



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10980.900011/2012-09  
**Recurso** Especial do Contribuinte  
**Acórdão nº** **9303-008.956 – CSRF / 3ª Turma**  
**Sessão de** 17 de julho de 2019  
**Recorrente** BEBIDAS NOVA GERACAO LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)**

Data do fato gerador: 15/10/2003

BASE DE CÁLCULO PIS/PASEP E COFINS. EXCLUSÃO DO ICMS SOBRE VENDAS DEVIDO NA CONDIÇÃO DE CONTRIBUINTE. IMPOSSIBILIDADE.

A parcela relativa ao ICMS, devido sobre operações de venda na condição de contribuinte, inclui-se na base de cálculo do PIS/Pasep e da Cofins.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial. Acordam, ainda, (i) por maioria de votos, em rejeitar a preliminar de diligência suscitada pela conselheira Tatiana Midori Migiyama, vencida, também, a conselheira Érika Costa Camargos Autran e (ii) por voto de qualidade, em rejeitar a preliminar de sobrestamento suscitada pelo conselheiro Demes Brito, vencidas, também, as conselheiras Tatiana Midori Migiyama, Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Ceconello. No mérito, por voto de qualidade, acordam em negar provimento ao recurso, vencidos os conselheiros Tatiana Midori Migiyama, Demes Brito, Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Ceconello, que lhe deram provimento. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto a conselheira Tatiana Midori Migiyama.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas – Presidente em exercício

(documento assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Andrada Márcio Canuto Natal, Tatiana Midori Migiyama, Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Demes Brito, Jorge Olmiro Lock Freire, Érika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Ceconello e Rodrigo da Costa Pôssas (Presidente em exercício).

**Relatório**

Trata-se de pedido eletrônico de restituição de pagamento indevido ou a maior (e-fls. 02 a 04), transmitido em 09/07/2007, no valor de R\$ 2.665,53, relativo a créditos originários de pagamento Cofins, com recolhimento em DARF datada de 15/10/2003, no valor originário de R\$ 92.172,84.

A DRF em Curitiba emitiu despacho decisório eletrônico em 01/02/2012, no qual informava que o valor pago no DARF encontrava-se integralmente utilizado para quitação de débitos da contribuinte, por isso não homologou a referida compensação.

O sujeito passivo apresentou manifestação de inconformidade, afirmando em resumo que os valores contabilizados como ICMS não comporiam o faturamento para fins de base de cálculo da Cofins.

A 3ª Turma da DRJ/CTA exarou o acórdão n.º 06-45.778, em 19/03/2014, no qual, por unanimidade, negou provimento à manifestação de inconformidade da contribuinte, ao considerar inexistente o direito creditório pois seria incabível a exclusão do ICMS da base de cálculo das contribuições para o PIS e Cofins.

Irresignada, a contribuinte, interpôs recurso voluntário, às e-fls. 37 a 40, tendo como principal argumento da defesa a afirmação de que o ICMS não pode ser considerado como faturamento da empresa, não podendo, desta forma, compor a base de cálculo das contribuições.

O recurso voluntário foi apreciado pela 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da Terceira Seção de Julgamento em 26/01/2017, resultando no acórdão n.º 3302-003.552, às e-fls. 45 a 52, que tem a seguinte ementa:

*BASE DE CÁLCULO PIS/PASEP E COFINS. EXCLUSÃO DO ICMS SOBRE VENDAS DEVIDO NA CONDIÇÃO DE CONTRIBUINTE. IMPOSSIBILIDADE.*

*A parcela relativa ao ICMS, devido sobre operações de venda na condição de contribuinte, inclui-se na base de cálculo do PIS/Pasep e da Cofins.*

O acórdão teve o seguinte teor:

*Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário, vencida a Conselheira Lenisa Rodrigues Prado, que dava provimento.*

### **Recurso especial da contribuinte**

Cientificada do acórdão n.º 3302-003.552, em 10/09/2018 (e-fl. 55), a contribuinte interpôs recurso especial de divergência na qual afirma o dissídio em face do acórdão paradigma n.º 3201-004.124, fundamentando que o STF em sede de repercussão geral, decidiu que o ICMS não compõe a base de cálculo da Contribuição para o PIS e da Cofins .

O Presidente da 3ª Câmara da Terceira Seção de Julgamento do CARF, analisou o recurso especial de divergência da contribuinte, em 03/05/2017, no despacho de e-fls. 85 a 88, e, com base no art. 67 do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria MF n.º 343 de 09/06/2015, deu-lhe seguimento.

### **Contrarrazões da Fazenda**

Cientificada do despacho de admissibilidade do recurso especial em 21/11/2018 (e-fl. 89), a Procuradoria da Fazenda Nacional apresentou contrarrazões em

23/11/2018, às e-fls. 90 a 95, requerendo que seja negado provimento ao recurso especial do sujeito passivo, para manutenção da decisão recorrida.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Relator.

