



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

Processo n° 11060.002063/2007-97
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3402-005.301 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 20 de junho de 2018
Matéria PIS/COFINS
Recorrente SANTAMATE INDUSTRIA E COMERCIO LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 30/04/2004 a 31/12/2005

ENGARRAFAMENTO DE CERVEJAS. INDUSTRIALIZAÇÃO.

O engarrafamento é, inquestionavelmente, uma das muitas modalidades de acondicionamento, tratando-se de uma atividade industrial na forma do art. 4º, IV, do RIPI.

NÃO CUMULATIVIDADE. PRODUTORES DE BEBIDAS. LEI N.º 10.925/2004.

A partir de 01/11/2004, as pessoas jurídicas produtoras de bebidas sujeitas ao regime da não-cumulatividade puderam descontar créditos relativos a insumos e outras despesas previstas na legislação de regência, sendo os créditos calculados com base no valor de aquisição às alíquotas padrões previstas no *caput* do art. 2º da Lei n.º 10.833/2003.

INCLUSÃO DO ICMS NA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS

É do conhecimento deste colegiado que o Supremo Tribunal Federal julgou esta tese no Recurso Extraordinário n.º 574.706, em sede de repercussão geral, no sentido de que "*O ICMS não compõe a base de cálculo para a incidência do PIS e da Cofins*". Contudo, diante da exigência regimental trazida pelo art. 62, §1º, II, 'b' do RICARF, necessário aplicar o entendimento firmado em sede de recurso repetitivo pelo Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial n.º 1.144.469, transitado em julgado em 10/03/2017, pela necessidade de inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 30/04/2004 a 31/12/2005

ENGARRAFAMENTO DE CERVEJAS. INDUSTRIALIZAÇÃO.

O engarrafamento é, inquestionavelmente, uma das muitas modalidades de acondicionamento, tratando-se de uma atividade industrial na forma do art. 4º, IV, do RIPI.

NÃO CUMULATIVIDADE. PRODUTORES DE BEBIDAS. LEI N.º 10.925/2004.

A partir de 01/11/2004, as pessoas jurídicas produtoras de bebidas sujeitas ao regime da não-cumulatividade puderam descontar créditos relativos a insumos e outras despesas previstas na legislação de regência, sendo os créditos calculados com base no valor de aquisição às alíquotas padrões previstas no *caput* do art. 2º da Lei n.º 10.637/2002.

INCLUSÃO DO ICMS NA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS

É do conhecimento deste colegiado que o Supremo Tribunal Federal julgou esta tese no Recurso Extraordinário n.º 574.706, em sede de repercussão geral, no sentido de que "*O ICMS não compõe a base de cálculo para a incidência do PIS e da Cofins*". Contudo, diante da exigência regimental trazida pelo art. 62, §1º, II, 'b' do RICARF, necessário aplicar o entendimento firmado em sede de recurso repetitivo pelo Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial n.º 1.144.469, transitado em julgado em 10/03/2017, pela necessidade de inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS.

Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, pelo voto de qualidade, por rejeitar a proposta de sobrestamento do feito até o julgamento pelo Supremo Tribunal Federal do RE 574.906. Vencidos os Conselheiros Diego Diniz Ribeiro, Thais De Laurentiis Galkowicz, Rodolfo Tsuboi (Suplente Convocado) e Maysa de Sá Pittondo Deligne. No mérito, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Diego Diniz Ribeiro e Rodolfo Tsuboi (Suplente Convocado) que davam provimento parcial ao recurso quanto a inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS.

(assinado digitalmente)

Waldir Navarro Bezerra - Presidente.

(assinado digitalmente)

Maysa de Sá Pittondo Deligne - Relatora.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Waldir Navarro Bezerra, Rodrigo Mineiro Fernandes, Diego Diniz Ribeiro, Maria Aparecida Martins de Paula, Thais De Laurentiis Galkowicz, Pedro Sousa Bispo, Maysa de Sá Pittondo Deligne e Rodolfo Tsuboi (Suplente Convocado).

