



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

Processo nº 12893.000090/2007-95
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3301-003.926 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 29 de junho de 2017
Matéria Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins
Recorrente FISCHER S/A AGROINDUSTRIA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Data do fato gerador: 10/05/2007

COFINS. BASE DE CÁLCULO. FATURAMENTO. RECEITA OPERACIONAL. INCONSTITUCIONALIDADE DO ART. 3º, § 1º, DA LEI Nº 9.718/1998.

Reconhecida a inconstitucionalidade do §1º do art. 3º da Lei nº 9.718/1998, a base de cálculo da contribuição deve ser determinada a partir do **caput** do art. 2º da Lei Complementar nº 70/1991. A Cofins, portanto, deve incidir sobre o faturamento mensal, assim considerado a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviço de qualquer natureza.

INCONSTITUCIONALIDADE.

Não compete apreciar, no âmbito administrativo, arguições de inconstitucionalidade de norma legitimamente inserida no sistema jurídico, cabendo tal controle ao Poder Judiciário.

Recurso Voluntário Provido em Parte

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.

Luiz Augusto do Couto Chagas - Presidente.

Liziane Angelotti Meira- Relatora.

Participaram da presente sessão de julgamento os conselheiros Luiz Augusto do Couto Chagas, Semíramis de Oliveira Duro, Marcelo Costa Marques d'Oliveira, Valcir Gassen, Antônio da Costa Cavalcanti Filho, José Henrique Mauri, Liziane Angelotti Meira, e Maria Eduarda Alencar Câmara Simões.

Relatório

Por economia processual, adoto o relatório elaborado pela decisão recorrida, abaixo transcrito:

Trata o presente de Pedido de Restituição de pagamento indevido ou a maior para a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins, no valor de R\$ 94.443,89. Tal pagamento foi efetuado através de compensação realizada no processo nº 13851.000919/2001-13, conforme documento de fls. 02.

Alega o interessado que o indébito é decorrência de ter incluído na base de cálculo da contribuição parcelas referentes à ampliação da base de cálculo por força da Lei nº 9.718, de 1998, julgada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal - STF no Recurso Especial 346.084, e também o valor do ICMS, que deve ser excluído da base de cálculo.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil (DRF) em Araraquara, através do Despacho Decisório de fls. 11/16, indeferiu o pedido, baseando sua decisão na inexistência de efeito *erga omnes* para a decisão do STF que considerou inconstitucional o § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718, de 1998, efeito esse que decorre da suspensão, pelo Senado Federal, da execução do referido dispositivo legal, suspensão essa que até a presente data não ocorreu.

Destaca o caráter vinculante e obrigatório da atividade administrativa, conforme dispõe o art. 142 do Código Tributário Nacional — CTN, que impede referida autoridade aplicar a legislação tributária, sem emitir qualquer juízo de valor acerca da sua legalidade, constitucionalidade ou outros aspectos de validade.

Quanto à exclusão da base de cálculo da contribuição, da parcela referente ao ICMS, demonstra que não existe previsão legal para tal procedimento, possível apenas para o ICMS cobrado pelo vendedor de bens ou prestador de serviços na condição de substituto tributário, o que não é o caso do interessado.

Ressalta, ao final, o disposto nos arts. 26 e 31 da Instrução Normativa SRF (IN) nº 600, de 2005, a respeito da impossibilidade de compensação de crédito já indeferido pela autoridade administrativa (art. 26) e da declaração de não formulação do pedido de restituição e da não declaração da compensação na hipótese prevista (art. 31).

Cientificado da decisão em 27/06/2007, fl. 18, o interessado apresentou manifestação de inconformidade em 19/07/2007, fls. 19/24, alegando, em breve síntese:

Que a autoridade fiscal pretende defender a legalidade do disposto no §1º, do art. 3º, da Lei nº 9.718, de 1998, dispositivo já declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal - STF em inúmeros julgados, não havendo mais controvérsia a respeito, inclusive no Conselho de Contribuintes. Reproduz acórdãos a respeito;

No que tange ao ICMS, que compõe o preço de venda das mercadorias, este não tem o conceito de faturamento, sendo mera despesa do contribuinte. Cita parte

do voto de Ministro do STF, no julgamento do Recurso Extraordinário 240.785, cujo julgamento ainda não foi concluído.

