



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11610.001606/2007-85
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3301-007.012 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 23 de outubro de 2019
Recorrente ARAPUA COMERCIAL S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/10/2001 a 30/09/2006

PEDIDO DE RESTITUIÇÃO. SUPOSTO PAGAMENTO INDEVIDO
QUITADO COM COMPENSAÇÕES CONSIDERADAS NÃO
DECLARADAS. IMPOSSIBILIDADE

A compensação tributária é considerada modalidade de extinção do crédito tributário, sendo possível considerar o débito compensado uma hipótese de pagamento indevido passível de restituição. No entanto, uma vez que as compensações foram consideradas como não declaradas, não é possível considerar a existência de pagamento indevido, já que as compensações inexistem.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso voluntário. Votaram pelas conclusões os conselheiros Marcelo Costa Marques D'Oliveira, Ari Vendramini, Marco Antônio Marinho Nunes, Semiramis de Oliveira Duro e Valcir Gassen.

(documento assinado digitalmente)

Winderley Moraes Pereira - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Salvador Cândido Brandão Junior - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Winderley Moraes Pereira (presidente da turma), Valcir Gassen (vice-presidente), Liziane Angelotti Meira, Marcelo Costa Marques d'Oliveira, Semíramis de Oliveira Duro, Marco Antonio Marinho Nunes, Ari Vendramini, Salvador Cândido Brandão Junior

Relatório

Trata-se de pedido de restituição formulado em papel e protocolizado em 16/02/2017, fl. 02, sob o argumento de pagamento indevido decorrente da inclusão do ICMS na base de cálculo da COFINS. Argumenta que, tendo em vista que essa contribuição tem como materialidade de incidência o faturamento ou a receita bruta correspondente à operação realizada, não deve ser acrescida do imposto da competência dos Estados.

Por bem resumir a síntese dos fatos, adoto o relatório do v. acórdão recorrido:

1. ARAPUA COMERCIAL S/A, empresa acima identificada, apresentou Pedido de Restituição de fl. 02, em 16/02/2007, no qual pleiteia a restituição de R\$ 3.549.031,03, decorrente de pagamento indevido em virtude da inclusão do ICMS na apuração da base de cálculo da COFINS, referentes ao período de 10/2001 a 09/2006.
2. Por intermédio do Despacho Decisório de fls. 308/311, o Pedido de Restituição foi indeferido, tendo em vista que não há previsão para se excluir o ICMS da base de cálculo da COFINS, ademais os supostos pagamentos a maior seriam na verdade declarações de compensação apresentadas pelo interessado, consideradas não declaradas, portanto, não houve pagamento nem do valor devido, tampouco maior que o devido.
3. Ciente desta decisão em 21/02/2008 (fl. 314), o contribuinte apresentou Manifestação de inconformidade de fls. 315/321 em 13/03/2008, em que alega em síntese:
 - 3.1. o faturamento corresponde à receita das vendas de mercadorias, esse valor deve ser representado pelo preço pactuado na operação, no qual não devem ser incluídos os impostos. Entender de forma diversa é ferir o disposto no artigo 110 do CTN;
 - 3.2. o ICMS representa receita do Estado. Esse valor não integra o patrimônio do contribuinte; nem corresponde ao exercício da sua atividade;
 - 3.3. embora esse imposto seja incluído no preço das mercadorias e dos produtos industrializados, o ICMS destacado nas faturas não se agrega ao patrimônio do contribuinte vendedor, pois é posterior e obrigatoriamente repassado ao Estado;
 - 3.4. requer seja provida a Manifestação de Inconformidade.

Em 04 de abril de 2012 foi proferido o acórdão 16-37.295 pela 6ª Turma da DRJ/SP1, fls. 337-340, julgando improcedente a manifestação de inconformidade:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS Anocalendário:

2001, 2002, 2003, 2004, 2005, 2006 PEDIDO DE RESTITUIÇÃO ICMS.

O ICMS referente às operações próprias da empresa compõe o preço da mercadoria, e, conseqüentemente, o faturamento. Sendo um imposto incidente sobre vendas, deve compor a receita bruta para efeito de base de cálculo da COFINS.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Fundamenta-se no argumento de que o ICMS compõe a receita bruta, e o legislador somente excluiu da receita bruta os impostos não cumulativos cobrados, destacadamente, do comprador ou contratante, dos quais o vendedor dos bens ou o prestador dos serviços seja mero depositário.

Sustentaram que o ICMS não é cobrado destacadamente. A própria Lei Complementar nº 87/1996 determinou em seu artigo 13, § 1º, I, que o ICMS deve ser embutido no preço total da operação (“por dentro”), e não destacado e adicionado ao preço (“por fora”).

