



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11080.001434/2009-47
Recurso Voluntário
Resolução nº **3001-000.545 – 3ª Seção de Julgamento / 1ª Turma Extraordinária**
Sessão de 12 de março de 2024
Assunto DILIGÊNCIA
Recorrente PLATAMON PARTICIPACOES E EMPREENDIMENTOS LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade de votos, converter o julgamento do recurso em diligência, para que a unidade de origem adote as providências indicadas, nos termos do voto do relator.

(documento assinado digitalmente)

João José Schini Norbiato – Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Aniello Miranda Aufiero Junior (suplente convocado(a)), Bruno Minoru Takii, Francisca Elizabeth Barreto, Laura Baptista Borges, Wilson Antônio de Souza Côrrea, João José Schini Norbiato (Presidente)..

Relatório

Por economia processual e, sobretudo, por bem sintetizar os eventos processuais até a apresentação da manifestação de inconformidade às fls. 96/100, reproduzo a seguir o relatório contido no acordão nº 11-57.776 (fls. 121/130), proferido Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Recife (PE):

O presente processo administrativo foi formalizado em razão do **pedido de fl. 03, apresentado em formulário, por meio do qual a contribuinte em epígrafe requereu a restituição do valor de R\$ 190.746,12 a título de pagamento a maior que o devido da COFINS.**

2. No campo “**MOTIVO DO PEDIDO**”, de sobredito formulário, consta, in verbis: “**Exclusão do ICMS e ISSQ da base de cálculo da Cofins. Vide detalhamento anexo**”. Referido detalhamento está juntado à fl. 33.

3. O Pedido de Restituição se fez acompanhar de uma petição, fls. 05/09, por intermédio da qual a contribuinte expõe as razões por que entende que o ICMS não deveria integrar a base de cálculo da COFINS.

Fl. 2 da Resolução n.º 3001-000.545 - 3ª Sejul/1ª Turma Extraordinária
Processo n.º 11080.001434/2009-47

4. O **Despacho Decisório de fls. 35/38 declara, preliminarmente, a decadência do direito de a contribuinte restituir valores da contribuição recolhidos há mais de cinco anos**, para o que se baseou no fundamento de que o prazo de cinco anos para a repetição do indébito deveria ser contado do pagamento indevido, na forma dos arts. 165, I e 168, I, do CTN, c/c o art. 3º, da Lei Complementar n.º 118, de 09/02/2005. Assim, levando-se em conta que o **pedido fora protocolizado aos 06/03/2009, declarou a decadência do direito à restituição dos pagamentos realizados de 10/03/1999 a 13/02/2004.**

5. Relativamente ao único pagamento não atingido pela decadência, atinente ao período de apuração de fevereiro de 2004, recolhido no mês de março daquele ano, o **Despacho Decisório negou o direito à restituição sob o argumento de que o ICMS deveria integrar a base de cálculo da COFINS.** Tal conclusão foi atingida pelo fato de que o §2º, I, do art. 3º, da Lei n.º 9.718/98, apenas possibilita a exclusão do ICMS da base de cálculo da comentada contribuição em relação ao ICMS devido na condição de substituto tributário (o que não seria o caso dos autos) e que o valor do ICMS, no caso aqui tratado, integrava o preço de venda, constituindo ônus do adquirente do produto vendido.

6. Cientificado aos 10/12/2009, fl. 43, o sujeito passivo, aos 18/12/2009, **interpôs a Manifestação de Inconformidade de fls. 46/54, por intermédio da qual: (i) sustenta que o prazo para a repetição do indébito seria de 10 anos do pagamento indevido, sendo inaplicável, no caso vertente, o comando do art. 3º, da Lei Complementar n.º 118/2005** (reporta-se ao julgamento do STJ no EREsp n.º 644.736/PE); (ii) defende que teria direito a excluir o ICMS da base de cálculo da COFINS, consoante decisão do STF no RE n.º 240.785-2/MG, pois o ICMS não representaria riqueza do contribuinte.

7. **Em sessão realizada aos 28/05/2015, o Despacho Decisório foi declarado parcialmente nulo, nos termos do Acórdão n.º 11-50.301**, que está assim ementado:

"PEDIDO DE RESTITUIÇÃO. EXCLUSÃO DO ICMS E DO ISS DA BASE DE CÁLCULO DA COFINS. APRECIÇÃO APENAS DA EXCLUSÃO DO ICMS. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. CARACTERIZAÇÃO. DESPACHO DECISÓRIO. NULIDADE PARCIAL.

