



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

**Processo n°** 10875.907955/2009-09  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** **3801-005.251 – 1ª Turma Especial**  
**Sessão de** 18 de março de 2015  
**Matéria** Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins  
**Recorrente** B.T.M. ELETROMECAÂNICA LTDA.  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2006

PIS. COFINS. COMPENSAÇÃO. EXCLUSÃO DO VALOR DO ICMS DA BASE DE CÁLCULO. INDEFERIMENTO.

A Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins incidem sobre o faturamento, que corresponde à totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, pouco importando qual é a composição destas receitas ou se os impostos indiretos compõem o preço de venda.

INCONSTITUCIONALIDADE. SÚMULA CARF Nº 2.

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

Recurso Voluntário Negado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, pelo voto de qualidade em negar provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Maria Inês Caldeira Pereira da Silva Murgel (Relatora), Cássio Schappo e Paulo Antônio Caliendo Velloso da Silveira. Designado para elaborar o voto vencedor o Conselheiro Marcos Antônio Borges.

(assinado digitalmente)

Flávio de Castro Pontes - Presidente.

(assinado digitalmente)

Maria Inês Caldeira Pereira da Silva Murgel - Relatora.

Processo nº 10875.907955/2009-09  
Acórdão n.º **3801-005.251**

**S3-TE01**  
Fl. 3

---

(assinado digitalmente)

Marcos Antonio Borges - Redator designado.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Paulo Sérgio Celani, Cássio Schappo, Marcos Antônio Borges, Maria Inês Caldeira Pereira da Silva Murgel (Relatora), Paulo Antônio Caliendo Velloso da Silveira e Flávio de Castro Pontes

## Relatório

Por bem descrever os fatos, adoto o relatório da DRJ em Campinas:

*Trata-se de Declaração de Compensação (DCOMP) com aproveitamento de suposto pagamento a maior.*

*A Delegacia da Receita Federal de origem emitiu Despacho Decisório Eletrônico de não homologação da compensação, tendo em vista que o pagamento apontado como origem do direito creditório já fora integralmente utilizado na quitação de débito do contribuinte, confessado em DCTF.*

*Notificada da decisão, a contribuinte apresentou manifestação de inconformidade alegando que o direito creditório aproveitado refere-se à contribuição paga sobre o ICMS levado à base de cálculo da contribuição. Argui que a base de cálculo da contribuição é o faturamento, ou seja, o produto da venda de mercadorias e da prestação de serviços. Por se tratar de mero ingresso financeiro que será posteriormente destinado ao Fisco Estadual, o ICMS não se amolda ao conceito de faturamento, sendo inconstitucional a incidência de contribuição sobre esse tributo. Lembra que o alargamento da base de cálculo da contribuição nos termos de §1º do art. 3º da Lei nº 9.718, de 1988, foi repelido pelo Supremo Tribunal Federal e que o mesmo Tribunal vem decidindo contra a inclusão do ICMS na base de cálculo das contribuições sociais. Postula, por fim, a atualização monetária do direito creditório.*

Analisando o pleito, a DRJ em Campinas entendeu por bem não reconhecer o direito creditório, nos seguintes termos:

*DIREITO CREDITÓRIO. PROVA.*

*Correto o despacho decisório que não homologou a compensação declarada pelo contribuinte por inexistência de direito creditório, tendo em vista que o recolhimento alegado como origem do crédito estava integralmente alocado na quitação de débitos confessados.*

*O reconhecimento do direito creditório aproveitado em DCOMP não homologada requer a prova de sua existência e do montante. Faltando ao conjunto probatório carreado aos autos elementos que permitam a verificação da existência de pagamento indevido ou a maior frente à legislação tributária, o direito creditório não pode ser admitido.*

*INCONSTITUCIONALIDADE.  
ADMINISTRATIVAS. COMPETÊNCIA.*

*INSTÂNCIAS*

*As autoridades administrativas estão obrigadas à observância da legislação tributária vigente no País, sendo incompetentes*

*para a apreciação de argüições de inconstitucionalidade e ilegalidade, restringindo-se a instância administrativa ao exame da validade jurídica dos atos praticados pelos agentes do Fisco.*

**RESTITUIÇÃO. ICMS. BASE DE CÁLCULO.**

*O ICMS integra a base de cálculo da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social Cofins e do PIS, não havendo falar em direito creditório.*

Em face da decisão da DRJ, o contribuinte apresentou seu Recurso Voluntário repisando os argumentos já apresentados em sua manifestação de inconformidade, e juntando, aos autos, toda documentação contábil que comprova a inclusão, na base de cálculo da contribuição em tela, do ICMS incidente em suas operações.

Esses os fatos.

## Voto Vencido

Conselheira Maria Inês Caldeira Pereira da Silva Murgel

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos para sua admissibilidade. Portanto, dele conheço.

Como exposto alhures, trata-se de contribuinte que pleiteia o aproveitamento de direito creditório decorrente da inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS, o que teria, assim, resultado em recolhimento indevido a maior de tais contribuições.