Relatório

Trata-se de Autos de Infração de PIS e COFINS nos regimes de apuração cumulativa e não cumulativa relativas ao período de apuração de 30/04/2004 a 31/12/2005, decorrente do cálculo indevido dos tributos e o indevido aproveitamento de créditos. A fiscalização segregou os períodos de apuração em razão das alterações legislativas incorridas no período e considerando a opção da empresa ao regime especial de recolhimento previsto no art. 52 da Lei nº 10.833/2003, esclarecendo as razões para a lavratura da autuação da seguinte forma:

"1. Abril e Maio de 2004

As receitas decorrentes da venda de cerveja estavam expressamente excluídas da não cumulatividade (lei 10833/2003, art. 56) e o contribuinte ainda não havia optado pelo regime especial do art. 52 da lei 10833/2003, logo estava sob a égide do disposto no art. 49 da lei 10833/2003.

(...)

Neste período somente teve direito ao crédito dos valores das contribuições pagas na aquisição no caso de operações de revenda de cerveja (art. 55). A cerveja adquirida em tanques e acondicionado posteriormente em garrafas, operação caracterizada como industrialização, não gerava direito a crédito.

Observa-se que a entrada do produto no contribuinte se dava pelo C OP 2401 (compra para industrialização em operação com mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária).

2. Junho a Outubro de 2004

Neste período a empresa já era optante do regime especial do art. 52 da lei 10833/2003, conforme termo apresentado a esta fiscalização.

(...)

Nestas condições, possuía o direito aos seguintes créditos:

- crédito dos valores das contribuições pagas na aquisição, no caso de operações de revenda de cerveja (art. 55, lei 10833/2003);*
- crédito previsto no art. 26 da lei 10.865/2004;*
- créditos relativos às embalagens que adquirir (calculados na forma do art. 51 da lei 10833/2003);*
- direito de utilizar os saldos de créditos de PIS não cumulativos que porventura ainda não tivesse aproveitado (art. 58, I);*
- crédito de 3%, a título de Cofins, sobre o seu estoque de abertura (no primeiro dia de vigência do regime especial, ou seja, 1º de junho) das matérias primas e embalagens relacionadas no Anexo Único (art. 58, II).*

Fora estes, nenhum outro crédito lhe cabe (...)

Novamente, a cerveja, adquirida em tanques e engarrafadas para comercialização, operação caracterizada como industrialização, não gerava direito a crédito.

3. Novembro de 2004 a Dezembro de 2005

Contribuinte continuava como optante do regime especial do art. 52 da lei 10833/2003, tendo direito aos mesmos créditos do período acima.

(...)

Dentro desta nova disposição, a aquisição de cerveja em tanques se configura como uma operação normal de aquisição de insumos e produtos para industrialização, seguindo o disposto no inciso 11 do art. 3º da lei 10833/2003 (COFINS) e inciso 11 do art. 3º da lei 10637/2002 (PIS). (...) Ao contrário das

embalagens, não há previsão legal para a apuração do crédito na aquisição da cerveja por valor fixo por litro.

No tocante às embalagens, a disposição legal continua a mesma (§ 1º, art. 52 da lei 10833/2003), ou seja, a apuração do crédito é referente ao valor fixo por unidade de PIS e COFINS, no caso da empresa, lata de alumínio (...)." (e-fls. 99/103 - grifei)

Inconformada, a empresa apresentou impugnações que foram julgadas integralmente improcedentes pelo acórdão da DRJ (e-fls. 193/204).

Intimada desta decisão em 23/04/2010 (e-fl. 210), a empresa apresentou Recurso Voluntário em 20/05/2010 (e-fls. 213/236) reiterando os argumentos aduzidos na Impugnação, sustentando, em síntese:

(i) para todos os períodos autuados, a fiscalização teria equivocadamente considerado a sua atividade de simples engarrafamento de cervejas como industrial e, por conseguinte, não lhe ter garantido os créditos no regime da não cumulatividade do PIS e da COFINS. No entender do contribuinte sua operação seria de revenda, enquadrando-se na previsão do art. 55 da Lei n.º 10.833/2003, sob pena de indevida bitributação e de tornar inviável a produção;

(ii) especificamente quanto aos meses de novembro/2004 a dezembro/2005, afirma que **(ii.1)** há uma desconformidade nos créditos considerados, vez que enquanto para o cálculos dos débitos é utilizada uma pauta fiscal (que afirma ser inconstitucional, mas sem trazer as razões de inconstitucionalidade), o valor dos créditos devem considerar o valor de aquisição das mercadorias e não sobre o número de litros; **(ii.2)** quanto á verificação das vendas devolvidas, o cálculo de créditos e débitos foi feito em desrespeito ao art. 63 do Decreto n.º 4.524/2002;

(iii) a necessidade de se excluir o ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS com fulcro no entendimento do Supremo Tribunal Federal quanto ao conceito de faturamento firmado no julgamento da inconstitucionalidade do art. 3º, da Lei n.º 9.718/98.

