Costa Marques D'Oliveira, Salvador

Cândido Brandão Junior, Marco Antonio Marinho Nunes, Semíramis de Oliveira Duro, Valcir Gassen e Ari Vendramini (Relator)

Relatório

1. Tratam estes autos de análise de Declaração de Compensação - DCOMP, de crédito de COFINS NÃO CUMULATIVA, oriunda de pagamento realizado em 15/07/2005, no valor de R$ 242.299,22, referente ao período de apuração junho/2005, com débitos titularizados pela requerente, transmitida eletronicamente pelo Sistema PER/DCOMP, sistema este disponível no sitio da Secretaria da Receita Federal na Internet.

2. Os presentes autos foram formalizados para tratar manualmente o crédito declarado na DCOMP de nº 00506.90915.151007.1.3.04-8001, tendo sido emitido o Despacho Decisório Eletrônico, pela DRF/TAUBATÉ, nº de rastreamento 848721088, de fls. 07 dos autos digitais, que não homologou a compensação, por estar o pagamento vinculado a débito declarado, não existindo crédito disponível para ser compensado.

3. Trata-se, em síntese, de crédito de COFINS NÃO CUMULATIVA, oriundo de pagamento alegado como realizado indevidamente, em função de não ter sido excluída da base cálculo da contribuição a parcela relativa ao ICMS.

3. A requerente, cientificada do Despacho Decisório, apresentou manifestação de inconformidade. Assim a DRJ/CAMPINAS, no relatório constante do voto condutor do Acórdão nº 05-38.479 – 8ª Turma, resumiu a contenda :

> *Trata-se de Despacho Decisório que não homologou Declaração de*
> *Compensação eletrônica.*
> *(...)*
> *Cientificada, a interessada apresentou Manifestação de Inconformidade alegando, em síntese, o seguinte:*
> *(...)*
> *II — CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS DECORRENTE DA EXCLUSÃO DO ICMS DA BASE DE CÁLCULO DA COFINS — POSSIBILIDADE*
> *(...) é oportuno frisar que na antiga base de cálculo da contribuição relativa ao COFINS e ao PIS, que era o faturamento, integrava-se também, segundo entendimento do Fisco, o montante devido a titulo de Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços, doravante denominada ICMS, de maneira indevida, pois tornava sua incidência inconstitucional, até o advento da Emenda no 20/98, afrontando, sobremaneira, o principio constitucional da capacidade contributiva (artigo 145, § 1.º da Constituição Federal), posto que sua incidência atingia montante que não correspondia a sua verdadeira base de cálculo e, principalmente, o antigo conceito constitucional de faturamento (art. 195, I, b).*
>
> *Após fazer análise da legislação sobre o assunto, a manifestante conclui:*

De qualquer forma, como se constata pela análise das mudanças operadas, a sistemática imposta às contribuições COFINS e PIS pela aludida novel legislação, tanto na seara constitucional como na infraconstitucional, não houve nenhuma modificação atinente à exclusão do ICMS da base de cálculo da Contribuição.

(...)

A sistemática do PIS e da COFINS, ora atacada, autoriza a cobrança de tributo sobre o faturamento ou receita, acrescido de valor não caracterizado deste, o que viola a verdadeira capacidade da empresa Peticionária em contribuir com a mencionada contribuição.

Ora as empresas não faturam impostos, a base de cálculo da contribuição para o financiamento da seguridade social, não pode ser por eles integrada, sob pena inclusive, vulnerar-se o princípio da capacidade contributiva (art. 145 § 1.º da Constituição Federal).

(...)

O ICMS não é receita nem tampouco faturamento da empresa contribuinte. Sendo assim, a COFINS e o PIS não devem incidir sobre este imposto. Caso entenda-se o contrário, que o tributo deva incidir sobre o ICMS, a COFINS e o PIS passariam a financiar a Seguridade Social, também por meio do ICMS. Ora, não é esta a intenção do legislador.

(...)

Assim, não pode haver a incidência de COFINS e PIS sobre o ICMS, uma vez que a base de cálculo destas duas contribuições é o faturamento.

(...)