Ao final requer a restituição dos valores recolhidos a maior, referentes a Cofins incidente sobre as receitas que não integram o faturamento e sobre o ICMS, incluídos na base de cálculo.

Ao julgar a impugnação, a 1ª Turma da DRJ/RPO proferiu o Acórdão nº 14-22.966, de 6 de abril de 2009, com a seguinte ementa:

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Data do fato gerador: 10/05/2007

ARGUIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. COMPETÊNCIA.

A arguição de inconstitucionalidade não pode ser oponível na esfera administrativa, por transbordar os limites de sua competência o julgamento da matéria, do ponto de vista constitucional.

BASE DE CÁLCULO. EXCLUSÃO. PREVISÃO LEGAL.

A base de cálculo do PIS e da COFINS é o faturamento, que corresponde à receita bruta, entendida como a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica. Somente as parcelas legalmente autorizadas podem ser excluídas da base de cálculo, não se enquadrando nessa situação os valores devidos a título de ICMS.

Solicitação Indeferida

A interessada apresentou recurso voluntário, de folhas 48 a 56, no qual alega, em síntese, que:

É indevida a inclusão na base de cálculo da Cofins de valores estranhos ao conceito de faturamento. Defende a inconstitucionalidade do artigo 3º, § 1º, da Lei nº 9.718/98 e colaciona jurisprudência do Supremo Tribunal Federal.

Assevera que o § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718/98 ampliou significativamente a base de cálculo da contribuição para a COFINS, ao prescrever que nela fosse considerada a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, e não simplesmente o seu faturamento. Defende que o legislador ordinário ofendeu frontalmente o mandamento constitucional do inciso I do art. 195 da Constituição Federal, bem como contrariou a norma consubstanciada no art. 110 do Código Tributário Nacional, a qual proíbe a alteração, por lei tributária, da definição, do conteúdo e do alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.

Defende também que o ICMS não deve integrar a base de cálculo da contribuição para a COFINS.

É o relatório.

Voto

Conselheira Liziane Angelotti Meira

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos demais pressupostos legais de admissibilidade e deve ser conhecido.

Mister consignar que a Lei Complementar nº 70/91, no seu art. 2º, restringia a materialidade do tributo ao faturamento “mensal, assim considerado a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviço de qualquer natureza”. Não havia previsão para incidência sobre outras receitas, o que somente ocorreu com o advento da Lei nº 9.718/98, a qual, no seu art. 3º, § 1º, ampliou o âmbito normativo da contribuição, de modo a compreender a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica.

O § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718/98 foi julgado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento do RE nº 346.084/PR:

CONSTITUCIONALIDADE SUPERVENIENTE – ARTIGO 3º, § 1º, DA LEI Nº 9.718, DE 27 DE NOVEMBRO DE 1998 – EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 20, DE 15 DE DEZEMBRO DE 1998. O sistema jurídico brasileiro não contempla a figura da constitucionalidade superveniente. TRIBUTÁRIO – INSTITUTOS – EXPRESSÕES E VOCÁBULOS – SENTIDO. A norma pedagógica do artigo 110 do Código Tributário Nacional ressalta a impossibilidade de a lei tributária alterar a definição, o conteúdo e o alcance de consagrados institutos, conceitos e formas de direito privado utilizados expressa ou implicitamente. Sobrepe-se ao aspecto formal o princípio da realidade, considerados os elementos tributários. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL – PIS – RECEITA BRUTA – NOÇÃO – INCONSTITUCIONALIDADE DO § 1º DO ARTIGO 3º DA LEI Nº 9.718/98. A jurisprudência do Supremo, ante a redação do artigo 195 da Carta Federal anterior à Emenda Constitucional nº 20/98, consolidou-se no sentido de tomar as expressões receita bruta e faturamento como sinônimas, jungindo-as à venda de mercadorias, de serviços ou de mercadorias e serviços. É inconstitucional o § 1º do artigo 3º da Lei nº 9.718/98, no que ampliou o conceito de receita bruta para envolver a totalidade das receitas auferidas por pessoas jurídicas, independentemente da atividade por elas desenvolvida e da classificação contábil adotada. (STF. T. Pleno. RE 346.084/PR. Rel. Min. ILMAR GALVÃO. Rel. p/ Acórdão. Min. MARCO AURÉLIO. DJ 01/09/2006).