O recurso especial de divergência da contribuinte é tempestivo, cumpre os requisitos regimentais e dele conheço.

### Mérito

Inicialmente, afasto a possibilidade de sobrestamento aventada no recurso voluntário, por falta de previsão regimental, pois entendo que a revogação da previsão de sobrestamento impede sua realização.

Em seguida, entendo não ser vinculante a decisão do STF esgrimida pela recorrente, por não ter ocorrido trânsito em julgado formal, haja vista estar-se ainda aguardando apreciação de embargos de declaração no RE 574.706/PR.

Assim, busco a aplicação da legislação conforme às razões de decidir da decisão *a quo*, que, por sua vez, adotou o entendimento do voto do relator do acórdão n.º 3302-003.520.

*No que tange à exclusão do ICMS devido nas operações de venda, na condição de contribuinte, o §2º do artigo 3º da Lei nº 9.718/1998 estabeleceu as hipóteses de exclusão da base de cálculo das contribuições, à época dos fatos:*

§ 2º Para fins de determinação da base de cálculo das contribuições a que se refere o art. 2º, excluem-se da receita bruta:

I - as vendas canceladas, os descontos incondicionais concedidos, o Imposto sobre Produtos Industrializados IPI e o Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação ICMS, quando cobrado pelo vendedor dos bens ou prestador dos serviços na condição de substituto tributário;

II - as reversões de provisões e recuperações de créditos baixados como perda, que não representem ingresso de novas receitas, o resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido e os lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computados como receita; (~~Redação dada pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001~~)

III - os valores que, computados como receita, tenham sido transferidos para outra pessoa jurídica, observadas normas regulamentadoras expedidas pelo Poder Executivo; (~~Vide Medida Provisória nº 1.991-18, de 2000~~) (Revogado pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001)

IV a receita decorrente da venda de bens do ativo permanente.

*Verifica-se no inciso I, que o ICMS incidente nas operações na condição de contribuinte (próprio) não foi elencado como parcela a ser excluída da base de cálculo.*

*Juridicamente e contabilmente, o ICMS compõe a receita de venda e consiste em redutor da receita bruta. A legislação, ao longo do tempo, dispôs sobre a receita bruta, sempre indicando que os impostos incidentes sobre a venda a compunham. Assim, citam-se o artigo 12 do Decreto-lei n.º 1.598/1977, o artigo 187 da Lei n.º 6.404, o artigo 31 da Lei n.º 8.981/1995, bem como a IN SRF n.º 51/1978:*

Decreto-lei n.º 1.598/1977:

~~Art 12 A receita bruta das vendas e serviços compreende o produto da venda de bens nas operações de conta própria e o preço dos serviços prestados.~~

Art. 12. A receita bruta compreende: (Redação dada pela Lei n.º 12.973, de 2014) (Vigência)

I - o produto da venda de bens nas operações de conta própria; (Incluído pela Lei n.º 12.973, de 2014) (Vigência)

II - o preço da prestação de serviços em geral; (Incluído pela Lei n.º 12.973, de 2014) (Vigência)

III - o resultado auferido nas operações de conta alheia; e (Incluído pela Lei n.º 12.973, de 2014) (Vigência)

IV - as receitas da atividade ou objeto principal da pessoa jurídica não compreendidas nos incisos I a III. (Incluído pela Lei n.º 12.973, de 2014) (Vigência)

~~§ 1º A receita líquida de vendas e serviços será a receita bruta diminuída das vendas canceladas, dos descontos concedidos incondicionalmente e dos impostos incidentes sobre vendas.~~

§ 1º A receita líquida será a receita bruta diminuída de:

(Redação dada pela Lei n.º 12.973, de 2014) (Vigência)

I - devoluções e vendas canceladas; (Incluído pela Lei n.º 12.973, de 2014) (Vigência)

II - descontos concedidos incondicionalmente; (Incluído pela Lei n.º 12.973, de 2014) (Vigência)

III - tributos sobre ela incidentes; e (Incluído pela Lei n.º 12.973, de 2014) (Vigência)

IV - valores decorrentes do ajuste a valor presente, de que trata o inciso VIII do caput do art. 183 da Lei no 6.404, de 15 de dezembro de 1976, das operações vinculadas à receita bruta.

(Incluído pela Lei n.º 12.973, de 2014) (Vigência)

Lei n.º 6.404/1976:

Art. 187. A demonstração do resultado do exercício discriminará:

I - a receita bruta das vendas e serviços, as deduções das vendas, os abatimentos e os impostos;

II - a receita líquida das vendas e serviços, o custo das mercadorias e serviços vendidos e o lucro bruto; IN SRF n.º 51/1978:

1. A receita bruta das vendas e serviços compreende o produto da venda de bens, nas operações de conta própria, e o preço dos serviços prestados (artigo 12 do Decreto-lei n.º 1.598, de 26 de dezembro de 1977).