Por fim, sustentaram que não há pagamento indevido, pois sequer o pagamento foi efetuado pelo contribuinte, (fl. 310). Conforme documentos às fls. 17/225, os supostos pagamentos a maior se tratam de declarações de compensação apresentadas pelo interessado, por via eletrônica ou em formulário, as quais, foram consideradas não declaradas, portanto, não houve pagamento nem do valor devido, tampouco maior que o devido.

Notificada da decisão, a Recorrente apresentou seu recurso voluntário, fls. 344-353, para repisar o quanto defendido em sua manifestação e inconformidade:

- Que o cálculo por dentro é uma mera técnica e não tem o condão de transformar o valor do imposto, que é da titularidade dos Estados, em receita do contribuinte. Na realidade, o valor correspondente ao ICMS representa receita do Estado, retido pelo contribuinte e na sequência repassado ao Estado;

- Por isso, esse valor não integra o patrimônio do contribuinte; nem corresponde ao exercício da sua atividade, estando fora do conceito de faturamento, na medida em que nenhum agente econômico fatura o imposto;

- Só há receita se o ingresso de recursos tornar-se parte integrante do patrimônio do contribuinte e que o referido ingresso tenha origem, direta ou indireta, do exercício da atividade da empresa;

- Frisou que seus argumentos estavam calcados no alcance dessas normas, o que é perfeitamente possível de ser proferido no controle administrativo interno dos atos administrativos centrados nessas leis, não se tratando de declaração de inconstitucionalidade;

- Mencionou o exame do Supremo Tribunal Federal, no Recurso Extraordinário nº 240.785/MG, ainda em andamento na época, apresentando requerimento para sobrestamento do julgamento da lide enquanto não julgado definitivamente, nos termos do artigo 62-A do regimento Interno do CARF;

- Quanto às compensações não declaradas, afirmou que essa é uma questão que deve ser resolvida no processo respectivo. O certo é que o débito da PIS está indevidamente inflado pela inclusão do ICMS na sua base de cálculo.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Salvador Cândido Brandão Junior, Relator.

O recurso é tempestivo e atende os requisitos da legislação.

Cinge a controvérsia acerca da inclusão ou não do ICMS nas bases de cálculo do PIS e da COFINS no contexto de se determinar se tais valores, que estão inseridos nos preços nas operações de circulação de mercadorias, integram o faturamento ou não.

Argumenta a Recorrente que o ICMS é faturamento do Estado, sendo o contribuinte mero agente arrecadador que retém este montante nas operações com mercadoria, mantendo-se provisoriamente em seu controle, apenas para repassar ao Estado.

Com isso, como as contribuições incidem sobre faturamento ou receita bruta, assim entendidos como receitas de vendas de mercadorias ou venda de serviços, ou mercadorias e serviços, nos termos do art. 12 do Decreto-lei 1.598/1977, conforme já fixado pelo Supremo Tribunal Federal no Julgamento da constitucionalidade do art. 3º da Lei nº 9.718/1998. O ICMS, por ser faturamento do Estado, não pode se inserir nas bases de cálculo das contribuições, na medida em que nenhuma atividade econômica fatura tributo.

Os argumentos não procedem, pois a legislação não contempla tal exclusão da base de cálculo das contribuições. Ademais, tais argumentos são baseados em premissas que, em meu entendimento, estão em desacordo com a sistemática tributária posta na Constituição, em especial a incidência do ICMS, vejamos:

1º. O ICMS é um imposto que incide em todas as operações de circulação de mercadorias, sendo que a lei complementar 87/1996, em seu artigo 13, § 1º, I, estabelece que o imposto integra a sua própria base de cálculo, consistindo o destaque mera informação para fins de controle. Assim, tem-se que o ICMS é um imposto calculado por dentro, fazendo parte da composição do preço, do faturamento portanto;

2º. Apesar de representar diversos problemas, a Constituição não veda a inclusão de tributos na base de cálculo de tributo, seja o próprio tributo, seja outros tributos, como ocorre com o PIS e a COFINS, também calculados por dentro, ou mesmo o Imposto sobre a Importação na base de cálculo do IPI, ou do IPI na base de cálculo do ICMS, a exemplo do que disposto no art. 155, § 2º, XI e XII, “i”, da Constituição da República;

3º. O ICMS destacado na nota fiscal não é o ICMS devido e entregue aos cofres estaduais. Trata-se de imposto não cumulativo, onde se abate do tributo devido o montante de ICMS que incidiu na etapa anterior. Assim, nem mesmo aquele valor destacado é “faturamento” do Estado, pois, em que pese o contribuinte destaque o ICMS em cada fatura, ao fim do período de apuração pode nada dever de imposto, após o cotejo com seus créditos, o que significa dizer que aquele “ICMS” destacado no faturamento não é o imposto, mas sim mero cálculo e controle;