Esse entendimento foi reafirmado no julgamento do RE nº 585.235/RG, decidido em regime de repercussão geral (CPC, art. 543-B), no qual também foi deliberada e edição de súmula vinculante sobre a matéria:

RECURSO Extraordinário. Tributo. Contribuição Social. PIS. COFINS. Alargamento da base de cálculo. Art. 3º, § 1º, da Lei nº 9.718/98. Inconstitucionalidade. Precedentes do Plenário (RE nº 346.084/PR, Rel. orig. ILMAR GALVÃO, DJ de 1º.09.2006; Res n.º 357.950/RS, 358.273/RS e 390.840/MG, Rel. Min. MARCO AURÉLIO, DJ de 15.8.2006) Repercussão Geral do tema. Reconhecimento pelo Plenário. Recurso improvido. É inconstitucional a ampliação da base de cálculo do PIS e da COFINS prevista no art. 3º, § 1º, da Lei nº 9.718/98. (STF. RE 585235 RGQO. Rel. Min. CESAR PELUSO. DJ 28/11/2008).

Nesse sentido, é de se concluir que assiste razão à Recorrente quando defende a inconstitucionalidade da no art. 3º, § 1º, da Lei nº 9.718/98, e consequentemente, defende ser indevida no período em pauta a inclusão na base de cálculo da contribuição para a Cofins de valores estranhos ao conceito de faturamento constante da Lei Complementar nº 70/91.

No que concerne à inclusão do valor ICMS na base de cálculo da Cofins, a matéria encontra-se disciplinada no art. 3º, § 2º, I, da Lei 9.718/1996, a seguir transcrito:

Art. 3º O faturamento a que se refere o artigo anterior corresponde à receita bruta da pessoa jurídica. (Vide art. 15 da Medida Provisória nº 2.15835, de 2001)(Vide arts. 49 e 98 da MP nº 627, de 11 de novembro de 2013)

(...)

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

I - as vendas canceladas, os descontos incondicionais concedidos, o Imposto sobre Produtos Industrializados IPI e o **Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação ICMS, quando cobrado pelo vendedor dos bens ou prestador dos serviços na condição de substituto tributário**; (Vide arts. 49 e 98 da MP nº 627, de 11 de novembro de 2013) (grifos nossos)

(...)

Da leitura do preceito legal, extrai-se que somente o valor do ICMS cobrado nas operações submetidas ao regime de substituição tributária podem ser excluídos da base de cálculo das citadas Contribuições. *Contrario sensu*, o valor do ICMS cobrado nas demais modalidades de operações, situação em que se enquadra o caso em apreço, por falta de previsão legal, tal valor deve compor a referida base cálculo.

Deveras, o faturamento compreende o valor total da operação de venda, nele incluído o valor do ICMS. Aliás, a própria base de cálculo do ICMS, definida como o valor da operação da circulação de mercadorias (art. 155, II, da CF/1988, c/c arts. 2º, I, e 8º, I, da LC 87/1996), inclui o próprio montante do ICMS incidente, pois ele faz parte da importância paga pelo comprador e recebida pelo vendedor na operação.