2. Na receita bruta não se incluem os impostos não-cumulativos cobrados do comprador ou contratante impostos não-cumulativos cobrados do comprador ou contratante (imposto sobre produtos industrializados e imposto único sobre minerais do País) e do qual o vendedor dos bens ou prestador dos serviços seja mero depositário. Imposto não cumulativo é aquele em que se abate, em cada operação, o montante de imposto cobrado nas anteriores.

3. Igualmente não se computam no custo de aquisição das mercadorias para revenda e das matérias-primas os impostos mencionados no item anterior, que devam ser recuperados.

4. A receita líquida de vendas e serviços é a receita bruta das vendas e serviços, diminuídas (a) das vendas canceladas, (b) dos descontos e abatimentos concedidos incondicionalmente e (c) dos impostos incidentes sobre as vendas.

4.1 Vendas canceladas correspondentes a anulação de valores registrados como receita bruta de vendas e serviços; eventuais perdas ou ganhos decorrentes de cancelamento de venda, ou de serviços, mas serão computados nos resultados operacionais.

4.2 Descontos incondicionais são parcelas redutoras do preço de vendas, quando constarem da nota fiscal de venda dos bens ou da fatura de serviços e não dependerem de evento posterior à emissão desses documentos.

4.3 Para os efeitos desta Instrução Normativa reputam-se incidentes sobre as vendas os impostos que guardam proporcionalmente com o preço da venda ou dos serviços, mesmo que o respectivo montante integra a base de cálculo, tais como o imposto de circulação de mercadorias, o imposto sobre serviços de qualquer natureza, o imposto de exportação, o imposto único sobre energia elétrica, o imposto único sobre combustíveis e lubrificantes etc.

*Neste sentido o STJ publicou as súmulas 69 e 94, cujos enunciados dispõem:*

Súmula n. 68 : "A parcela relativa ao ICM incluíse na base de cálculo do PIS".

Súmula n. 94: "A parcela relativa ao ICMS incluíse na base de cálculo do FINSOCIAL".

*É de se concluir que a legislação inclui o ICMS incidente sobre as vendas no conceito de receita bruta, excluindo-o apenas do conceito de receita líquida.*

*Sobre o tema, há decisões recentes do STJ entendendo pela inclusão do ICMS na base de cálculo das contribuições,*

*como o AgRg no REsp 1576424 / RS, de 10/03/2016, cuja ementa transcreve-se:*

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SUBSTITUTIVA. ARTS. 7º e 8º DA LEI Nº 12.546/2011. BASE DE CÁLCULO. RECEITA BRUTA. INCLUSÃO DO ICMS. POSSIBILIDADE. APLICAÇÃO, MUTATIS MUTANDIS, DA ORIENTAÇÃO FIRMADA NO RESP Nº 1.330.737/SP, REPRESENTATIVO DA CONTROVÉRSIA RELATIVA À INCLUSÃO DO ISSQN NA BASE DE CÁLCULO DO PIS/PASEP E DA COFINS NA SISTEMÁTICA NÃO CUMULATIVA.

1. A possibilidade de inclusão, na receita bruta, de parcela relativa a tributo recolhido a título próprio foi pacificada, por maioria, pela Primeira Seção desta Corte em 10.6.2015, quando da conclusão do julgamento do recurso representativo da controvérsia REsp nº 1.330.737/SP, de relatoria do Ministro Og Fernandes, ocasião em que se concluiu que o ISSQN integra o conceito maior de receita bruta, base de cálculo do PIS/Pasep e da COFINS.

2. As razões que fundamentam o supracitado recurso especial representativo de controvérsia se aplicam, mutatis mutandis, à inclusão das parcelas relativas ao ICMS na base de cálculo da 12.546/2011. Precedente: REsp nº 1.528.604, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 17.9.2015.

3. A contribuição substitutiva prevista nos arts. 7º e 8º da Lei nº 12.546/2011, da mesma forma que as contribuições ao PIS/Pasep e à COFINS na sistemática não cumulativa previstas nas Leis n.s 10.637/2002 e 10.833/2003, adotou conceito amplo de receita bruta, o que afasta a aplicação ao caso em tela do precedente firmado no RE n. 240.785/MG (STF, Tribunal Pleno, Rel. Min. Marco Aurélio, julgado em 08.10.2014), eis que o referido julgado da Suprema Corte tratou das contribuições ao PIS/Pasep e COFINS regidas pela Lei n. 9.718/98, sob a sistemática cumulativa que adotou, à época, um conceito restrito de faturamento. Precedente.

4. Agravo regimental não provido.

*Ressalta-se que a inclusão do ISS na base de cálculo das contribuições foi considerada legítima e julgada sob a sistemática de recursos repetitivos no REsp 1.330.737/SP, em 10/06/2015, que possuiu a seguinte ementa:*

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ART. 543C DO CPC E RESOLUÇÃO STJ N. 8/2008. PRESTADOR DE SERVIÇO. PIS E COFINS. INCLUSÃO DO ISSQN NO CONCEITO DE RECEITA OU FATURAMENTO. POSSIBILIDADE. INEXISTÊNCIA DE VIOLAÇÃO DOS ARTS. 109 E 110 DO CTN.