Por outro lado, caso se entenda que o faturamento engloba o valor total do que consta na fatura de venda de mercadoria, o IPI, na hipótese de venda de produto industrializado por empresa industrial, será também "faturado" ao comprador, mas à evidência não é receita da Empresa e sim da União.

Não há lógica excluir o IPI, no caso, do conceito de faturamento e não fazer o mesmo com o ICMS

(...)

Diante do exposto, identifica-se que o tema tratado circunda a base de cálculo do PIS/COFINS, o montante ou expressão numérica que sofrerá a aplicação de uma aliquota, portanto, pode-se concluir que, após a decisão prolatada nos autos do Recurso Especial n.º 240.785, a base de cálculo do PIS/COFINS

(faturamento ou receita) jamais poderá englobar receita ou faturamento de terceiros, sob pena de estarmos desvirtuando a estrutura de arrecadação dos impostos.

(...)

Assim, o ICMS não pode integrar a base de cálculo da COFINS e do PIS, pois o conceito de faturamento não abarca o imposto de competência do Estado, sendo rendimento deste último e não do agente econômico, afinal, ninguém comercializa o imposto, ninguém fatura o imposto.

III— DA REPERCUSSÃO GERAL

> *Importante destacar que a matéria em questão que se refere à exclusão do ICMS da base de cálculo da COFINS, se encontra em repercussão geral no STF aguardando julgamento da ADC 18, de relatoria do Min. Celso de Melo.*
> *(...)*
> *Isto posto, fica demonstrado que a matéria em questão é de cunho constitucional de abrangência geral, não devendo ter qualquer impedimento da RFB em conhecer da matéria em destaque.*
>
> *IV REQUERIMENTO*
> *Isto posto, estando demonstrado os fundamentos que asseguram o direito da empresa contribuinte, requer:*
> *- que sejam reunidos os processos administrativos destacados anteriormente uma vez evidenciados que tratam da mesma matéria com o objetivo de organização e de economia processual.*
>
> *Que sejam considerados os motivos do Pedido de reforma da Peticionária, seja reconsiderada a decisão prolatada nos presentes autos, a fim de deferir o pedido de restituição formulado pela Peticionaria no que tange à demonstração dos valores pagos a maior, reconhecendo o seu direito à restituir no presente processo administrativo e homologar os respectivos pedidos de compensações.*

À fl. 31 consta pedido de desistência do processo, com a informação de que o débito em discussão foi incluído no Refis.

5. Analisando tais argumentos, a DRJ/CAMPINAS assim ementou o citado Acórdão :

> *ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS*
> *Período de apuração: 01/06/2005 a 30/06/2005*
> *EXCLUSÃO DO ICMS DA BASE DE CÁLCULO DA COFINS.*
> *Incabível a exclusão do valor devido a título de ICMS da base de cálculo da COFINS, pois esse valor é parte integrante do preço das mercadorias e dos serviços prestados, exceto quando referido imposto é cobrado pelo vendedor dos bens ou pelo prestador dos serviços na condição de substituto tributário.*
> *Manifestação de Inconformidade Improcedente*
> *Direito Creditório Não Reconhecido*

12. Os autos foram então a mim distribuídos.

É o relatório

Voto

Conselheiro Ari Vendramini

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 apertada síntese, Trata o presente de recurso voluntário contra decisão que negou a compensação cujo crédito tem origem em valores de Cofins relativos ao período de 01/06/2005 a 30/06/2005, sob o argumento de que o valor do ICMS devido pela própria contribuinte integra a base de cálculo do Cofins.

8. A ora recorrente 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. 3° da Lei n° 9.718, de 1998, implica em desconformidade com o art. 110 do CTN, o que configura vício na aplicação e não de inconstitucionalidade, razão pela qual seria possível o controle administrativo sem ferir a em seu favor.
9. Já a Fazenda sustenta que a Lei n° 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.

10. **Fundamental destacar-se que a recorrente é optante do regime de apuração pelo Lucro Real, uma vez que o código de receita constante do DARF objeto do recolhimento alegado como indevido é 8586 – COFINS NÃO CUMULATIVA.**

11. A matéria já foi pacificada pelo Supremo Tribunal Federal, ao exarar o Acórdão no RE nº 574.706-PR, em sede de repercussão geral.