Em seguida, os autos foram direcionados a este Conselho para julgamento.

É o relatório.

Voto

Conselheira Relatora Maysa de Sá Pittondo Deligne

O Recurso Voluntário é tempestivo e deve ser conhecido.

Primeiramente, entendo que caberia o sobrestamento do processo no presente caso por envolver a discussão em torno do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS, até o julgamento final pelo Supremo Tribunal Federal do Recurso Extraordinário 574.706. Esta proposta está no mesmo sentido daquela trazida pelo Conselheiro Diego Diniz Ribeiro em distintos processos nessa Turma, dentre os quais no acórdão 3402-004.699.

Vencida nesse pedido em sessão, adentro a seguir nas razões do Recurso Voluntário.

I - DO ENGARRAFAMENTO DAS CERVEJAS PELA RECORRENTE: ATIVIDADE INDUSTRIAL

Sustenta a Recorrente que a atividade por ela desempenhada de engarrafamento de cervejas adquiridas para posterior venda não seria caracterizada como atividade industrial.

Contudo, como apontado pela r. decisão recorrida, "*se a contribuinte compra a cerveja de malte a granel e a envasa (coloca em garrafas ou latas de alumínio), aperfeiçoando o produto para consumo, está realizando operação de industrialização.*" (e-fl. 200).

Com efeito, esse entendimento é depreendido da legislação do Imposto sobre produtos industrializados - IPI, como se depreende do art. 4º, IV, do Regulamento do IPI, com a mesma redação nas versões aprovadas pelo Decreto nº 4.544/2002, vigente à época dos fatos geradores autuados, e pelo Decreto nº 7.212/2010, atualmente vigente:

"Art. 4º Caracteriza industrialização qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoe para consumo, tal como (Lei nº 5.172, de 1966, art. 46, parágrafo único, e Lei nº 4.502, de 1964, art. 3º, parágrafo único):

(...)

IV - a que importe em alterar a apresentação do produto, pela colocação da embalagem, ainda que em substituição da original, salvo quando a embalagem colocada se destine apenas ao transporte da mercadoria (acondicionamento ou reacondicionamento); ou" (grifei)

Desta forma, uma vez que a colocação da cerveja em seus recipientes usuais, as garrafas e latas, configura acondicionamento tal e qual prevê o RIPI, e como o engarrafamento é, inquestionavelmente, uma das muitas modalidades de acondicionamento, tem-se que a atividade de engarrafamento realizada pela Recorrente é uma atividade industrial. Esse foi o raciocínio traçado no Parecer Normativo RFB nº 15/2013:

"Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI.

ENGARRAFAMENTO. ACONDICIONAMENTO. MODALIDADE DE INDUSTRIALIZAÇÃO. NECESSIDADE DE ENQUADRAMENTO DO PRODUTO.

Ementa: O engarrafamento é modalidade de acondicionamento prevista na legislação do IPI. Portanto, os engarrafadores de vinho são, face ao Regulamento, estabelecimentos industriais contribuintes do IPI, sujeitando-se a todas as obrigações previstas na legislação, entre elas a necessidade de requerer o registro especial de engarrafador, de selar seus produtos, bem como de solicitar o enquadramento destes. Caso tenha adquirido o vinho com suspensão do imposto, não poderá o estabelecimento engarrafador se creditar do IPI, em face de não ter havido recolhimento na etapa anterior, além de não haver previsão legal para tal creditamento.

Dispositivos Legais: Decreto nº 7.212, de 15 de junho de 2010, Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados - RIPI/2010, arts. 4º, IV, 9º, VII, 24, II, 35, II, 44 e 339, § 3º; Decreto nº 99.066, de 8 de março de 1990, art. 124; Instrução

Normativa SRF nº 504, de 3 de fevereiro de 2005; e Instrução Normativa RFB nº 866, de 6 de agosto de 2008." (DOU 09/09/2013 - grifei)

Desta forma, correto o entendimento perpetrado pela fiscalização no cálculo dos valores de PIS/COFINS devidos pela Recorrente, como empresa produtora das cervejas, e não como revendedora à luz do art. 55 da Lei n.º 10.833/2003, como pretendido pela Recorrente em relação a todo o período autuado.