1. Para efeitos de aplicação do disposto no art. 543C do CPC, e levando em consideração o entendimento consolidado por esta Corte Superior de Justiça, firmase compreensão no sentido de que o valor suportado pelo beneficiário do serviço, nele incluindo a

quantia referente ao ISSQN, compõe o conceito de receita ou faturamento para fins de adequação à hipótese de incidência do PIS e da COFINS.

2. A orientação das Turmas que compõem a Primeira Seção deste Tribunal Superior consolidou-se no sentido de que "o valor do ISSQN integra o conceito de receita bruta, assim entendida como a totalidade das receitas auferidas com o exercício da atividade econômica, de modo que não pode ser dedutível da base de cálculo do PIS e da COFINS" (REsp 1.145.611/PR, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, DJe 8/9/2010; AgRg no REsp 1.197.712/RJ, Rel. Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Turma, DJe 9/6/2011; AgRg nos EDcl no REsp 1.218.448/RS, Rel. Ministro Arnaldo Esteves Lima, Primeira Turma, DJe 24/8/2011; AgRg no AREsp 157.345/SE, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe 2/8/2012; AgRg no AREsp 166.149/CE, Rel. Ministro Castro Meira, Segunda Turma, julgado em 28/08/2012, DJe 4/9/2012; EDcl no AgRg no REsp 1.233.741/PR, Rel. Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, julgado em 7/3/2013, DJe 18/3/2013; AgRg no AREsp 75.356/SC, Rel. Ministro Sérgio Kukina, Primeira Turma, julgado em 15/10/2013, DJe 21/10/2013).

3. Nas atividades de prestação de serviço, o conceito de receita e faturamento para fins de incidência do PIS e da COFINS deve levar em consideração o valor auferido pelo prestador do serviço, ou seja, valor desembolsado pelo beneficiário da prestação; e não o fato de o prestador do serviço utilizar parte do valor recebido pela prestação do serviço para pagar o ISSQN Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza. Isso por uma razão muito simples: o consumidor (beneficiário do serviço) não é contribuinte do ISSQN.

4. O fato de constar em nota fiscal informação no sentido de que o valor com o qual arcará o destinatário do serviço compreende quantia correspondente ao valor do ISSQN não torna o consumidor contribuinte desse tributo a ponto de se acolher a principal alegação das recorrentes, qual seja, de que o ISSQN não constitui receita porque, em tese, diz respeito apenas a uma importância que não lhe pertence (e sim ao município competente), mas que transita em sua contabilidade sem representar, entretanto, acréscimo patrimonial.

5. Admitir essa tese seria o mesmo que considerar o consumidor como sujeito passivo de direito do tributo (contribuinte de direito) e a sociedade empresária, por sua vez, apenas uma simples espécie de "substituto tributário", cuja responsabilidade consistiria unicamente em recolher aos cofres públicos a exação devida por terceiro, no caso o consumidor. Não é isso que se tem sob o ponto de vista jurídico, pois o consumidor não é contribuinte (sujeito passivo de direito da relação jurídico-tributária).

6. O consumidor acaba suportando o valor do tributo em razão de uma política do sistema tributário nacional que permite a repercussão do ônus tributário ao beneficiário do serviço, e não porque aquele (consumidor) figura no polo passivo da relação jurídico-tributária como sujeito passivo de direito.

7. A hipótese dos autos não se confunde com aquela em que se tem a chamada responsabilidade tributária por substituição, em que determinada entidade, por força de lei, figura no polo passivo de uma relação jurídico-tributária obrigacional, cuja prestação (o dever) consiste em reter o tributo devido pelo substituído para, posteriormente, repassar a quantia correspondente aos cofres públicos. Se fosse essa a hipótese (substituição tributária), é certo que a quantia recebida pelo contribuinte do PIS e da COFINS a título de ISSQN não integraria o conceito de faturamento. No mesmo sentido se o ônus referente ao ISSQN não fosse transferido ao consumidor do serviço. Nesse caso, não haveria dúvida de que o valor referente ao ISSQN não corresponderia a receita ou faturamento, já que faticamente suportado pelo contribuinte de direito, qual seja, o prestador do serviço.

8. Inexistência, portanto, de ofensa aos arts. 109 e 110 do CTN, na medida em que a consideração do valor correspondente ao ISSQN na base de cálculo do PIS e da COFINS não desnatura a definição de receita ou faturamento para fins de incidência de referidas contribuições.