11. A Suprema Corte 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 PROVIDO. 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 há 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.*

12. 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 o u apenas a partir de sua publicação.

13. 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.

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

15. 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.

16. 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.

17. Tais créditos, em função da atipicidade da não cumulatividade estabelecida para as citadas contribuições, difere da não cumulatividade adotada para o IPI e para o ICMS.

18. No sistema de não cumulatividade adotado para o ICMS e para o IPI, por mandamento constitucional, se adota a sistemática de abatimento do imposto cobrado na aquisição dos insumos do valor dos impostos devidos nas saídas dos produtos/mercadorias, ou seja, o sistema imposto sobre imposto.

19. Já na não cumulatividade adotado para a Contribuição ao PIS/PASEP e a COFINS, 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, não havendo a vinculação com a etapa anterior, e sim com o total das aquisições.

20. 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 TOMÉ [1]:

> " *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,*

[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

> *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 á 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 COFINS, 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 á contribuição ao PIS/PASEP e COFINS também é diversa daquela prescrita constitucionalmente á 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 á 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 custos indiretos, tais como aquelas decorrentes de empréstimos, financiamentos, aluguéis, dentre outros.*

21. Neste 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) 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, receita esta da qual vai se abater o valor do ICMS;

- 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 dos valores pagos a título de Contribuição ao PIS/PASEP e a COFINS que, além de não serem destacados nas Notas Fiscais de aquisição, geram créditos que podem ser abatidos das contribuições devidas ao final do período de apuração.

- portanto, ao se excluir o valor do ICMS somado nas Notas Fiscais de aquisição, deve-se efetuar uma operação de apuração dos créditos de PIS/PASEP e COFINS gerados e eventualmente utilizados, de forma proporcional ao valor do ICMS excluído, para, ao final desta apuração, poder ser perfeitamente demonstrado, em valores, que, ao excluir o ICMS também foram excluídos, por estorno registrado na escrita contábil, de forma proporcional, os créditos de PIS/PASEP e de COFINS eventualmente gerados pelas aquisições e utilizados no abatimento das contribuições devidas ao final do período;

- em não havendo tal demonstração e registros contábeis respectivos, corre-se o risco de se pleitear a restituição de valor pago indevidamente a título de ICMS incidente sobre a receita (como base de cálculo das contribuições), mantendo-se, nos registros contábeis da empresa, os créditos de PIS/PASEP e de COFINS gerados nas aquisições dos insumos para gerar a receita ;

- tais créditos de PIS/PASEP e de COFINS, mantidos indevidamente na escrita contábil da empresa, sem ter sido estornados, poderão ser utilizados nas formas permitidas pela legislação, para compensação com tributos devidos ou para ressarcimento em espécie, o que geraria uma duplicidade de créditos, um teria sido restituído e outro seria mantido em escrita contábil, passível de utilização futura.

- na eventualidade de tais créditos de PIS/PASEP e de COFINS serem utilizados, nas formas permitidas pela legislação (ressarcimento ou compensação com tributos devidos), deve o requerente comprovar o quantum de créditos utilizados, demonstrar que excluiu esses créditos do seu cálculo, registrou tal exclusão em sua escrita contábil, para aí então apurar a base de cálculo a ser objeto de exclusão do ICMS.

b) 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 em época não atingida pela decisão do STF, ou seja, o ICMS integraria a base de cálculo, não podendo, portanto, ser excluído, produzindo efeitos sobre o cálculo dos créditos e, por consequencia, da apuração do valor do ICMS a ser excluído da base de cálculo do PIS/PASEP e COFINS.

22. Neste norte, a Secretaria da Receita Federal editou a Solução de Consulta Interna COSIT nº 13, de 2018, que disciplina a apuração do PIS e da COFINS, retirando de sua base de cálculo o ICMS, em obediência á novel realidade jurídica.

Conclusão

23. Voto por dar provimento parcial ao Recurso Voluntário do Contribuinte para afastar a inclusão do ICMS da base de cálculo das contribuições devendo a autoridade de origem apurar o valor do crédito.

É como voto

Assinado digitalmente

Ari Vendramini - Relator