II - ALEGAÇÕES ESPECÍFICAS RELATIVAS AO PERÍODO DE NOVEMBRO/2004 A DEZEMBRO/2005 - DAS INCONFORMIDADES NO CÁLCULO DO CRÉDITO E DO PIS/COFINS APONTADOS COMO DEVIDOS

Como relatado, a fiscalização procedeu com a identificação dos valores dos débitos e créditos cabíveis considerando as diferenças identificadas nos períodos de apuração relativas ao regime de apuração aplicável para a Recorrente (geral do art. 49 da Lei n.º 10.833/2003 ou regime especial do art. 52 da mesma lei) e as alterações legislativas incorridas no período, principalmente quanto à possibilidade de tomada de crédito no regime de produção de bebidas. Vejamos novamente os exatos termos da fiscalização:

"1. Abril e Maio de 2004

As receitas decorrentes da venda de cerveja estavam expressamente excluídas da não cumulatividade (lei 10833/2003, art. 56) e o contribuinte ainda não havia optado pelo regime especial do art. 52 da lei 10833/2003, logo estava sob a égide do disposto no art. 49 da lei 10833/2003.

(...)

Neste período somente teve direito ao crédito dos valores das contribuições pagas na aquisição no caso de operações de revenda de cerveja (art. 55). A cerveja adquirida em tanques e acondicionado posteriormente em garrafas, operação caracterizada como industrialização, não gerava direito a crédito.

Observa-se que a entrada do produto no contribuinte se dava pelo COP 2401 (compra para industrialização em operação com mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária).

2. Junho a Outubro de 2004

Neste período a empresa já era optante do regime especial do art. 52 da lei 10833/2003, conforme termo apresentado a esta fiscalização.

(...)

Nestas condições, possuía o direito aos seguintes créditos:

- crédito dos valores das contribuições pagas na aquisição, no caso de operações de revenda de cerveja (art. 55, lei 10833/2003);*
- crédito previsto no art. 26 da lei 10.865/2004;*
- créditos relativos às embalagens que adquirir (calculados na forma do art. 51 da lei 10833/2003);*
- direito de utilizar os saldos de créditos de PIS não cumulativos que porventura ainda não tivesse aproveitado (art. 58, I);*
- crédito de 3%, a título de Cofins, sobre o seu estoque de abertura (no primeiro dia de vigência do regime especial, ou seja, 1º de junho) das matérias primas e embalagens relacionadas no Anexo Único (art. 58, II).*

Fora estes, nenhum outro crédito lhe cabe (...)

Novamente, a cerveja, adquirida em tanques e engarrafadas para comercialização, operação caracterizada como industrialização, não gerava direito a crédito.

3. Novembro de 2004 a Dezembro de 2005

Contribuinte continuava como optante do regime especial do art. 52 da lei 10833/2003, tendo direito aos mesmos créditos do período acima.

(...)

Dentro desta nova disposição, a aquisição de cerveja em tanques se configura como uma operação normal de aquisição de insumos e produtos para industrialização, seguindo o disposto no inciso II do art. 3º da lei 10833/2003 (COFINS) e inciso II do art. 3º da lei 10637/2002 (PIS). (..) Ao contrário das embalagens, não há previsão legal para a apuração do crédito na aquisição da cerveja por valor fixo por litro.

No tocante às embalagens, a disposição legal continua a mesma (§ 1º, art. 52 da lei 10833/2003), ou seja, a apuração do crédito é referente ao valor fixo por unidade de PIS e COFINS, no caso da empresa, lata de alumínio (..)." (e-fls. 99/103 - grifei)

Quanto aos períodos de abril/2004 a outubro/2004, a Recorrente apenas alegou a possibilidade da tomada de crédito por considerar que a atividade de engarrafamento não seria uma atividade industrial, argumento enfrentado no tópico anterior.

