



**Processo nº** 10980.900038/2012-93

**Recurso** Especial do Contribuinte

**Acórdão nº** 9303-008.981 – CSRF / 3<sup>a</sup> 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: 15/08/2003

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.

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 sobrerestamento suscitada pelo conselheiro Demes Brito, vencidas, também, as conselheiras Tatiana Midori Migiyama, Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Cecconello. 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 Cecconello, 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 e 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 Cecconello e Rodrigo da Costa Pôssas (Presidente em exercício).

## **Relatório**

Trata-se de pedido eletrônico de restituição de pagamento indevido ou a maior, relativo a créditos originários de pagamento COFINS.

A DRF de origem emitiu despacho decisório eletrônico 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 de PIS/Cofins.

A DRJ julgou improcedente a 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 Confins.

Irresignada, a contribuinte, interpôs recurso voluntário, 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, resultando no acórdão nº 3302-003.577, que lhe negou provimento.

### **Recurso especial da contribuinte**

Cientificada do acórdão, a contribuinte interpôs recurso especial de divergência na qual afirma haver dissídio em face do acórdão paradigma nº 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 e, com base no art. 67 do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343 de 09/06/2015, deu-lhe seguimento.

### **Contrarrazões da Fazenda**

Cientificada do despacho de admissibilidade do recurso especial a Procuradoria da Fazenda Nacional apresentou suas contrarrazões.

É o relatório.

### **Voto**

Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas, Relator

O julgamento deste processo segue a sistemática dos recursos repetitivos, regulamentada pelo art. 47, §§ 1º e 2º, do RICARF, aprovado pela Portaria MF 343, de 09 de junho de 2015. Portanto, ao presente litígio aplica-se o decidido no Acórdão 9303-008.956, de 17 de julho de 2019, proferido no julgamento do processo 10980.900011/2012-09, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

Transcreve-se como solução deste litígio, nos termos regimentais, os entendimentos que prevaleceram naquela decisão (Acórdão **9303-008.956**):

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

### Mérito

Inicialmente, afasto a possibilidade de sobrerestamento aventada no recurso voluntário, por falta de previsão regimental, pois entendo que a revogação da previsão de sobrerestamento 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 nº 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 nº 1.598/1977, o artigo 187 da Lei nº 6.404, o artigo 31 da Lei nº 8.981/1995, bem como a IN SRF nº 51/1978:*

Decreto-lei nº 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 nº 12.973, de 2014~~) (Vigência)

I - o produto da venda de bens nas operações de conta própria; (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

II - o preço da prestação de serviços em geral; (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

III - o resultado auferido nas operações de conta alheia; e (Incluído pela Lei nº 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 nº 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 nº 12.973, de 2014) (Vigência)~~

I - devoluções e vendas canceladas; (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

II - descontos concedidos incondicionalmente; (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

III - tributos sobre ela incidentes; e (Incluído pela Lei nº 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 nº 12.973, de 2014) (Vigência)

Lei nº 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 nº 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 nº 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 da 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 inclui-se na base de cálculo do PIS".

Súmula n. 94: "A parcela relativa ao ICMS inclui-se 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 N.º 12.546/2011. BASE DE CÁLCULO. RECEITA BRUTA. INCLUSÃO DO ICMS. POSSIBILIDADE. APLICAÇÃO, MUTATIS MUTANDIS, DA ORIENTAÇÃO FIRMADA NO RESP N.º 1.330.737/SP, REPRESENTATIVO DA CONTROVÉRSIA RELATIVA À INCLUSÃO DO ISSQN NA BASE DE CÁLCULO DO PIS/PASEP E DA COFINS NA SISTEMÁTICA NÃOACUMULATIVA.

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 n.º 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 n.º 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 n.º 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.º 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.º 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 consolidouse 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 constituiu 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 nº 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 nºs 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.”

(...)<sup>1</sup>

Importa registrar que nos autos ora em apreço, a situação fática e jurídica encontra correspondência com a verificada no paradigma, de tal sorte que o entendimento lá esposado pode ser perfeitamente aqui aplicado.

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 por negar provimento ao recurso especial de divergência do sujeito passivo.

(assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas

---

<sup>1</sup> Deixou-se de transcrever a Declaração de Voto por não representar o entendimento que prevaleceu no julgamento. Integra desta declaração pode ser obtida junto ao processo paradigma.

Fl. 9 do Acórdão n.º 9303-008.981 - CSRF/3<sup>a</sup> Turma  
Processo nº 10980.900038/2012-93