Tal discussão não é nova. Fulcra-se no fato de que o artigo 195 da Constituição Federal elegeu como hipótese de incidência dessas duas Contribuições, inicialmente, o seu faturamento bruto, e, posteriormente, os ingressos de receitas (operacionais ou não operacionais), sendo que tais conceitos sempre estiveram ligados às riquezas próprias que se incorporam ao patrimônio do contribuinte.

Nesse passo, o ICMS, tributo de competência dos Estados-Membros e do Distrito Federal, não pode integrar o faturamento ou a totalidade das receitas auferidas pelos contribuintes, pois estes são apenas instrumentos de arrecadação (o ICMS é tributo indireto; o valor destacado na Nota Fiscal correspondente é integralmente repassado ao Estado).

Nada obstante, inexistente na legislação sobre a matéria qualquer previsão que autorize a exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS.

Porém, reportando-se ao preceito do artigo 110 do CTN, no sentido de que os conceitos e institutos utilizados pela CF/88 devem, sempre, ser interpretados conforme o seu sentido técnico; notadamente no caso daqueles oriundos do direito privado, ou seja, o seu sentido deve, sempre, seguir o que lhe empresta a própria norma do direito privado. Portanto, a fonte de custeio "receita bruta" significa que as Contribuições serão calculadas sobre valores que devem ingressar no patrimônio do contribuinte, agregando-lhe riqueza.

Destarte, característica essencial para a conceituação de receita é que deve haver o ingresso de importância que integra, como riqueza nova, o patrimônio do contribuinte, o qual adquire sua titularidade. A receita gera, portanto, efeito no patrimônio do contribuinte, de sorte a representar riqueza por ele auferida. Nesse passo, o simples registro na contabilidade da empresa da entrada de determinada importância, não a transforma em receita.

Assim, as importâncias destacadas pelo contribuinte a título de ICMS nas respectivas notas fiscais/faturas não ingressam em seu patrimônio, já que perfazem valores constitucionalmente dirigidos aos entes tributantes competentes, sendo objeto de escrituração contábil para posterior destinação aos cofres públicos estaduais, não estando apto, pois, a integrar o aspecto material e quantitativo da Contribuição para o PIS e da COFINS.

Esta é a conclusão do respeitadíssimo Professor Roque Antônio Carrazza sobre o tema. Confira-se:

*“(…) a inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS leva ao inaceitável entendimento de que os sujeitos passivos destes tributos “faturam ICMS”. A toda evidência, eles não fazem isto. Enquanto o ICMS circula por suas contabilidades, eles apenas obtêm ingressos de caixa, que não lhes pertencem, isto é, não se incorporam a seus patrimônios, até porque destinados aos cofres públicos estaduais ou do Distrito Federal”. (CARRAZZA, Roque Antônio. ICMS. 15ª edição, revista ampliada, até a EC 67/2011, e de acordo com a Lei Complementar 87/1196, com suas ulteriores modificações. São Paulo: Malheiros, 2001. Pág. 636)*

Portanto, consistindo o ICMS em valor de titularidade do Estado-membro e não do contribuinte, não se enquadra no conceito de faturamento ou receita, já que ausente a característica de ingresso definitivo a incrementar o patrimônio da Recorrente, motivo pelo qual não deve ser incluído na base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS.

Imperioso destacar que a tese sustentada pela Recorrente chegou ao colendo Supremo Tribunal Federal em novembro de 1998, por meio do Recurso Extraordinário nº 240.785. Iniciado o julgamento em 1999, durante o trâmite do recurso, foram computados 6 votos favoráveis aos contribuintes e 1 contrário. Finalmente, no dia 08 de outubro de 2014, concluiu-se o julgamento do referido RE 240.785, tendo os Ministros, por maioria, dado provimento ao recurso do contribuinte, garantindo a exclusão do ICMS da base de cálculo da COFINS.

Vale ressaltar trecho do voto do Min. Relator Marco Aurélio:

*“Óptica diversa não pode ser emprestada ao preceito constitucional, revelador da incidência sobre o faturamento. Este decorre, em si, de um negócio jurídico, de uma operação, importando, por tal motivo, o que percebido por aquele que a realiza, considerada a venda de mercadoria ou mesmo a prestação de serviços. A base de cálculo da Cofins não pode extravasar, desse modo, sob o ângulo do faturamento, o valor do negócio, ou seja, a parcela percebida com a operação mercantil ou similar. O conceito de faturamento diz com riqueza própria, quantia que tem ingresso nos cofres de quem procede à venda de mercadorias ou à prestação dos serviços, implicando, por isso mesmo, o envolvimento de noções próprias ao que se entende como receita bruta. Descabe assentar que os contribuintes da Cofins faturam, em si, o ICMS. O valor deste revela, isto sim, um desembolso a beneficiar a entidade de direito público que tem a competência para cobrá-lo.”*

Ainda que a mencionada decisão tenha efeito apenas entre as partes litigantes, é cediço que a jurisprudência pátria adotou o critério técnico-jurídico para interpretar os preceitos constitucionais em matéria tributária, privilegiando os conceitos impostos pela CF/88 segundo os institutos de direito privado. Assim, de acordo com o mencionado julgado proferido pela Corte Suprema, a melhor interpretação da norma que rege a incidência do PIS e da COFINS deve ser realizada em conformidade com a Constituição, devendo-se interpreta-la de modo a não admitir, na base de cálculo de tais contribuições, a inclusão do ICMS.