Por restar caracterizado cerceamento do direito de defesa, é parcialmente nulo o Despacho Decisório que, em relação à parte não decaída da pretensão, nega pedido de Pedido de Restituição de supostos pagamentos indevidos da COFINS em função da exclusão de valores do ICMS e do ISS da base de cálculo da contribuição, mas apenas se reporta, nas razões de decidir, à impossibilidade de exclusão do ICMS de referida base de cálculo".

8. **Retornado os autos à Unidade de Origem foi elaborado o Despacho Decisório de fls. 87/89**, do qual extraio os seguintes excertos:

"No requerimento anexado as fls. 5/9, onde o contribuinte fundamenta sua solicitação de crédito se refere apenas a COFINS, citando a Lei complementar n.º 70/91, art. 110 – do Código Tributário Nacional.

4. Entretanto, a COFINS recolhida no mês de março, no montante de R\$ 32.745,09, no código 5856, se refere a COFINS NÃO CUMULATIVO, DARF anexado às fls. 86.

5. Vejamos o que diz a Lei n.º 10.833, de 29 de dezembro de 2003, e suas alterações sobre a base de cálculo da COFINS não cumulativa, a partir de 1 de fevereiro de 2004:

Fl. 3 da Resolução n.º 3001-000.545 - 3ª Sejul/1ª Turma Extraordinária
Processo nº 11080.001434/2009-47

2. BASE DE CÁLCULO

A base de cálculo das Contribuições ao PIS/PASEP e COFINS, com incidência não-cumulativa, tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

2.1. EXCLUSÕES DA BASE DE CÁLCULO

A base de cálculo das contribuições é o valor do faturamento, excluídos os seguintes valores:

- a) as saídas isentas, ou não alcançadas pela incidência da contribuição ou sujeitas a alíquota zero;
- b) não-operacionais, decorrentes da venda de Ativo Permanente;
- c) as receitas auferidas pela pessoa jurídica revendedora na revenda de mercadorias em relação às quais as contribuições sejam exigidas da empresa vendedora, na condição de substituta tributária;
- d) as receitas de venda de álcool para fins carburantes;
- e) as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos;
- f) as reversões de provisões e recuperações de créditos baixados como perda, que não representem ingresso de novas receitas;
- g) o resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido;
- h) os lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computados como receitas;
- i) as receitas financeiras, exceto os juros sobre o capital próprio, a partir de 1º de abril de 2005 (Decreto nº 5.442 de 09/05/2005)

6. Por outro lado o ICMS e o ISS são tributo de cálculo denominado por dentro, vale dizer que o seu montante integra a base de cálculo do tributo, constituindo o respectivo destaque (na nota fiscal) mera indicação para fins de controle, conforme constava no Decreto-lei 406/68 art. 2º, § 7º, e na atual Lei Complementar 87/96 art. 13 § 1º, I e LC 102/2000.

7. Desse modo, por falta de previsão legal, o ICMS e o ISS incidentes sobre as vendas e serviços uma vez que os mencionados tributos estadual e municipal são cobrados "por dentro", integrando o preço de venda, sendo o ônus assumido integralmente pelo adquirente do produto vendido, integra a base de cálculo da COFINS".

9. Diante das razões acima expostas, **o Despacho Decisório decidiu indeferir "o pedido de restituição em favor da requerente, no montante de R\$ 2.271,31, relativo a COFINS apurada em 02/2004 e recolhida em 15.03.2004, por considerar tributo devido com base no exposto neste despacho"**.

10. Cientificado aos 15/08/2017, fl. 92, o sujeito passivo, aos 13/09/2017, fl. 95, interpôs a Manifestação de Inconformidade de fls. 96/100, na qual **requer a aplicação, ao caso em análise, da disposição encartada no art. 61, §2º, II, alínea "b" e §2º, do Regimento Interno do CARF, pois "em 15/03/2017, o Plenário do Supremo Tribunal Federal, por maioria de votos, decidiu, em sede de Repercussão Geral**

Fl. 4 da Resolução n.º 3001-000.545 - 3ª Sejul/1ª Turma Extraordinária
Processo nº 11080.001434/2009-47

(RE 574.706 – Tema 069), que o ICMS não integra a base de cálculo para fins de incidência da contribuição ao PIS e da COFINS".

11. Diz que o Despacho Decisório comentado "não merece subsistir, vez que como já decidido pelo STF em sede de Repercussão Geral (vide capítulo acima), o ICMS não integra o faturamento (receita bruta) da empresa, pois trata-se de receita do Erário Estadual, (artigo 155, inciso II, da Constituição Federal), sendo, portanto, inconstitucional a inclusão do referido imposto na base de cálculo da COFINS".

12. Reportando-se ao princípio da verdade material, requer seja admitida a juntada de documentos por meio dos quais pretende evidenciar que a COFINS por ela recolhida incidiu sobre valores a título de ICMS e de ISS.

