



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

**Processo n°** 10880.902544/2012-45  
**Recurso n°** 1 Voluntário  
**Acórdão n°** 3302-005.981 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 26 de setembro de 2018  
**Matéria** RESTITUIÇÃO  
**Recorrente** DOW BRASIL SUDESTE INDUSTRIAL LTDA.  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA**

Data do fato gerador: 14/03/2007

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.

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 Orlando Rutigliani Berri (suplente convocado) e José Renato Pereira de Deus, que davam provimento ao recurso voluntário. O julgamento deste processo segue a sistemática dos recursos repetitivos.

(assinado digitalmente)

Paulo Guilherme Déroulède - Presidente e Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Paulo Guilherme Déroulède (Presidente), Orlando Rutigliani Berri (Suplente Convocado), Walker Araujo, Vinicius Guimarães (Suplente Convocado), José Renato Pereira de Deus, Jorge Lima Abud, Diego Weis Junior e Raphael Madeira Abad.

## Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra decisão de primeira instância que julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade apresentada, mantendo a decisão da repartição de origem de indeferir o Pedido de Restituição (PER) da contribuição (PIS/Cofins), em razão do fato de que o pagamento informado como origem do crédito já se encontrava utilizado para quitação de outros débitos da titularidade do contribuinte.

Em sua Manifestação de Inconformidade, o contribuinte alegou que o direito creditório decorria do pagamento a maior da contribuição, dada a inclusão indevida do ICMS em sua base de cálculo.

A Delegacia de Julgamento (DRJ), por meio do acórdão nº 09-061.738, julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade, considerando ser incabível a exclusão do valor devido a título de ICMS da base de cálculo do PIS ou da Cofins, pois aludido 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, o que não consta ser o caso da interessada.

Cientificado da decisão de primeira instância, o contribuinte interpôs Recurso Voluntário e reiterou os argumentos trazidos na Manifestação de Inconformidade, especialmente o novel posicionamento do STF no sentido de declarar a inconstitucionalidade da manutenção do ICMS na base de cálculo das contribuições.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Paulo Guilherme Déroulède, Relator.

O julgamento deste processo segue a sistemática dos recursos repetitivos, regulamentada pelo art. 47, §§ 1º e 2º, do Anexo II do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF 343, de 9 de junho de 2015, aplicando-se, portanto, ao presente litígio o decidido no Acórdão nº 3302-005.969, de 26/09/2018, proferida no julgamento do processo nº 10880.679818/2011-14, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

Transcreve-se, nos termos regimentais, o entendimento que prevaleceu naquela decisão (Acórdão nº 3302-005.969):

*O Recurso Voluntário foi apresentado de modo tempestivo, se reveste dos demais requisitos de admissibilidade previstos na legislação de regência e a matéria é de competência deste Colegiado.*

*A presente discussão jurídica gravita exclusivamente em torno da possibilidade jurídica de se computar, na base de cálculo do PIS e da COFINS, o ICMS incidente sobre as mercadorias vendidas ou dos serviços prestados.*

*A recorrente insurge-se contra a inclusão do ICMS no faturamento, base de cálculo das contribuições exigidas, no caso específico Cofins e PIS, argüindo ser inconstitucional sua cobrança. Ressalta que o parágrafo primeiro do art. 3º da Lei nº 9.718, de 1998, norma conhecida como alargamento da base de cálculo dessas contribuições, foi reconhecida como inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal. Assim concluindo ser inconstitucional a cobrança da Cofins e do PIS sobre os valores indevidos na base de cálculo do faturamento, mais precisamente do ICMS. Argumenta que o valor do ICMS não revela medida de riqueza.*

*Em razão da similitude com o presente caso concreto, adoto as razões de decidir da I. Conselheira Sarah Maria Linhares de Araújo Paes de Souza, nos autos do processo administrativo nº 10283.902818/2012-35 (acórdão 3302-004.158), que também foi adotado pelo I. Conselheiro Walker Araújo, processo administrativo nº 13609.000892/2009-98 (acórdão 3302005.708), que peço venia para transcrever:*

"II - Mérito

II.3 - ICMS/ISSQN na base de cálculo do PIS/COFINS

Conforme relatado anteriormente, alega a Recorrente que o pedido de restituição refere-se a créditos decorrentes de pagamentos a maior de PIS/Pasep e Cofins, em razão da inclusão do ICMS/ISSQN na base de cálculo das contribuições. Cita e pede aplicação do RE 240.785-2/MS.

Para dirimir a controvérsia sobre a inclusão ou não do ICMS/ISSQN na base de cálculo da contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS e afastar a aplicação da decisão proferida pela Suprema Corte ao presente caso, empresto as razões de decidir da i. Conselheira Sarah Maria Linhares de Araújo Paes de Souza, nos autos do processo administrativo nº 10283.902818/2012-35 (acórdão 3302-004.158):

A controvérsia cinge-se sobre a inclusão ou não do ICMS na base de cálculo da contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS. A situação que permeia os tribunais na atualidade é de dois posicionamentos conflitantes quanto à inclusão ou não do tributo na base de cálculo do PIS e da COFINS.

O Superior Tribunal de Justiça no **REsp 1144469/PR**, em sistema de recursos repetitivos assim decidiu:

RECURSO ESPECIAL DO PARTICULAR: TRIBUTÁRIO. RECURSO REPRESENTATIVO DA CONTROVÉRSIA. ART. 543-C, 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 Decreto-Lei 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 (ISSQN-ST e ICMS-ST). 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 autolancamento 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.