Trata-se da metodologia de cálculo, denominada de “método por dentro”, em que o imposto é incluído no valor da mercadoria, constituindo o destaque do valor do imposto mero controle escritural.

Logo, se o ICMS incide sobre si mesmo, outra não pode ser a conclusão de que ele integra faturamento e, por conseguinte, da base de cálculo da Cofins. Nesse sentido, o entendimento jurisprudência do Supremo Tribunal Federal (STF), reafirmada no julgamento do Recurso Extraordinário (RE) nº 582.461/SP, sob o regime segue transcrito:

1. Recurso extraordinário. Repercussão geral.

(...)

3. ICMS. Inclusão do montante do tributo em sua própria base de cálculo. Constitucionalidade. Precedentes. A base de cálculo do ICMS, definida como o valor da operação da circulação de mercadorias (art. 155, II, da CF/1988, c/c arts. 2º, I, e 8º, I, da LC 87/1996), inclui o próprio montante do ICMS incidente, pois ele faz parte da importância paga pelo comprador e recebida pelo vendedor na operação. A Emenda Constitucional nº 33, de 2001, inseriu

a alínea “i” no inciso XII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal, para fazer constar que cabe à lei complementar “fixar a base de cálculo, de modo que o montante do imposto a integre, também na importação do exterior de bem, mercadoria ou serviço”. Ora, se o texto dispõe que o ICMS deve ser calculado com o montante do imposto inserido em sua própria base de cálculo também na importação de bens, naturalmente a interpretação que há de ser feita é que o imposto já era calculado dessa forma em relação às operações internas. Com a alteração constitucional a Lei Complementar ficou autorizada a dar tratamento isonômico na determinação da base de cálculo entre as operações ou prestações internas com as importações do exterior, de modo que o ICMS será calculado “por dentro” em ambos os casos.

(...)

5. Recurso extraordinário a que se nega provimento. (STF. Tribunal Pleno. RE 582461/SP, Rel. Min. Gilmar Mendes, j. 18/5/2011, DJe158 divulg 1708-2011) grifos não originais

Entretanto, cabe esclarecer que a constitucionalidade do art. 3º, § 2º, I, da Lei 9.718/1998, que, explicitamente, autoriza a inclusão do valor ICMS na base cálculo das citadas Contribuições, ainda se encontra no Supremo Tribunal Federal, no âmbito da Ação Declaratória de Constitucionalidade (ADC) nº 18, proposta pelo Presidente da República, em que, o STF reconheceu a repercussão geral da demanda e deferiu medida cautelar para determinar que, até o julgamento final da ação pelo Plenário, juízos e tribunais suspendessem o julgamento dos processos em trâmite que envolviam a aplicação do art. 3º, § 2º, inciso I, da Lei nº 9.718/98.

A suspensão dos julgamentos determinada liminarmente foi sucessivamente prorrogada nas sessões plenárias realizadas em 4/2/2009, em 16/9/2009, e, finalmente, em 25/3/2010, quando o Tribunal, pela última vez, prorrogou por mais 180 dias a eficácia da medida cautelar anteriormente deferida.

Em consulta realizada no sítio do STF, no dia Sessão de julgamento do presente recurso voluntário, verificou-se que a decisão concernente à ADC nº 18 ainda se encontrava pendente de publicação.

Cabe destacar que, após a perda da eficácia da medida liminar prolatada no âmbito da citada ADC, o plenário do STF retomou o julgamento do RE nº 240.785/MG, que se encontrava suspenso. No julgado, realizado em 08/10/2014, por maioria, o plenário decidiu que o valor do ICMS não integrava a base de cálculo das referidas contribuições, conforme se infere nos enunciados das ementas que seguem transcritos:

TRIBUTO – BASE DE INCIDÊNCIA – CUMULAÇÃO – IMPROPRIEDADE. Não bastasse a ordem natural das coisas, o arcabouço jurídico constitucional inviabiliza a tomada de valor alusivo a certo tributo como base de incidência de outro.