13. Ao final, requereu que fosse julgada "procedente a presente manifestação de inconformidade para que seja deferido o pedido de restituição dos valores pagos indevidamente a título de contribuição à COFINS, tendo em vista a indevida inclusão do ICMS e do ISS na base de cálculo dessa contribuição", restituindo-se os pretensos indébitos acrescidos de juros de mora.

[grifo nosso]

Como se depreende dos excertos acima, ao deliberar acerca da Manifestação de Inconformidade interposta às fls. 46/54, o colegiado a quo julgou parcialmente nulo o despacho decisório de fls. 35/38. Os autos então retornaram à unidade de origem, que expediu novo Despacho Decisório às fls. 87/89. Cientificado dessa decisão, o sujeito passivo interpôs nova Manifestação de Inconformidade (fls. 96/100), e, dessa feita, a **2ª Turma da DRJ/REC** prolatou o acórdão nº **11-57.776** (fls. 121/130), no qual, por unanimidade de votos, julgou improcedente as razões de inconformidade contidas nas peças defensórias. O acórdão do colegiado a quo recebeu a seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/02/2004 a 28/02/2004

CONTRIBUIÇÃO. BASE DE CÁLCULO. ICMS E ISS. INCLUSÃO.

Inclui-se na base de cálculo da contribuição o valor referente ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS devido por responsabilidade própria, bem como o montante atinente ao Imposto Sobre Serviços - ISS.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/02/1999 a 31/01/2004

REPETIÇÃO DO INDÉBITO. PROCESSO ADMINISTRATIVO PROTOCOLIZADO APÓS A EDIÇÃO DA LEI COMPLEMENTAR Nº 118/2005. PRAZO DECADENCIAL DE CINCO ANOS. MARCO INICIAL. DATA DA REALIZAÇÃO DO PAGAMENTO.

Em relação aos processos administrativos protocolizados após a edição da Lei Complementar nº 118, de 09/02/2005, o marco inicial do prazo decadencial do prazo de cinco anos para a repetição do indébito é a data de realização do pagamento indevido ou a maior que o devido.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Fl. 5 da Resolução n.º 3001-000.545 - 3ª Sejul/1ª Turma Extraordinária
Processo n.º 11080.001434/2009-47

Inconformado com a decisão do colegiado a quo, o contribuinte interpôs Recurso Voluntário (fls. 138/143), no qual suscita a inconstitucionalidade da inclusão do ICMS e do ISS na base de cálculo das contribuições para o PIS e da COFINS; destaca a decisão do Supremo Tribunal Federal no julgamento do RE 574.706 (Tema 069), em sede de Repercussão Geral, no qual se decidiu que o ICMS não integra a base de cálculo para fins de incidência da contribuição ao PIS e da COFINS; e defende que o raciocínio jurídico adotado pelo STF para excluir o ICMS da base de cálculo das contribuições ao PIS e da COFINS, é perfeitamente aplicável ao ISS.

Recebido o recurso, o presente processo foi objeto de sorteio e distribuição à minha relatoria.

É o relatório.

Voto

Conselheiro João José Schini Norbiato, Relator.

1. Da competência para julgamento do feito

Em virtude da norma contida no artigo 65 do Anexo da Portaria MF n.º 1634, de 21 de dezembro de 2023, a qual aprova o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, este colegiado é competente para apreciar este feito.

2. Do conhecimento

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos formais de admissibilidade, portanto, dele tomo conhecimento.

3. Da decadência

Conforme apontado no relatório deste acórdão, a unidade de origem decidiu que houve a decadência do direito de pleitear créditos de COFINS em relação aos pagamentos efetuados entre 10/03/1999 e 13/02/2004. Ao deliberar acerca dos argumentos contrários a esse entendimento, os quais foram apresentados pelo contribuinte em sua primeira manifestação de inconformidade (fls. 46/54), o colegiado a quo, referendou a decisão da unidade de origem, no que concluiu que, quando do pedido de restituição protocolizado em 06/03/2009, apenas o pagamento da COFINS realizado no mês de março de 2004 não havia sido alcançado pela decadência.