9. Recurso especial a que se nega provimento.

*De fato, as mesmas razões utilizadas no repetitivo acima são aplicáveis na análise da inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da Cofins, o que restou configurado no julgamento do REsp nº 1.144.469, em 10/08/2016, sob a sistemática de recursos repetitivos, embora não possa ser aplicado pelo artigo 62 do RICARF, pois que ainda não transitado em julgado. A certidão deste julgamento constante no site do Superior Tribunal de Justiça traz o seguinte teor:*

AUTUAÇÃO

RECORRENTE : FAZENDA NACIONAL

ADVOGADO : PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

RECORRENTE : HUBNER COMPONENTES E SISTEMAS AUTOMOTIVOS LTDA

ADVOGADOS : ANETE MAIR MACIEL MEDEIROS HENRIQUE GAEDE E OUTRO(S)

RECORRIDO : OS MESMOS

ASSUNTO: DIREITO TRIBUTÁRIO Crédito Tributário Base de Cálculo

CERTIDÃO

Certifico que a egrégia PRIMEIRA SEÇÃO, ao apreciar o processo em epígrafe na sessão realizada nesta data, proferiu a seguinte decisão:

"Prosseguindo no julgamento, a Seção, por unanimidade, deu provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional e, por maioria, vencidos os Srs. Ministros Relator e Regina Helena Costa, negou provimento ao recurso especial da empresa recorrente, nos

termos do voto do Sr. Ministro Mauro Campbell Marques, que lavrará o acórdão."

Votaram com o Sr. Ministro Mauro Campbell Marques os Srs. Ministros Benedito Gonçalves, Assusete Magalhães, Sérgio Kukina, Gurgel de Faria, Diva Malerbi (Desembargadora convocada do TRF da 3a. Região) e Humberto Martins.

*Quanto à jurisprudência do STF, não obstante o RE 240.785 ter sido julgado favorável à tese defendida pela recorrente, não há, ainda, posicionamento definitivo no STF, uma vez que o RE 574.906 RG/PR, sob repercussão geral, ainda não foi julgado.*

*Assim, enquanto não julgado o recurso extraordinário sob repercussão geral, deve-se prestigiar a legislação vigente que considera o ICMS das operações próprias como componente do preço de venda. Neste mesmo sentido, é a posição pacífica deste Conselho, como decidido no Acórdão n.º 9303-003549, de 17/03/2016, cuja ementa transcreve-se:*

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/12/2006

Cofins. Base de Cálculo. Exclusão ICMS.

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.ºs 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. A mesma conclusão se estende à Contribuição ao PIS.

Dessarte, considero improcedente o recurso especial de divergência da contribuinte, para manter a decisão recorrida.

### CONCLUSÃO

Por todo o exposto, voto por negar provimento ao recurso especial de divergência do sujeito passivo.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos

### Declaração de Voto

Conselheira Tatiana Midori Migiyama

Depreendendo-se da análise dos autos do processo, peço vênia ao ilustre conselheiro relator para expressar meu entendimento acerca da matéria trazida em recurso – qual seja – exclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da Cofins.

Antes de expressar o meu entendimento acerca da matéria, importante trazer os posicionamentos diferentes e recentes do CARF:

1. **Aplicação da decisão do STJ quando da apreciação do REsp 1144469/PR**, julgado em sede de repetitivo - Acórdão 3402-006.217;
2. **Aplicação da Solução de Consulta Interna nº 13/2018** - Acórdão 3302-006.898;
3. **Aplicação da decisão do STF favorável ao contribuinte quando da apreciação do RE 574.706**, julgado em sede de repercussão geral - em sentido amplo - Acórdão 3201-004.124;
4. **Direcionamento pelo Sobrestamento do processo até decisão definitiva do RE 574.706/PR** - Acórdão 3402-006.283;
5. **Direcionamento pela conversão de julgamento em diligência** - para que a unidade de origem mensure o ICMS a ser excluído, em seu entendimento, da base de cálculo do PIS e da Cofins - Acórdão 3402-002174.

Sendo assim, atualmente, temos 5 posicionamentos diferentes no CARF relativo a mesma matéria. O que, para melhor expor meu entendimento, reflito brevemente sobre cada posicionamento.

Quanto ao 1º posicionamento, vê-se que o colegiado refletiu “*A parcela relativa ao ICMS, devido sobre operações de venda, na condição de contribuinte, inclui-se na base de cálculo do PIS/Pasep e da Cofins, conforme julgamento do STJ no Resp 114.469/PR. Impossibilidade de aplicação da tese firmada pelo STF no RE 574.706 pela ausência de trânsito em julgado.*”

Nada obstante a esse posicionamento, entendo que não há como se aplicar a decisão antiga do STJ dada em sede de repetitivo, vez que o STF, em sede de repercussão geral, ao apreciar o RE 574706 fixou a seguinte tese: “*O ICMS não compõe a base de cálculo para a incidência do PIS e da Cofins*” – que, por sua vez, é contrário aquela decidida pelo STJ.

Tem-se ainda que a tese *de per se* já foi firmada – ou seja, o ICMS efetivamente não compõe a base de cálculo do PIS e da Cofins, independentemente dos embargos opostos pela Fazenda Nacional – que não poderão, a rigor, mudar a tese, mas apenas clarificá-la.