11. Ante o exposto, DIVIRJO do relator para NEGAR PROVIMENTO ao recurso especial do PARTICULAR e reconhecer a legalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo das contribuições ao PIS/PASEP e COFINS. RECURSO ESPECIAL DA FAZENDA NACIONAL: TRIBUTÁRIO. RECURSO REPRESENTATIVO DA CONTROVÉRSIA. ART. 543-C, DO CPC. PIS/PASEP E COFINS. BASE DE CÁLCULO. INCLUSÃO DOS VALORES COMPUTADOS COMO RECEITAS QUE TENHAM SIDO TRANSFERIDOS PARA OUTRAS PESSOAS JURÍDICAS. ART. 3º, § 2º, III, DA LEI Nº 9.718/98. NORMA DE EFICÁCIA LIMITADA. NÃO-APLICABILIDADE.

12. A Corte Especial deste STJ já firmou o entendimento de que a restrição legislativa do artigo 3º, § 2º, III, da Lei n.º 9.718/98 ao conceito de faturamento (exclusão dos valores computados como receitas que tenham sido transferidos para outras pessoas jurídicas) não teve eficácia no mundo jurídico já que dependia de regulamentação administrativa e, antes da publicação dessa regulamentação, foi revogado pela Medida Provisória n. 2.158-35, de 2001. Precedentes: AgRg nos EREsp. n. 529.034/RS, Corte Especial, Rel. Min. José Delgado, julgado em 07.06.2006; AgRg no Ag 596.818/PR, Primeira Turma, Rel. Min. Luiz Fux, DJ de 28/02/2005; EDcl no AREsp 797544 / SP, Primeira Turma, Rel. Min. Sérgio

Kukina, julgado em 14.12.2015, AgRg no Ag 544.104/PR, Rel. Min. Humberto Martins, Segunda Turma, DJ 28.8.2006; AgRg nos EDcl no Ag 706.635/RS, Rel. Min. Luiz Fux, Primeira Turma, DJ 28.8.2006; AgRg no Ag 727.679/SC, Rel. Min. José Delgado, Primeira Turma, DJ 8.6.2006; AgRg no Ag 544.118/TO, Rel. Min. Franciulli Netto, Segunda Turma, DJ 2.5.2005; REsp 438.797/RS, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, Primeira Turma, DJ 3.5.2004; e REsp 445.452/RS, Rel. Min. José Delgado, Primeira Turma, DJ 10.3.2003.

13. Tese firmada para efeito de recurso representativo da controvérsia: **"O artigo 3º, § 2º, III, da Lei n.º 9718/98 não teve eficácia jurídica, de modo que integram o faturamento e também o conceito maior de receita bruta, base de cálculo das contribuições ao PIS/PASEP e COFINS, os valores que, computados como receita, tenham sido transferidos para outra pessoa jurídica"**.

14. Ante o exposto, ACOMPANHO o relator para DAR PROVIMENTO ao recurso especial da FAZENDA NACIONAL.

(REsp 1144469/PR; Relator: Napoleão Nunes Maia Filho; Relator para o acórdão: Mauro Campbell Marques) (grifos não constam no original)

Já o Supremo Tribunal Federal, no **RE 574.706-RG/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)

No âmbito do regimento interno deste Egrégio Tribunal Administrativo, existe previsão normativa em seu artigo 62, anexo II, sobre a obrigatoriedade de se observar os precedentes em sistema de repetitivos e/ou repercussão geral na análise dos casos:

#### **RICARF**

Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

§ 1º O disposto no caput não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo:

(...)

II - que fundamente crédito tributário objeto de:

(...)

b) Decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça, em sede de julgamento realizado nos termos 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, na forma disciplinada pela Administração Tributária; (Redação dada pela Portaria MF nº 152, de 2016)

O RICARF prevê o requisito da **decisão definitiva** para a obrigatoriedade da aplicação do precedente, no caso em análise, o **REsp 1.144.469/PR** transitou em

julgado em 10.03.2017 e o RE 574.706-RG/PR ainda espera a modulação de seus efeitos, não havendo, portanto, trânsito em julgado. Logo, deve-se observar a decisão, já transitada em julgado, do Superior Tribunal de Justiça.

Em razão da obrigatoriedade por parte do conselheiro em aplicar o RICARF, acima exposto, os argumentos da Recorrente de desnecessidade de previsão legal para a exclusão do ICMS por respeito ao princípio da capacidade contributiva e da impossibilidade de considerar o ICMS como parte integrante do faturamento ficam, desde já, encontrados com a aplicação do precedente obrigatório. Portanto, em conformidade com o REsp 1.144.469/PR, que firmou 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", é negado provimento ao recurso voluntário.

Aplica-se ao ISSQN, os mesmos fundamentos explicitados pelo Superior Tribunal de Justiça para manter o ICMS na base de cálculo do PIS/COFINS, considerando, inclusive, que o RESP 1.144.469/PR tratou dos referidos impostos.

### III. - Conclusão

Diante do exposto, voto por negar provimento ao recurso voluntário."

*Assim, pelas já esposadas razões, voto por negar provimento ao presente Recurso Voluntário.*

Destaque-se que, não obstante o processo paradigma se referir unicamente à Contribuição para o PIS, a decisão ali prolatada se aplica nos mesmos termos à Cofins.

Importa registrar, ainda, que, nos presentes autos, as situações fática e jurídica encontram correspondência com as verificadas no paradigma, de tal sorte que o entendimento lá esposado pode ser perfeitamente aqui aplicado.

Portanto, aplicando-se a decisão do paradigma ao presente processo, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º e 2º do art. 47 do Anexo II do RICARF, o colegiado decidiu negar provimento ao recurso.

(assinado digitalmente)

Paulo Guilherme Déroulède