O próprio Superior Tribunal de Justiça, que já possuía Súmula em sentido contrário, curvou-se à interpretação da norma tributária conforme a Constituição, tendo a sua Primeira Turma, em decisão proferida no Ag no REsp 593.627, seguido a orientação da Suprema Corte, e determinado a exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS.

Nesse diapasão, não se trata de afastar normas do PIS e da COFINS por suposta inconstitucionalidade, mas de compreender a real natureza do conceito "legal" de receita, de faturamento e do ICMS, tomando como norte a literalidade que deriva do art. 110 do CTN.

Dessa forma, seguindo a orientação da Suprema Corte, entendo por bem que a melhor interpretação a ser conferida à legislação que rege o PIS e a COFINS é aquela que interpreta o conceito de receita de forma a não admitir, em sua composição, os valores relativos ao ICMS.

Por essas razões, voto por dar provimento ao Recurso Voluntário, reconhecendo o direito creditório da Recorrente. Considerando a documentação contábil - fiscal apresentada nos autos, determino que o direito creditório deve observar os limites ora consignados, ou seja, deve cuidar para se limitar ao equivalente à parcela relativa à exclusão do ICMS da base de cálculo da contribuição em comento.

Maria Inês Caldeira Pereira da Silva Murgel - Relator

## Voto Vencedor

Conselheiro Marcos Antônio Borges,

Em que pese o entendimento da I. Relatora, ousou dela discordar.

Apesar da recorrente argumentar que o ICMS, por não representar riqueza do contribuinte e sim receita do Erário Estadual, é um ônus fiscal e não faturamento. Esse, porém, refere-se a uma universalidade, um todo composto pelas receitas da empresa, pouco importando qual é a composição destas receitas ou se os impostos indiretos compõem o preço de venda.

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, a Jurisprudência encontrava-se pacificada, sendo editada a Súmula nº 68 pelo Superior Tribunal de Justiça, abaixo transcrita:

*Súmula: 68 A PARCELA RELATIVA AO ICM 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, superada a suspensão liminar dos julgamentos dos processos envolvendo a matéria determinada pelo STF, no âmbito do REsp no 1.127.877-SP (transitado em julgado em 20/06/2012), no sentido de que o ICMS integra sim a base de cálculo do PIS e da COFINS, através de decisão monocrática que negou seguimento ao recurso, com base em jurisprudência da citada Corte, conforme excerto abaixo:

*PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. OMISSÃO NÃO CONFIGURADA. BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS. INCLUSÃO DO ICMS. POSSIBILIDADE. PRECEDENTES. RECURSO ESPECIAL A QUE SE NEGA SEGUIMENTO.*

*A jurisprudência deste Tribunal pacificou-se no sentido de que "a parcela relativa ao ICMS deve ser incluída na base de cálculo do PIS e da Cofins, nos termos das Súmulas 68 e 94 do STJ" (AgRg no REsp 1.121.982/RS, 2ª T., Min. Humberto Martins, DJe de 04/02/2011). Nesse sentido, os seguintes julgados: AgRg no Ag 1.069.974/PR, 1ª T., Min. Francisco Falcão, DJe de 02/03/2009; REsp 1.012.877/PR, 2ª T., Min. Mauro Campbell Marques, DJe de 08/02/2011; AgRg no Ag 1.169.099/SP, 2ª T., Min. Herman Benjamin, DJe de 03/02/2011; AgRg no Ag 1.005.267/RS, 1ª T., Min. Benedito Gonçalves, DJe de 02/09/2009.*

Ocorre ainda que eventuais alegações acerca de inconstitucionalidade da legislação tributária não são oponíveis na esfera administrativa, uma vez que sua apreciação foge à alçada da autoridade administrativa de qualquer instância, não dispondo esta de competência legal para examinar hipóteses de violação às normas legitimamente inseridas no ordenamento jurídico nacional.

Com efeito, a apreciação dessas questões acha-se reservada ao Poder Judiciário, pelo que qualquer discussão quanto aos aspectos de validade das normas jurídicas deve ser submetida àquele Poder. Portanto, é inócuo suscitar tais alegações na esfera administrativa, pois à autoridade administrativa é vedado desrespeitar textos legais em vigor, sob pena de responsabilidade funcional, sendo defeso a apreciação da matéria por esse órgão julgador, nos termos da Súmula nº 2 do CARF, de observância obrigatória por parte de seus membros.

Quanto a mencionada decisão proferida no RE nº 240.785-2/MG, conforme lembrou a Relatora o seu efeito se dá apenas entre as partes litigantes, inexistindo decisão definitiva de mérito, proferida pelo Supremo Tribunal Federal ou pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos artigos 543B e 543C da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973, Código de Processo Civil, que obriguem a sua reprodução pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF nos termos do caput do artigo 62-A do Regimento Interno deste Conselho.

Assim, não comprovado o direito creditório pleiteado, voto por negar provimento ao presente recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Marcos Antônio Borges