COFINS – BASE DE INCIDÊNCIA – FATURAMENTO – ICMS. O que relativo a título de Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e a Prestação de Serviços não compõe a base de incidência da Cofins, porque estranho ao conceito de faturamento. (RE 240785, Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, julgado em 08/10/2014, DJe246 DIVULG 15 122014 PUBLIC 16122014)

A referida decisão se tornou definitiva em 23/2/2015, com seu trânsito em julgado, porém, por se tratar de decisão definitiva de mérito não submetida à sistemática de repercussão geral, definida no art. 1.035 do novo CPC (Lei 13.105/2015) e, portanto, por não

atender os requisitos do art. 62, § 2º, do Anexo II do vigente Regimento Interno deste Conselho (RICARF/2015), não há obrigatoriedade da sua reprodução nos julgamentos deste Conselho.

Na esfera infraconstitucional, no âmbito do Superior Tribunal de Justiça (STJ) a jurisprudência consolidou-se no sentido de que o valor do ICMS integra a base de cálculo das referidas contribuições, conforme explicitado nos enunciados das Súmulas STJ 68 e 94, a seguir transcritos:

SÚMULA 68: A PARCELA RELATIVA AO ICM INCLUI-SE NA BASE DE CÁLCULO DO PIS.

SÚMULA 94: A PARCELA RELATIVA O ICMS INCLUI-SE NA BASE DE CÁLCULO DO FINSOCIAL.

Em recentes julgamentos, o STJ vinha reafirmando esse entendimento. Nesse sentido, a decisão proferida no julgamento, realizado em 11/2/2014, no Agravo Regimental no Recurso Especial (AgRg no REsp) nº 1.422.739/PR, cujo enunciado da ementa segue reproduzido:

PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL. RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. CRÉDITOS DE ICMS. NÃO INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO AO PIS E DE COFINS. PRECEDENTES.

1. A jurisprudência consolidada em ambas as Turmas especializadas em direito público deste Tribunal é firme no sentido de que os valores provenientes do crédito do ICMS não ostentam natureza de receita ou faturamento, mas mera recuperação de custos na forma de incentivo fiscal concedido pelo governo para desoneração das operações, não integrando, portanto, a base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS. Precedentes: Ag 1.352.512, Rel. Min. Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe 10/11/10; REsp 1.205.072/RS, Rel. Min. Castro Meira, Segunda Turma, DJe 14/2/12; AgRg no REsp 1.318.196/RS, Rel. Min. Arnaldo Esteves Lima, Primeira Turma, DJe 24.8.2012; AgRg no REsp 1.214.684/PR, Rel. Min. Cesar Asfor Rocha, Segunda Turma, DJe 1.8.2012; AgRg no REsp 1159562/RS, Rel. Ministro Castro Meira, Segunda Turma, DJe 16/03/2012; AgRg no REsp 1165316/SC, Rel. Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Primeira Turma, DJe 14/11/2011; AgRg no REsp 1229134/SC, Rel. Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, DJe 03/05/2011; REsp 1025833/RS, Rel. Ministro Francisco Falcão, Primeira Turma, DJe 17/11/2008; AgRg no REsp 1.282.211/PR, Rel. Min. Benedito Gonçalves, Primeira Turma, DJe de 19.6.2012.

2. Agravo regimental não provido. (AgRg no REsp 1422739/PR, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 11/02/2014, DJe 18/02/2014)

Com base nessas considerações, e por entender que o valor do ICMS integra a base de cálculo da Cofins e também por não haver ainda decisão definitiva publicada, na sistemática de repercussão geral e dos recursos repetitivos, proferidas pelo STF e STJ, voto pela manutenção da cobrança da Cofins calculada sobre o valor do ICMS.

Diante do exposto, voto por dar provimento parcial ao recurso voluntário.

Liziane Angelotti Meira - Relatora

Processo nº 12893.000090/2007-95
Acórdão n.º **3301-003.926**

S3-C3T1
Fl. 85