Na peça recursal, a agora Recorrente não volta tratar deste ponto, contudo, não limita seus argumentos apenas ao pagamento que de acordo a unidade de origem e a câmara baixa não foi alcançado pela decadência. Assim, em se tratando a decadência de matéria de

Fl. 6 da Resolução n.º 3001-000.545 - 3ª Sejul/1ª Turma Extraordinária
Processo n.º 11080.001434/2009-47

ordem pública, podendo ser conhecida em qualquer grau de jurisdição, *ex vi* do art. 487, II, do Código de Processo Civil (Lei n.º 13.105/2015), o qual é de aplicação subsidiária ao processo administrativo, para que não se cogite de cerceamento ao direito de defesa, abordo o tema também em sede de recurso, para consignar o entendimento de que a decisão de piso não merece reparos, razão pela qual, peço vênia, para transcrever trecho do voto do ilustre relator, Márcio André Moreira Brito, na parte que aborda esse ponto:

15. Inicialmente, quanto aos pagamentos realizados há mais de cinco anos da protocolização do presente processo administrativo, reputo que, na linha do Despacho Decisório de fls. 35/38 - nesta parte não prejudicado pelo Acórdão antes proferido nos presentes autos por esta Turma -, ocorreu a decadência do direito de a contribuinte repeti-los. Reproduzo os fundamentos de referido Despacho Decisório, que aqui adoto integralmente:

5. (...) no caso em análise, o pedido de restituição anexado na fl. 01 não será acolhido em razão do disposto no art. 165 e 168 do Código tributário Nacional (Lei n.º 5.172/66), verbis:

"Art. 165. O sujeito passivo tem direito, independentemente de prévio protesto, à restituição total ou parcial do tributo, seja qual for a modalidade do seu pagamento, ressalvado o disposto no § 4.º do art. 162, nos seguintes casos:

I - cobrança ou pagamento espontâneo de tributo indevido ou maior que o devido em face de legislação tributária aplicável, ou da natureza ou circunstâncias materiais do fato gerador efetivamente ocorrido; (...)

"Art. 168. O direito de pleitear a restituição, extingue-se com o decurso do prazo de 5 (cinco) anos, contados:

I - nas hipóteses dos incisos I e II do art. 165, da data da extinção do crédito tributário"; (grifou-se)

6. Diante dos dispositivos do CTN anteriormente transcritos afigure-se claro que a extinção do crédito tributário no caso de tributos sujeitos ao lançamento por homologação se dá no momento do pagamento antecipado, o art. 3º da Lei Complementar n.º 118, de 09/02/2005, veio corroborar este entendimento prescrevendo a seguinte regra interpretativa:

Art. 3º Para efeito de interpretação do inciso I do art. 168 da Lei no 5.172, de 25 de outubro de 1966 — Código Tributário Nacional, a extinção do crédito tributário ocorre, no caso de tributo sujeito a lançamento por homologação, no momento do pagamento antecipado de que trata o § 1º do art. 150 da referida Lei.

7. Portanto, vê-se que o direito à restituição/compensação está disciplinado nos supratranscritos dispositivos legais, sendo que este último artigo estabelece o prazo decadencial de 5 (cinco) anos a contar da extinção do crédito tributário para que o contribuinte exerça o seu direito de pleitear a repetição do indébito. Expirado esse prazo, extingue-se, de pronto, o direito à compensação.

8. A requerente protocolou o pedido de restituição em 06.03.2009, e os pagamentos efetuados a partir de 10.03.1999 a 13.02.2004, a restituição torna-se descabida uma vez que a contagem do prazo para que ocorra a prescrição na hipótese de pagamento a maior/indevido, começa a contar a partir do pagamento".

Fl. 7 da Resolução n.º 3001-000.545 - 3ª Sejul/1ª Turma Extraordinária
Processo n.º 11080.001434/2009-47

16. A questão da aplicação da Lei Complementar n.º 118/2005, discutida pela manifestante, já foi tratada pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional no **Parecer PGFN/CRJ/N.º 1.247/2014, fls. 113/120**, que ora anexo aos presentes autos, e que conclui, pelos fundamentos ali expostos e que aqui acato, que "**em se tratando de pleito administrativo anterior à vigência da LC n.º 118/2005 ou de demanda judicial que, embora posterior, seja a este (anterior) relativa (art. 169 do CTN), deve ser observada a sistemática da 'tese dos cinco mais cinco'**". A contrario sensu, tratando-se de pleito administrativo posterior à Lei Complementar n.º 118/2005 - e, mais especialmente, quando o processo administrativo haja sido interposto após o prazo de 120 dias de vacatio legis mencionado no item 10, do Parecer PGFN/CRJ n.º 1.528/2012, referido no de n.º 1.247/2014 -, é aplicável o art. 3º, de referida Lei Complementar.

