



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

**Processo nº** 13819.900227/2012-26  
**Recurso nº** Voluntário  
**Acórdão nº** 3302-004.571 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 25 de julho de 2017  
**Matéria** PERDCOMP. PIS/COFINS. INCLUSÃO DO ICMS NA BASE DE CÁLCULO DAS CONTRIBUIÇÕES.  
**Recorrente** AMCOR PACKAGING DO BRASIL LTDA.  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS**

Ano-calendário: 2002

ICMS. BASE DE CÁLCULO. PIS/COFINS. COMPOSIÇÃO.

O ICMS compõe a base de cálculo da contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS, integrante, portanto, do conceito de receita bruta.

Recurso Voluntário Negado.

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso voluntário, vencidos os Conselheiros Lenisa Prado, Charles Pereira Nunes e José Renato Pereira de Deus.

(assinado digitalmente)

Paulo Guilherme Déroulède - Presidente e Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Paulo Guilherme Déroulède, Walker Araujo, José Fernandes do Nascimento, Sarah Maria Linhares de Araújo Paes de Souza, Maria do Socorro Ferreira Aguiar, José Renato Pereira de Deus, Charles Pereira Nunes e Lenisa Rodrigues Prado.

## **Relatório**

Trata o presente processo de Pedido de Restituição/Declaração de Compensação (PERDCOMP) eletrônico por meio da qual a contribuinte objetivava quitar débitos tributários/solicitar restituição de valor utilizando-se de créditos de COFINS, que teria sido indevidamente recolhido.

A justificativa apresentada pela autoridade fiscal para não homologar a compensação/indeferir o pedido de restituição foi que o DARF discriminado na PERDCOMP havia sido integralmente utilizado para quitação de débitos da contribuinte.

Cientificada sobre o teor do despacho decisório, a contribuinte apresentou manifestação de inconformidade, na qual alega que o pedido de compensação/restituição refere-se a créditos decorrentes de pagamentos a maior de PIS/Pasep e Cofins, em razão da inclusão do ICMS na base de cálculo das contribuições.

A manifestação de inconformidade foi julgada improcedente pela instância de origem, nos termos do Acórdão 02-051.205.

Irresignada a contribuinte interpôs recurso voluntário, o que motivou a subida dos autos a este Conselho.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Paulo Guilherme Déroulède, Relator

O julgamento deste processo segue a sistemática dos recursos repetitivos, regulamentada pelo art. 47, §§ 1º e 2º, do RICARF, aprovado pela Portaria MF 343, de 09 de junho de 2015. Portanto, ao presente litígio aplica-se o decidido no Acórdão 3302-004.500, de 25 de julho de 2017, proferido no julgamento do processo 10980.900996/2011-83, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

Transcreve-se, como solução deste litígio, nos termos regimentais, o entendimento que prevaleceu naquela decisão (Acórdão **3302-004.500**)<sup>1</sup>:

*"Em que pese as razões arroladas pela ilustre Relatora, peço licença para divergir dos fundamentos e do resultado dado ao presente o processo administrativo.*

*Conforme relatado anteriormente, alega a Recorrente que os créditos são decorrentes de pagamentos a maior da Cofins, em razão da inclusão do ICMS na base de cálculo das contribuições. Cita e pede aplicação dos RE's 240.785-2/MS e 574.706.*

*Para dirimir a controvérsia sobre a inclusão ou não do ICMS na base de cálculo da contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS e, afastar a aplicação da decisão proferida pela Suprema Corte ao presente caso, empresto e adoto como fundamento as razões de decidir da i. Conselheira Sarah Maria Linhares de Araújo Paes de Souza, nos autos do processo administrativo nº 10283.902818/2012-35 (acórdão 3302-004.158):*

---

<sup>1</sup> Deixo de transcrever o voto vencido, que pode ser facilmente consultado no Acórdão paradigma, mantendo apenas o entendimento predominante da Turma expresso no voto vencedor.

*A controvérsia cinge-se sobre a inclusão ou não do ICMS na base de cálculo da contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS. A situação que permeia os tribunais na atualidade é de dois posicionamentos conflitantes quanto à inclusão ou não do tributo na base de cálculo do PIS e da COFINS.*

*O Superior Tribunal de Justiça no REsp 1144469/PR, em sistema de recursos repetitivos assim decidiu:*

*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 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 autolancamento 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; Relator: Napoleão Nunes Maia Filho; Relator para o acórdão: Mauro Campbell Maques) (grifos não constam no original)*

*Já o Supremo Tribunal Federal, no RE 574.706-RG/PR, julgou, no dia 15.03.2017, no sentido de que:*

*O Tribunal, por maioria e nos termos do voto da Relatora, Ministra Cármen Lúcia (Presidente), apreciando o tema 69 da repercussão geral, deu provimento ao recurso extraordinário e fixou a seguinte tese: "O ICMS não compõe a base de cálculo para a incidência do PIS e da Cofins".*

*Vencidos os Ministros Edson Fachin, Roberto Barroso, Dias Toffoli e Gilmar Mendes. Nesta assentada o Ministro Dias Toffoli aditou seu voto. Plenário, 15.3.2017.*

*(grifos não constam do original)*

*No âmbito do regimento interno deste Egrégio Tribunal Administrativo, existe previsão normativa em seu artigo 62, anexo II, sobre a obrigatoriedade de se observar os precedentes em sistema de repetitivos e/ou repercussão geral na análise dos casos:*

#### **RICARF**

*Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.*

*§ 1º O disposto no caput não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo:*

*(...)*

*II - que fundamente crédito tributário objeto de:*

*(...)*

*b) Decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça, em sede de julgamento realizado nos termos dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, na forma disciplinada pela Administração Tributária; (Redação dada pela Portaria MF nº 152, de 2016)*

*O RICARF prevê o requisito da **decisão definitiva** para a obrigatoriedade da aplicação do precedente, no caso em análise, o **REsp 1.144.469/PR** transitou em julgado em **10.03.2017** e o **RE 574.706-RG/PR** ainda espera a modulação de seus efeitos, não havendo, portanto, trânsito em julgado. Logo, deve-se*

---

*observar a decisão, já transitada em julgado, do Superior Tribunal de Justiça.*

*Em razão da obrigatoriedade por parte do conselheiro em aplicar o RICARF, acima exposto, os argumentos da Recorrente de desnecessidade de previsão legal para a exclusão do ICMS por respeito ao princípio da capacidade contributiva e da impossibilidade de considerar o ICMS como parte integrante do faturamento ficam, desde já, encontrados com a aplicação do precedente obrigatório. Portanto, em conformidade com o REsp 1.144.469/PR, que firmou 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", é negado provimento ao recurso voluntário.*

*Diante do exposto, voto por negar provimento ao recurso voluntário."*

Da mesma forma que ocorreu no caso do paradigma, no presente processo o litígio resume-se ao direito a créditos decorrente de pagamentos a maior de PIS/Pasep e Cofins, em razão da inclusão do ICMS na base de cálculo das contribuições.

Aplicando-se a decisão do paradigma ao presente processo, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º e 2º do art. 47 do RICARF, nego provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)  
Paulo Guilherme Déroulède