Especificamente quanto ao período de novembro/2004 a dezembro/2005, a Recorrente ainda aponta supostas inconformidades na apuração pela fiscalização dos débitos e dos créditos de PIS/COFINS.

Quanto aos débitos apurados, a Recorrente afirma genericamente que teriam sido desconsiderados valores correspondentes às devoluções de vendas. Contudo, tal como já evidenciado pela r. decisão recorrida¹, observa-se que não foram trazidos quaisquer elementos concretos que comprovariam uma eventual inclusão de valores indevidos na base de cálculo das contribuições, sendo que, conforme as planilhas fiscais anexadas à autuação, os valores correspondentes à devolução de vendas foram devidamente deduzidos.

Busca ainda a Recorrente alterar a forma de cálculo do crédito utilizada especificamente neste período no qual, após as alterações da Lei nº 10.925/2004, a aquisição de cerveja passou a ser admitida como uma operação de aquisição de insumos passível de creditamento na forma do art. 3º, inciso II das Leis nº 10.833/2003 e 10.637/2002. Sustenta a Recorrente que o crédito deve ser apurado com os mesmos critérios do débito, se respaldando em especial nos argumentos de coerência no valor do crédito a ser admitido (considerando o valor do débito calculado) e a impossibilidade de bitributação.

Contudo, o pleito da Recorrente não encontra amparo na legislação aplicável. Ainda que seja inegável que falte coerência na legislação do PIS e da COFINS e da eventual possibilidade de um efeito cumulativo da previsão na cadeia de produção, não é viável que este colegiado proceda ao ajuste da previsão legislativa como pretendido.

Com efeito, anteriormente à Lei nº 10.925/2004 era expressamente vedado no art. 52, §2º da Lei nº 10.833/2003 a tomada de créditos que não se referissem às embalagens adquiridas prevista §1º do mesmo dispositivo. Este crédito na aquisição de embalagens seria calculado com base nos mesmos critérios de apuração do débito para vendas de embalagens, previsto no art. 51, incisos I a III da Lei.

¹ "DAS DEVOLUÇÕES DE VENDAS

Conforme se depreende da análise das planilhas anexas aos Relatórios de Fiscalização, na auditoria realizada o Fisco considerou devoluções de vendas, certamente aquelas relacionadas nos registros contábeis e fiscais da contribuinte.

Atente-se que sobre o tema devolução de vendas, a impugnante trouxe apenas alegações genéricas, sem apontar, de forma clara e precisa, quais seriam as devoluções de vendas não consideradas pelo agente fiscal.

Assim, considerando-se o art. 16 do Decreto nº 70.235, de 1972 (com suas posteriores alterações), não há que serem consideradas as assertivas postas neste sentido." (e-fl. 203)

Com a revogação do §2º, passou-se a admitir a tomada de créditos pelas empresas industriais com base no art. 3º das Leis n.º 10.833/2003 e 10.637/2002. Contudo, foi incluída uma previsão específica no §1º deste artigo indicando que, salvo nas hipóteses expressamente previstas na lei (como o é para as embalagens previstas no art. 52, §1º da Lei), o crédito deve ser determinado pela aplicação das alíquotas gerais previstas **no caput do art. 2º das Leis** (1,65% de PIS e 7,6% de COFINS), e não as alíquotas específicas que foram estabelecidas pela Lei n.º 10.865/2004 como exceções no §1º do art. 2º. Vejamos os termos dos dispositivos da Lei n.º 10.833/2003 vigente à época dos fatos geradores sob análise, aos quais a Lei n.º 10.637/2002 se remetia²:

"Art. 2º Para determinação do valor da COFINS aplicar-se-á, sobre a base de cálculo apurada conforme o disposto no art. 1º, a alíquota de 7,6% (sete inteiros e seis décimos por cento)

§ 1º Exceção-se do disposto no caput deste artigo a receita bruta auferida pelos produtores ou importadores, que devem aplicar as alíquotas previstas: (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

(...)

VII - no art. 51 desta Lei, e alterações posteriores, no caso de venda das embalagens nele previstas, destinadas ao envasamento de água, refrigerante e cerveja, classificados nos códigos 22.01, 22.02 e 22.03, todos da TIPI; e (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

VIII - no art. 49 desta Lei, e alterações posteriores, no caso de venda de água, refrigerante, cerveja e preparações compostas classificados nos códigos 22.01, 22.02, 22.03 e 2106.90.10 Ex 02, todos da TIPI. (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

IX - no art. 52 desta Lei, e alterações posteriores, no caso de venda de água, refrigerante, cerveja e preparações compostas classificados nos códigos 22.01, 22.02, 22.03 e 2106.90.10 Ex 02, todos da TIPI; (Incluído pela Lei nº 10.925, de 2004)

(...)