4º. Ademais, argumentar que o ICMS é “fatura” do Estado, sendo retido na operação para tão logo ser repassado ao Estado (vimos que não é isso o que ocorre), torna o ICMS em um imposto de retenção, que traz duas distorções graves: i) sem base legal altera a definição do contribuinte de direito, passando a ser o adquirente, enquanto que o comerciante passa a ser sujeito passivo por responsabilidade (substituição), exercendo o mero papel de agente arrecadador do Estado; ii) abre espaço para considerar crime de apropriação indébita caso o montante destacado na nota fiscal não seja repassado aos cofres do Estado, como recentemente decidiu o STJ no julgamento do *Habeas Corpus* nº 399.109/SC;

5º. Por fazer parte do preço e compor o valor da operação, consequentemente o ICMS destacado na nota fiscal compõe a receita bruta, até porque, como dito, este ICMS que é destacado para fins de controle, nem sempre representa o devido;

6º. Se compõe a receita bruta, deve haver uma regra expressa nas Leis nºs 9.718/1998, 10.637/2002 e 10.833/2003 prevendo a exclusão da parcela sob a rubrica de ICMS, contida no faturamento, das bases de cálculo das contribuições. Regra essa que não existe.

No entanto, toda esta discussão já não tem relevância alguma, pois o Supremo Tribunal Federal, em sede de repercussão geral, julgou o RE nº 574.076/PR, e fixou a tese no sentido de que o ICMS não compõe a base de cálculo para a incidência do PIS e da Cofins. Porém, ressalte-se que este recurso ainda não está definitivamente julgado, pois pendente de julgamento de embargos de declaração opostos pela Fazenda Nacional.

Ao contrário do que argumenta a Recorrente, trata-se sim de uma análise de constitucionalidade da inserção do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS. No plano da legalidade o STJ tinha uma jurisprudência consolidada, inclusive sumulada no enunciado da Súmula 68, no sentido de que o ICMS estava incluído nas bases de cálculo das contribuições. Disse “estava”, porque o próprio STJ reviu seu entendimento após o referido pronunciamento do STF.

O fato é que, enquanto pendente de julgamento o RE nº 574.076/PR, as leis nºs 9.718/1998, 10.637/2002 e 10.833/2003 que tratam das bases de cálculo destas contribuições ainda estão com a mesma redação, em pleno vigor, impossibilitando a exclusão do ICMS na via administrativa por falta de previsão legal.

Reitere-se, a esfera administrativa não é a esfera adequada para discutir a exclusão do ICMS das bases de cálculo das contribuições porque não há permissivo legal. Quanto ao julgamento do STF, já fixando a tese, decisões em sede de recurso repetitivo ou repercussão geral só têm repercussão na esfera administrativa, nos termos do RICARF, quando a decisão for definitiva.

Ainda não há decisão definitiva. O STF pode modular os efeitos da decisão, e este será o objeto dos embargos opostos pela Fazenda Nacional, de forma que não sejam contemplados com a tese, eventualmente, contribuintes que não ingressaram no judiciário, ou que ingressaram na via administrativa apenas após o trânsito em julgado do recurso extraordinário, não se sabe. O que é preciso considerar é que, mesmo com esta decisão do STF fixando a tese, a Recorrente talvez não seja beneficiada, o que impede a análise de seu pleito na via administrativa.

Em meu entendimento, o ideal seria sobrestar o julgamento do feito e aguardar a decisão da Suprema Corte, no entanto, este posicionamento não vem sendo acolhido neste E. CARF por falta de previsão no RICARF, sendo que resta negar provimento ao recurso voluntário, na medida em que a consideração do ICMS na base de cálculo decorre de lei, pois não há previsão para sua exclusão, não sendo adequada a via administrativa para a discussão desta tese.

No entanto, em que pese o STF ter decidido pela exclusão do ICMS da base de cálculo das contribuições, não há pagamento indevido a se restituir no caso em análise. A

unidade de origem e a DRJ ressaltam que não há pagamento indevido no caso concreto. Isso porque o pagamento das contribuições no período de apuração considerado neste pedido de restituição foram todos realizados por declarações de compensação, conforme fls. 17-233.

Isso não seria um problema, tendo em vista que compensação é modalidade de extinção do crédito tributário nos termos do CTN. Todavia, todas as declarações de compensação apresentadas pela Recorrente foram consideradas não declaradas, portanto, não existe pagamento indevido. Note bem, não foram consideradas não homologadas, mas sim **NÃO DECLARADAS!** Desta feita, diante da inexistência de pagamento indevido, não é possível a restituição.

Com isso, os valores do PIS apurados e declarados pela recorrente estão em aberto, passível de cobrança, confirmando a inexistência de créditos em seu favor.

Isto posto, diante da inexistência de pagamento indevido, conheço do recurso voluntário, mas nego provimento.

(documento assinado digitalmente)

Salvador Cândido Brandão Junior