[grifo nosso]

O Parecer PGFN a que faz menção o ilustre relator do aresto recorrido trata da decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal no âmbito do Recurso Extraordinário n.º 566.621/RS, como repercussão geral reconhecida, no qual, no mérito, fixou-se a tese de que "*é inconstitucional o art. 4º, segunda parte, da Lei Complementar 118/2005, de modo que, para os tributos sujeitos a homologação, o novo prazo de 5 anos para a repetição ou compensação de indébito aplica-se tão somente às ações ajuizadas após o decurso da vacatio legis de 120 dias, ou seja, a partir de 9 de junho de 2005.*

Portanto, conforme entendimento firmado pelo STF no indigitado RE, para os pedidos de restituição/compensação de tributos sujeitos a lançamento por homologação, formalizados após a vigência da Lei Complementar (LC) n.º 118, de 2005, ou seja, posteriores a 09/06/2005, aplica-se o prazo decadencial/prescricional de 5 anos, contado do pagamento antecipado de que trata o § 1º do art. 150 da referida Lei.

Assim, na medida em que, no caso *sub examine*, o direito creditório foi pleiteado em 06/03/2009 (vide fls. 03), quando já se encontrava vigente a norma inscrita no art. 3º da Lei Complementar n.º 118/2005, que determina que para fins de interpretação do inciso I do art. 168 do Código Tributário Nacional, a extinção do crédito tributário ocorre, no caso de tributo sujeito a lançamento por homologação, no momento do pagamento antecipado de que trata o § 1º do art. 150 da referida Lei, o único dos pagamentos elencados no demonstrativo às fls. 33 que não havia sido alcançado pela decadência era o realizado em março de 2004 (período de apuração fev./2004).

Além do mais, cumpre destacar que entendimento nessa mesma linha encontra-se pacificado no âmbito deste Conselho por meio do enunciado n.º 91 da sua súmula, *in verbis*:

Súmula CARF n.º 91

Aprovada pelo Pleno em 09/12/2013

Ao pedido de restituição pleiteado administrativamente antes de 9 de junho de 2005, no caso de tributo sujeito a lançamento por homologação, aplica-se o prazo prescricional de 10 (dez) anos, contado do fato gerador. (Vinculante, conforme Portaria MF n.º 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Então, superada a questão da decadência, resta a analisar as razões de recurso em relação especificamente ao pagamento realizado em março de 2004.

4. Da inclusão do ISS na base de cálculo do PIS e da COFINS

Conforme sintetizado no relatório, a Recorrente defende o direito à restituição de pagamento da COFINS com fulcro na decisão consubstanciada no Recurso Extraordinário (RE) n.º 574.706/PR, no qual o e. STF decidiu ser inconstitucional a inclusão do ICMS na base de cálculo dessa Contribuição e também da contribuição para o PIS. De acordo com a Recorrente “*o raciocínio jurídico adotado pelo Supremo Tribunal Federal para excluir o ICMS da base de cálculo das contribuições ao PIS e da COFINS, é perfeitamente aplicável ao ISS, vez que a afronta vislumbrada ao texto constitucional é exatamente a mesma (violação ao artigo 195, I, “b”, da CF)*” (fls. 141). No mais, a Recorrente traz à baila ementas de decisões do Tribunal Regional Federal da 4ª Região que respaldariam a tese de que também o ISS deveria ser excluído da base de cálculo do PIS e da COFINS.

Acerca desse argumento, é preciso consignar que este Conselho é vinculado às decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal, em RE com repercussão geral reconhecida. Dito isso, cumpre salientar que no caso do RE n.º 574.706/PR, a decisão foi pela inconstitucionalidade da inclusão do ICMS, destacado em notas fiscais, na base de cálculo do PIS e COFINS. Tal decisão, todavia, nada fala em relação ao ISS, de modo que não é possível estendê-la para além do seu dispositivo.

No mais, cumpre consignar que, diferentemente do que ocorre em relação às decisões definitivas nos Recursos Extraordinários com repercussão geral reconhecida pelo STF, as decisões dos Tribunais Regionais Federais não estão entre aquelas que, por força do disposto no art. 62 da Portaria MF n.º 343/2015 (Regimento Interno do CARF), vinculam as turmas deste Conselho, de modo que, apesar de servirem de base de argumentação, a norma jurídica concreta delas advinda tem eficácia apenas para as partes daqueles processos.

Posto isso, na medida em que também não há norma que determine a exclusão do ISS da base de cálculo das contribuições para o PIS e COFINS, correto o indeferimento do pedido de restituição baseado neste fundamento. Neste sentido, entendo que caminhou muito bem a decisão de piso. Logo, por concordar com seus fundamentos, calcado nas disposições do § 1º do art. 50 da Lei n.º 9.784/98 e § 3º da Portaria MF n.º 343/15 (RICARF), replico trecho da decisão recorrida que aborda o assunto:

21. Quanto ao ISS na base de cálculo da COFINS, aqui adoto a linha seguida pelo STJ no REsp n.º 1.330.737/SP, que também foi apreciado sob o rito dos recursos repetitivos, em sessão realizada aos 10/06/2015 e cuja ementa reproduzo a seguir:

“TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ART. 543-C 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. 543-C do CPC, e levando em consideração o entendimento consolidado por esta Corte Superior de Justiça, firma-se 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 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

Fl. 10 da Resolução n.º 3001-000.545 - 3ª Seju/1ª Turma Extraordinária
Processo n.º 11080.001434/2009-47

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”.