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a: (...)

§ 1º Observado o disposto no § 15 deste artigo e no § 1º do art. 52 desta Lei, o crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor: (Redação dada pela Lei nº 10.925, de 2004)

Art. 52. (...)

§ 1º A pessoa jurídica industrial que optar pelo regime de apuração previsto neste artigo poderá creditar-se dos valores das contribuições estabelecidos nos incisos I a III do art. 51, referentes às embalagens que adquirir, no período de apuração em

² "Art. 2º Para determinação do valor da contribuição para o PIS/Pasep aplicar-se-á, sobre a base de cálculo apurada conforme o disposto no art. 1º, a alíquota de 1,65% (um inteiro e sessenta e cinco centésimos por cento).

§ 1º Exceção-se do disposto no caput a receita bruta auferida pelos produtores ou importadores, que devem aplicar as alíquotas previstas: (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

(...)

VII - no art. 51 da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, e alterações posteriores, no caso de venda das embalagens nele previstas, destinadas ao envasamento de água, refrigerante e cerveja classificados nos códigos 22.01, 22.02 e 22.03, todos da TIPI; e (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

VIII - no art. 49 da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, e alterações posteriores, no caso de venda de água, refrigerante, cerveja e preparações compostas classificados nos códigos 22.01, 22.02, 22.03 e 2106.90.10 Ex 02, todos da TIPI; (Redação dada pela Lei nº 10.925, de 2004) (Vide Lei nº 10.925, de 2004)

IX - no art. 52 da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, e alterações posteriores, no caso de venda de água, refrigerante, cerveja e preparações compostas classificados nos códigos 22.01, 22.02, 22.03 e 2106.90.10 Ex 02, todos da TIPI; (Incluído pela Lei nº 10.925, de 2004)

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a: (...)

§ 1º O crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)" (grifei)

que registrar o respectivo documento fiscal de aquisição. (Redação dada pela Lei nº 10.925, de 2004)

§ 2º Fica vedada qualquer outra utilização de crédito, além daquele de que trata o § 1º. (Revogado pela Lei nº 10.925, de 2004)" (grifei)

Afastar a expressa previsão legal para aplicar uma alíquota diferente na apuração do crédito no caso concreto (aplicação das alíquotas de exceção do §1º do art. 2º das Leis 10.833/2003 e 10.637/2002) seria uma verdadeira análise da inconstitucionalidade do dispositivo normativo, vedada nesta seara na forma da Súmula CARF 2³.

Não merece reparo, portanto, a decisão recorrida, que afirmou neste ponto:

"III. NOVEMBRO DE 2004 A DEZEMBRO DE 2004

A partir da edição da Lei nº 10.925, de 2004 (art. 16, inciso II, alínea a), a vedação contida no § 2º do art. 52 da Lei nº 10.833, de 2003, foi revogada (houve, também, revogação do art. 56 e do Anexo Único daquela Lei), donde passou a ser possível a apuração de créditos sobre a aquisição de insumos para a industrialização de produtos (arts. 3º, incisos II, das Leis nºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003), o que era o caso da impugnante.

Em relação à apuração daqueles créditos, previstos nos artigos referidos, a revogação tomou possível sua apuração. Todavia, tais créditos se encontravam restritos às pessoas jurídicas inseridas no regime da não-cumulatividade, uma vez que a utilização de créditos é critério exclusivo deste sistema de apuração do PIS e da COFINS. Já a autorização para apuração de crédito sobre embalagens, prevista para as pessoas jurídicas optantes pelo regime especial de apuração (tanto na sistemática da cumulatividade, como da não-cumulatividade - § 1º do art. 52 da Lei nº 10.833, de 2003), alcança somente as embalagens, não sendo, por óbvio, extensível aos demais créditos.

Quanto às alíquotas a serem aplicadas à base de cálculo dos créditos dos arts. 3º das Leis nºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, de acordo com o § 1º daqueles artigos, estavam previstas no caput do art. 2º daquelas Leis (1,65% para o PIS e 7,6% para a COFINS).