O que, continuar aplicando a decisão do STJ traria insegurança jurídica e estaria em desacordo com o CPC que traz que, independentemente de não haver ainda o trânsito em julgado do RE em sede de repercussão geral, se apreciado o mérito, tal como ocorreu pelo STF, a tese jurídica firmada deverá ser aplicada no território nacional a todos os processos individuais ou coletivos que versem sobre idêntica questão de direito. Eis o art. 987 do CPC:

“Art. 987.....

[...]

**§ 2º *Apreciado o mérito do recurso, a tese jurídica adotada pelo Supremo Tribunal Federal ou pelo Superior Tribunal de Justiça será aplicada no território nacional a todos os processos individuais ou coletivos que verse sobre idêntica questão de direito.***”

O STF, como protetor da Constituição Federal, definiu tal tese devendo hierarquicamente ser observada frente as questões de legalidade enfrentadas anteriormente pelo STJ envolvendo a mesma discussão.

Ademais, sendo a decisão do STF superveniente à decisão do STJ e firmada a tese constitucional, deve ela ser respeitada, nos termos do art. 987, § 2º, do CPC, independentemente de não ter havido o trânsito em julgado daquela decisão, pois os embargos opostos pela Fazenda Nacional, a meu sentir, não poderia alterar o decidido pelo STF, apenas esclarecê-la.

Entendo ainda que o STF não poderia, nesse caso, aplicar a modulação temporal “futura” (a partir do julgamento dos embargos), tampouco modulação pessoal (em relação ao passado, atingir apenas aqueles que ingressaram com medida judicial), vez que não houve pedido de modulação pela Fazenda Nacional no decorrer do processo, tampouco seria o caso, nos termos do art. 27 da Lei 9.868/99, de se modular os efeitos da referida decisão.

Com efeito, a Lei 9.868/99, em seu art. 27 traz (Grifos meus):

*“Art. 27. Ao declarar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo, e tendo em vista razões de segurança jurídica ou de excepcional interesse social, poderá o Supremo Tribunal Federal, por maioria de dois terços de seus membros, restringir os efeitos daquela declaração ou decidir que ela só tenha eficácia a partir de seu trânsito em julgado ou de outro momento que venha a ser fixado.”*

Vê-se que o STF somente poderia modular os efeitos de uma decisão por razões de segurança jurídica ou por excepcional interesse social.

No presente caso, entendo que não há como o STF modular os efeitos de sua decisão por razões de segurança jurídica, pois:

- Os tribunais inferiores já estão aplicando o decidido pelo STF – “fazendo” transitar em julgado várias decisões a diversos contribuintes;
- O próprio CARF já aplicou a tese do STF mediante acórdão 3201-004.124;
- A Fazenda Nacional não trouxe aos autos pedido de modulação dos efeitos da decisão anteriormente ao julgamento pelo STF em sede de repercussão geral. Sendo assim, vê-se que, a rigor, aquele tribunal não poderia nem apreciar essa questão por meio de embargos, pois omissão no julgamento que não tratou da “modulação dos efeitos” não houve efetivamente.

Tem-se que o STF somente poderia modular os efeitos, nos termos ainda do art. 927, §3º, do CPC, de modo a favorecer a segurança jurídica. E, respeitando a segurança

jurídica, não há como o STF aplicar tal modulação, considerando a tese já firmada, as decisões dos tribunais inferiores que estão aplicando a decisão do STF e a ausência de omissão nos autos daquele processo, que em nenhum momento mencionou pedido de modulação dos efeitos.

Modular os efeitos daquela decisão traria efetivamente insegurança jurídica aos contribuintes, tribunais e Fazenda Nacional, bem como à própria Receita Federal que já emitiu precipitadamente entendimento sobre qual o ICMS deve ser excluído da base de cálculo do PIS e da Cofins.

Ademais, refletindo ainda o art. 27 da Lei 9.868/99 e CPC, tem-se que o STF ainda poderia modular os efeitos da decisão se houvesse excepcional interesse social.

Se condicionarmos a modulação ao interesse social, vê-se que modular os efeitos dessa decisão traria prejuízo à sociedade que, por sua vez, espera a segurança jurídica e repele a “surpresa” com uma modulação que nunca foi pedida nos autos anteriormente ao julgamento.

Ademais, apenas esclarecendo que não se poderia considerar eventualmente a “crise do país” como interesse social, vez que estaríamos refletindo o interesse do Estado, e não social. E, indiretamente, a economia do país depende das grandes indústrias e dos grandes contribuintes que, por sua vez, poderão ser prejudicados com a modulação temporal “futura” dos efeitos daquela decisão.

Sendo assim, com a devida vênia, não concordo com o decidido em acórdão n.º 3402-006.217.