O acórdão recorrido chama a atenção para a decisão do Superior Tribunal de Justiça, na qual fixou-se, em âmbito de recurso especial repetitivo, a tese 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*”. Ou seja, o entendimento prevalente no âmbito do STJ é de que a quantia de ISSQN incluída no valor cobrado do beneficiário do serviço compõe a base cálculo da contribuição para o PIS e da COFINS. Por força do disposto no § 2º do art. 62 do RICARF, essa decisão deve ser reproduzida pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

Diante disso, correta a decisão de piso de manter o indeferimento do pedido de restituição em relação ao valor do ISS contido no valor cobrado pelo serviço.

4. Da inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS

Em 15/03/2017, por ocasião do julgamento do mérito do Recurso Extraordinário n.º 574.706/PR, com repercussão geral reconhecida, o Supremo Tribunal Federal fixou a tese de que “**o ICMS não compõe a base de cálculo para a incidência do PIS e da Cofins**” (Tema 069).

A União, então, interpôs embargos de declaração contra esse aresto, o qual foi julgado pelo e. STF em 13/05/2021 nos seguintes termos:

Decisão: O Tribunal, por maioria, acolheu, em parte, os embargos de declaração, para **modular os efeitos do julgado cuja produção haverá de se dar após 15.3.2017 - data em que julgado o RE n.º 574.706** e fixada a tese com repercussão geral “O ICMS não compõe a base de cálculo para fins de incidência do PIS e da COFINS” -, ressalvadas as ações judiciais e administrativas protocoladas até a data da sessão em que proferido o julgamento, vencidos os Ministros Edson Fachin, Rosa Weber e Marco Aurélio. Por maioria, rejeitou os embargos quanto à alegação de omissão, obscuridade ou contradição e, no ponto relativo ao ICMS excluído da base de cálculo das contribuições PIS-COFINS, prevaleceu o entendimento de que se trata do ICMS destacado, vencidos os Ministros Nunes Marques, Roberto Barroso e Gilmar Mendes. Tudo nos termos do voto da Relatora. Presidência do Ministro Luiz Fux. Plenário, 13.05.2021 (Sessão realizada por videoconferência - Resolução 672/2020/STF).

Em **09/09/2021**, o RE n.º 574.706 transitou em julgado e o Exmo. Procurador-Geral da Fazenda Nacional aprovou Parecer (**SEI N.º 14483/2021/ME**, de 28 de setembro de 2021), nos termos do art. 19, caput, e inciso VI, “a”, c/c art. 19-A, III, e § 1º da Lei n.º 10.522, de 2002, expondo as conclusões da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional acerca da decisão. Eis o conteúdo do despacho do Exmo. Procurador-Geral que aprovou o parecer:

APROVO, para os fins e nos termos do art. 19, caput, e inciso VI, “a”, c/c art. 19-A, III, e § 1º da Lei n.º 10.522, de 2002, o PARECER SEI N.º 14483/2021/ME (18741982), a fim de que a Administração Tributária passe a observar, em relação a todos os seus procedimentos, as conclusões consolidadas no mencionado parecer, no sentido de que:

Fl. 11 da Resolução n.º 3001-000.545 - 3ª Seju/1ª Turma Extraordinária
Processo nº 11080.001434/2009-47