Dessa forma, entende-se que nada há a ser alterado nos lançamentos quanto a este item." (e-fls. 202/203 - grifei)

Assim, deve ser mantida as sistemáticas de apuração dos débitos e dos créditos de PIS/COFINS trazidas pela fiscalização com fulcro na legislação vigente no período de apuração de novembro/2004 a dezembro/2005.

III - DA NÃO INCLUSÃO DO ICMS NA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS

Por fim, cabe analisar o argumento trazido pela Recorrente pela não inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS.

É do conhecimento deste colegiado que o Supremo Tribunal Federal julgou esta tese no Recurso Extraordinário nº 574.706, em sede de repercussão geral, no sentido de que "O ICMS não compõe a base de cálculo para a incidência do PIS e da Cofins"⁴. Em votos

³ "O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária."

⁴ "EMENTA: RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM REPERCUSSÃO GERAL. EXCLUSÃO DO ICMS NA BASE DE CÁLCULO DO PIS E COFINS. DEFINIÇÃO DE FATURAMENTO. APURAÇÃO ESCRITURAL DO ICMS E REGIME DE NÃO CUMULATIVIDADE. RECURSO PROVIDO. 1. Inviável a apuração do ICMS tomando-se

anteriores⁵, me posicionei pela aplicação desse entendimento aos casos sob julgamento no CARF.

Contudo, após debate com o colegiado e uma melhor reflexão quanto à exigência regimental trazida pelo art. 62, §1º, II, 'b' do RICARF, entendo que é necessário aplicar o entendimento firmado em sede de recurso repetitivo pelo Superior Tribunal de Justiça nesta oportunidade, vez que já transitado em julgado em 10/03/2017. O Recurso especial n.º 1.144.469 firmou entendimento diametralmente oposto àquele firmado dias depois pelo STF, pela necessidade de inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS:

"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

*cada mercadoria ou serviço e a correspondente cadeia, adota-se o sistema de apuração contábil. O montante de ICMS a recolher é apurado mês a mês, considerando-se o total de créditos decorrentes de aquisições e o total de débitos gerados nas saídas de mercadorias ou serviços: análise contábil ou escritural do ICMS. 2. A análise jurídica do princípio da não cumulatividade aplicado ao ICMS há de atentar ao disposto no art. 155, § 2º, inc. I, da Constituição da República, cumprindo-se o princípio da não cumulatividade a cada operação. **3. O regime da não cumulatividade impõe concluir, conquanto se tenha a escrituração da parcela ainda a se compensar do ICMS, não se incluir todo ele na definição de faturamento aproveitado por este Supremo Tribunal Federal. O ICMS não compõe a base de cálculo para incidência do PIS e da COFINS. 3. Se o art. 3º, § 2º, inc. I, in fine, da Lei n. 9.718/1998 excluiu da base de cálculo daquelas contribuições sociais o ICMS transferido integralmente para os Estados, deve ser enfatizado que não há como se excluir a transferência parcial decorrente do regime de não cumulatividade em determinado momento da dinâmica das operações.** 4. Recurso provido para excluir o ICMS da base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS." (RE 574706, Relatora Ministra Cármen Lúcia, Tribunal Pleno, julgado em 15/03/2017, Acórdão eletrônico DJe-223 Divulgado 29/09/2017 publicado 02/10/2017 - grifei)*

⁵ Por exemplo, no acórdão 3402-004.196.

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 autolançamento 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, Rel. Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Rel. p/ Acórdão Ministro Mauro Campbell Marques, Primeira Seção, julgado em 10/08/2016, DJe 02/12/2016 - grifei)

Uma vez que o julgado em sede de repercussão geral ainda não transitou em julgado, observei que por exigência regimental deve ser aplicado o entendimento vinculante veiculado pelo STJ no repetitivo acima transcrito, devendo ser negado provimento ao Recurso Voluntário nesse ponto.

IV - DISPOSITIVO

Diante do exposto, voto por negar provimento ao Recurso Voluntário.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Maysa de Sá Pittondo Deligne.

Processo nº 11060.002063/2007-97
Acórdão nº **3402-005.301**

S3-C4T2
Fl. 248