Relativamente ao 2º posicionamento manifestado através do acórdão 3302-006.898, refletindo “*O montante a ser excluído da base de cálculo mensal da contribuição é o valor mensal do ICMS a recolher, conforme Solução de Consulta Interna nº13 Cosit, de 18 de outubro de 2018, interpretando entendimento firmado no julgamento do Recurso Extraordinário nº 574.706/PR, pelo Supremo Tribunal Federal*” – entendo que não poderíamos também aplicar

esse entendimento, independentemente de o contribuinte ter ou não obtido trânsito em julgado em sua decisão.

Ora, após decisão do STF, a Fazenda Nacional opôs Embargos de Declaração porque restou, para ela, dúvidas em relação ao ICMS que deve ser excluído da base de cálculo do PIS e da Cofins. Se há dúvidas para a Fazenda Nacional, como a Receita Federal do Brasil poderia precipitadamente expor seu entendimento frente a decisão do STF? Então, a Fazenda Nacional tem dúvidas quanto ao ICMS a ser excluído e a Receita Federal não, podendo esse último órgão expor seu entendimento, ainda que o STF ainda não tenha apreciado os embargos de declaração opostos pela Fazenda Nacional?

Aplicar o entendimento proferido em Solução de Consulta Cosit n.º 13/2018 seria ignorar a dúvida suscitada em embargos de declaração opostos pela Fazenda Nacional no STF. Ademais, “juridicamente”, e não economicamente, faz todo o sentido excluir o ICMS destacado na Nota Fiscal de saída, pois esse é o único ICMS que, a rigor, faria parte da receita de venda das mercadorias que, por sua vez, é base de cálculo do PIS e da Cofins. Como excluir um ICMS que não compôs a base de cálculo do PIS e da Cofins – ou seja, a receita de venda? E juridicamente considerar o controle “contábil” para excluir um ICMS “recolhido”, considerando as entradas e saídas naquele período, independentemente de terem tais insumos que geraram o crédito sidos utilizados na mercadoria vendida? E como proporcionalizar o ICMS “recolhido” a ser excluído, considerando os diferentes regimes tributários de PIS e Cofins observados pelos contribuintes?

Sendo assim, torna-se, com a devida vênia, desajuizado, aplicar o entendimento proferido em Solução de Consulta.

Refletirei sobre o 3º posicionamento ao final desse singelo voto.

Quanto ao 4º posicionamento, qual seja, aplicação do sobrestamento do processo até decisão definitiva do RE 574.706/PR, entendo ser ponderada tal decisão, eis que poderá evitar medida judicial – ação anulatória de decisão administrativa – afastando, considerando as decisões favoráveis proferidas no âmbito do judiciário, o pagamento de ônus de

sucumbência pela Fazenda Nacional. Ademais, considerando que atualmente o Regimento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais é omissivo em relação à possibilidade ou não de se sobrestar processos, é de se considerar o art. 15 do CPC para o colegiado se direcionar por sobrestar esse processo. Eis o art. 15 do CPC:

*“ Art. 15. Na ausência de normas que regulem processos eleitorais, trabalhistas ou administrativos, as disposições deste Código lhes serão aplicadas supletiva e subsidiariamente.”*

Sendo assim, tendo previsão legal no CPC pelo sobrestamento, visando a segurança jurídica que tanto merece o contribuinte e a Fazenda Nacional, me direcionaria pelo “sobrestamento” até a apreciação dos embargos de declaração pelo STF. O que concordo com o decidido em acórdão 3402-006.283.

Quanto ao 5º posicionamento, qual seja, direcionamento pela conversão de julgamento em diligência - para que a unidade de origem mensure o ICMS a ser excluído, em seu entendimento, da base de cálculo do PIS e da Cofins, entendo ser válida tal proposição, vez que, independentemente da Solução de Consulta Cosit nº 13/2018, não há como saber qual o ICMS que estamos discutindo, bem como qual o posicionamento da unidade de origem e quais os regimes de tributação pelo PIS e Cofins o contribuinte observa. Nesse sentido, considerando diversas interpretações, em respeito ao art. 10 do Decreto 70.235/72, que traz que o auto de infração deverá conter, entre outros, a determinação da exigência, entendo que seria válida a decisão proferida em acórdão 3402-002.174 com o intuito de mensurar o ICMS, pelo entendimento da autoridade fiscal, que deve ser efetivamente excluído. Tal informação seria relevante para, se for o caso, expor o entendimento com mais propriedade, considerando até mesmo diferentes regimes tributários envolvendo as contribuições que o contribuinte possa observar.

Por fim, relativamente ao 3º posicionamento, qual seja, aplicação da tese do STF de “forma ampla”, entendo, depreendendo-se da leitura do acórdão consignado por aquele tribunal, ser o mais correto.

Naquele acórdão temos (Grifos meus):

“[.]

**Contudo**, é inegável que o ICMS respeita a todo o processo e o contribuinte não inclui como receita ou faturamento o que ele haverá de repassar à Fazenda Pública,

10. Com esses fundamentos, concluo que o valor correspondente ao ICMS não pode ser validamente incluído na base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS.

[...]

12. Pelo exposto, voto pelo provimento do recurso extraordinário para excluir da base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS.