- a) conforme decidido pelo Supremo Tribunal Federal, por ocasião do julgamento do Tema nº 69 da Repercussão Geral, **“O ICMS não compõe a base de cálculo para incidência do PIS e da COFINS”**;
- b) **o ICMS a ser excluído da base de cálculo das contribuições do PIS e da COFINS é o destacado nas notas fiscais**;
- c) não é possível, com base apenas no conteúdo do acórdão, proceder ao recálculo dos créditos apurados nas operações de entrada, porque a questão não foi, nem poderia ter sido, discutida nos autos;
- d) as alterações realizadas pela Lei nº 12.973/2014 no Decreto-lei nº 1.598/1977, acerca da definição do que compõe a renda bruta, não impactam no resultado do julgamento do Tema nº 69;
- e) **os efeitos da exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS devem se dar após 15.03.2017, ressalvadas as ações judiciais e administrativas protocoladas até (inclusive) 15.03.2017**;
- f) para excepcionar a modulação, exige-se ação judicial ou procedimento administrativo protocolado pelo contribuinte até a data do julgamento de mérito (15/03/2017), ou, anteriormente e que **ainda estivesse em curso (não precluso), bem como que discutisse precisamente a inclusão do ICMS destacado na base de cálculo do PIS/COFINS**;
- g) no que toca aos valores inscritos em dívida ativa, inexistindo discussão administrativa ou judicial, os valores inscritos cujos fatos geradores ocorreram até 15/03/2017 permanecem hígidos, já os posteriores a essa data deverão ser decotados, mediante mero cálculo aritmético, excluindo-se o ICMS destacado da base de cálculo do PIS/COFINS. Havendo discussão judicial ou administrativa, nos termos já detalhados, a modulação poderá ser excepcionada; e
- h) o Parecer SEI Nº 7698/2021/ME não excepciona as conclusões do Parecer PGFN/CRJ/Nº 492/2011, face às peculiaridades do caso concreto (modulação retroativa dos efeitos da decisão e longo interregno temporal entre a decisão de mérito e o trânsito em julgado); ao contrário, as prestigia, visto que mantido como marco da cessação da eficácia de decisões anteriores a definitividade do precedente com repercussão geral.

Dos pontos destacados no despacho de aprovação, interessam, para fins da análise do presente caso, os que destacam o objeto da decisão do Supremo e a modulação de seus efeitos. Em resumo, decidiu-se que o **ICMS destacado nas notas fiscais não compõe a base de cálculo para incidência do PIS e da COFINS** e que essa **decisão só passaria a valer** a partir do julgamento do mérito do recurso extraordinário, ocorrido em **15 de março de 2017, ressalvadas as ações judiciais e procedimentos administrativos protocolados até aquela data, que discutissem precisamente a inclusão do ICMS destacado na base de cálculo do PIS/COFINS**.

In casu, tem-se um procedimento administrativo iniciado em **06/03/2009** com a apresentação do pedido às fls. 03/09, no qual a ora Recorrente já informa que o fundamento do **Pedido de Restituição** (vide campo 3 às fls. 03 e esclarecimentos às fls. 05/09) é a *“exclusão do ICMS e ISSQ da base de cálculo da Cofins”*, cujos valores encontram-se detalhados no anexo juntado às fls. 33 dos autos. Contata-se, portanto, que o objeto deste processo está abarcado pela decisão proferida no RE nº 574.706 e que seu protocolo ocorreu antes de 15 de março de 2017.

Portanto, a decisão definitiva de mérito proferida pelo Supremo Tribunal Federal, em Recurso Extraordinário com Repercussão Geral, deve ser considerada por este Conselho no

Fl. 12 da Resolução n.º 3001-000.545 - 3ª Sejul/1ª Turma Extraordinária
Processo n.º 11080.001434/2009-47

caso concreto, de acordo com o disposto na alínea b do inciso II do § 1º e no § 2º, ambos do art. 62 da Portaria MF n.º 343, de 09 de junho de 2015.

4.1 Da apuração do crédito pleiteado

Feitas as considerações acerca do objeto do presente processo e constatada a aplicabilidade, da decisão proferida pelo STF, no julgamento do RE n.º 574.706, ao caso, passemos à análise da situação fática.

Conforme já relatado, a Recorrente pleiteou a **Restituição** de crédito no valor de **R\$ 190.746,12** (valor corrigido pela taxa Selic), referente a pagamentos a título de COFINS no período de 10/03/1999 a 15/03/2004. Ao analisar o pedido (em dois despachos decisórios), a unidade de origem concluiu ter havido a caducidade de eventual direito creditório em relação aos pagamentos efetuados entre 10/03/1999 e 13/02/2004 e que não havia base legal para a exclusão do ICMS e do ISSQN da COFINS em relação ao pagamento efetuado em 15/03/2004.

A Recorrente, por seu turno, apresentou manifestações de inconformidade, contendo os argumentos já citados neste voto, sendo que, junto da segunda peça interposta, apresentou alguns documentos às fls. 102/109, que consistem, basicamente, de uma cópia do DARF do período de apuração 02/2004 e de demonstrativos sintéticos dos valores apurados à título de ICMS a Recolher, ICMS a Recuperar e COFINS a Recolher no período, que remetem aos mesmos valores já informados nos demonstrativo às fls. 33 dos autos.

Ao julgar as manifestações de inconformidade, o colegiado a quo ratificou a decisão da unidade origem e destacou que o RE n.º 574.706 não havia transitado em julgado e que, portanto, haveria possibilidade de modificação do entendimento. No mais, ressaltou que não estava vinculado ao disposto no art. 61 do RICARF¹ e sim a norma contida no art. 19, §5º, da Lei n.º 10.522/2002.

Realmente, ao tempo que foi prolatada a decisão da DRJ (27 de setembro de 2017), o Recurso Extraordinário não havia transitado em julgado e a Secretaria da Receita Federal do Brasil (incluindo as suas delegacias de julgamento) não estavam vinculadas a essa decisão, o que só veio a ocorrer em 24/05/2021, com a expedição do PARECER SEI N.º 7698/2021/ME, nos termos . Não havendo assim, qualquer censura em relação à decisão do colegiado a quo e da unidade de origem nesses sentido.

Fato é que, ao ter concluído que não havia previsão legal que respaldasse o pedido de restituição do contribuinte, as instâncias inferiores não chegaram a solicitar documentos (no caso da unidade de origem) ou mesmo analisar aqueles apresentados (no caso da DRJ), com vistas à comprovação do direito. Mesmo assim, à mingua de um maior balizamento quanto a comprovação necessária, pode-se dizer que o contribuinte agiu de modo proativo e apresentou, juntamente com sua Manifestação de Inconformidade, os documentos que julgou serem suficientes à comprovação do seu direito.

¹ Provavelmente, a referência da câmara baixa ao art. 61 do Regimento Interno do CARF é apenas um erro material, já que, em verdade, o dispositivo suscitado na manifestação de inconformidade foi o art. 62 do RICARF.

Fl. 13 da Resolução n.º 3001-000.545 - 3ª Seju/1ª Turma Extraordinária
Processo nº 11080.001434/2009-47

Verificando os documentos apresentados, concluo que há indícios da existência do direito creditório pleiteado. Todavia, entendo, que eles não são suficientes para uma decisão em caráter peremptório. Isso vale até mesmo em relação ao valor a restituir, já que a decisão do STF foi pela exclusão do ICMS destacado nas notas fiscais, e em seu demonstrativo, contribuinte pleiteia a exclusão, ao que tudo indica, do ICMS e recolher no período.

Assim, conquanto a decisão da unidade de origem não tenha ocorrido por meio de despacho decisório eletrônico, circunstância em que, no âmbito deste Conselho, tem-se consolidado o entendimento de que é possível a complementação das provas documentais mesmo após a manifestação de inconformidade, entendo que, no caso, concreto, em homenagem ao princípio da verdade material, seja necessário e adequado a aplicação de solução análoga.

No mais, além de nas decisões anteriores não ter havido a análise documental, devido à conclusão de que não inexistia fundamento legal para o pedido, com o trânsito em julgado da definitiva do RE nº 574.706 e a expedição do PARECER SEI Nº 7698/2021/ME, ocorreu a superveniência de um fato novo, que trouxe a reboque um novo entendimento ao qual passou a vincular também a Secretaria da Receita Federal.

5. Da proposta de conversão do julgamento em diligência

Diante desse cenário, com fulcro no disposto no art. 29 do Decreto nº 70.235/1972, julgo ser prudente e necessário baixar o presente processo em diligência para que a unidade de origem (DRF PORTO ALEGRE/RS):

- 1) intime a Recorrente a apresentar a escrituração contábil referente ao mês de 02/2004, em especial os excertos do livro razão contendo as contas **ICMS a Recolher, COFINS a recolher e Receitas** que integraram a base de cálculo da COFINS a recolher no período, além do DACON e do Registro de Apuração do ICMS referentes à competência 02/2004;
- 2) Intime a Recorrente a preparar conciliação entre os valores de ICMS a serem excluídos da base de cálculo e os valores destacados nas notas fiscais correspondentes, que, por sua vez, devem ser conciliados com os livros fiscais e contábeis, sobretudo, o Registro de Apuração do ICMS;
- 3) caso necessário, intime a Recorrente a apresentar novos elementos que se julgar relevantes;
- 4) de posse dos documentos apresentados, proceda ao cotejo das informações contidas na escrituração contábil com aquela que consta no Registro de Apuração do ICMS e no **Dacon de 02/2004**;
- 5) efetue quaisquer outras verificações ou junte documentos que julgar necessários para esclarecer a questão posta;
- 6) elabore relatório conclusivo sobre os fatos apurados em diligência;

Fl. 14 da Resolução n.º 3001-000.545 - 3ª Sejul/1ª Turma Extraordinária
Processo nº 11080.001434/2009-47

- 7) encerrada a instrução processual, intime a Recorrente para, caso deseje, manifeste-se no prazo de 30 (trinta) dias, antes da devolução do processo para este Colegiado, para prosseguimento do feito.

(documento assinado digitalmente)

João José Schini Norbiato