[...]

Proponho como tese do presente julgamento: “O ICMS não compõe a base de cálculo para fins de incidência do PIS e da COFINS”.

A posição vencedora considerou, de forma singela, em seus votos, tendo em vista as citações de pareceres de ilustres tributaristas e manifestações pessoais, que não poderia o ICMS ser tributado pelo PIS e Cofins, por não se encartar na natureza de receita. Sendo assim, a meu ver, resta claro que o decidido pelo STF é pela possibilidade de se excluir o ICMS destacado em Nota da base de cálculo do PIS e da Cofins, e não o efetivamente recolhido.

Frise-se tal entendimento o voto do Ministro Celso de Melo (Grifos meus):

“[...]

Concluo o meu voto, Senhora Presidente. E, ao fazê-lo, quero destacar que a orientação, por mim ora referida, que censura, de modo correto, por inconstitucional, a inclusão do ICMS na base de cálculo da COFINS (e da contribuição ao PIS) foi assim resumida na lição de ROBERTO CARLOS KEPPLER e de ROBERTO MOREIRA DIAS (“Da Inconstitucionalidade da Inclusão do ICMS na Base de Cálculo da Cofins”, “in” Revista Dialética de Direito Tributário nº 75, p. 178, item n. 4, 2001):

“(…) o ICMS não poderá integrar a base de cálculo da Cofins pelos seguintes motivos: (i) o alcance do conceito constitucional de faturamento e receita não permite referida dilação na base de cálculo da exação; (ii) isso

*representaria afronta aos princípios da isonomia tributária e da capacidade contributiva; e (iii) o previsto no art. 154, I, da Constituição Federal seria afrontado.” (grifei)*

*Com essas considerações e com apoio em seu magnífico voto, senhora Presidente, conheço e dou provimento ao presente recurso extraordinário interposto pela empresa contribuinte, acolhendo, ainda, a tese formulada por Vossa Excelência no sentido de que “O ICMS não compõe a base de cálculo para fins de incidência do PIS e da COFINS”(grifei).*

*É o meu voto.”*

É de trazer também o voto do Ministro Marco Aurélio(grifos meus):

*[...]*

*Após a tormenta, sempre vem a calma. O que inicialmente imaginei foi uma mudança de entendimento do Tribunal quanto à não incidência da contribuição sobre o valor do ICMS. Mas vejo que se confirmaria a óptica do precedente.*

***Digo não ser o ICMS fato gerador do tributo, da contribuição.** Digo também, reportando-me ao voto, que, seja qual for a modalidade utilizada para recolhimento do ICMS, o valor respectivo não se transforma em faturamento, em receita bruta da empresa, porque é devido ao Estado. E muito menos é possível pensar, uma vez que não se tem a relação tributária Estado-União, em transferir, numa ficção jurídica, o que decorrente do ICMS para o contribuinte e vir a onerá-lo.*

*Acompanho Vossa Excelência, portanto, provendo o recurso, que é do contribuinte.”*

Recorda-se ainda a fala do Ministro Ricardo Lewandowski:

*[...]*

*Em suma, eu penso que a inclusão do ICMS nas bases de cálculo do PIS e Cofins subverte, sim, o conceito de faturamento ou de receita, em afronta àquilo que dispõe o artigo 195, I, b, da Constituição Federal, como foi, com muita propriedade, a meu ver, e com o devido respeito aos argumentos em*

*contrário, agora ressaltado pelo Ministro Luiz Fux: o valor corresponde ao ICMS - eu, mais uma vez, repiso esse argumento - não possui a natureza jurídica de faturamento ou de receita. Por esse motivo é que a incidência dessas mencionadas contribuições - o PIS e a Cofins - sobre o tributo estadual fere, como disse o Ministro Celso de Mello num voto brilhante, agora reportado pelo Ministro Luiz Fux, dentre outros princípios, o princípio da capacidade contributiva. Para mim, isso está muito claro, extreme de dúvidas.*

*Portanto, Senhora Presidente, louvando mais uma vez o voto de Vossa Excelência, o cuidado que Vossa Excelência teve em estudar uma matéria intrincada, difícil, eu acompanho integralmente o seu voto, dando provimento ao recurso e acolhendo a tese proposta por Vossa Excelência.*

Sendo assim, a posição que prevaleceu foi pela exclusão do ICMS destacado na Nota na base de cálculo das contribuições, vez que tal ICMS não se encarta na natureza de receita ou faturamento – que, por sua vez, é base de cálculo do PIS e da Cofins.

Importante trazer que pela leitura dos Embargos de Declaração opostos pela Fazenda, a dúvida quanto ao ICMS a ser excluído surgiu através dos votos das posições vencidas naquele Tribunal, tendo em vista que trouxe em diversos momentos trechos dos votos vencidos. O que reforço o direcionamento pela exclusão do ICMS destacado na Nota Fiscal de saída.

É o meu voto.

(documento assinado digitalmente)

Tatiana Midori Migiyama