



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

Processo n° 13888.000761/2009-11
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3302-005.303 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 20 de março de 2018
Matéria IPI
Recorrente RICLAN S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/12/2006 a 31/03/2007

CRÉDITO PRESUMIDO NEGATIVO DE IPI. IMPOSSIBILIDADE DE DEDUÇÃO FUTURA. FATO GERADOR.

O fato gerador para o recolhimento do valor negativo de crédito presumido de IPI é o mês em que verificada a impossibilidade de dedução, em razão da alteração do regime da cumulatividade para o regime da não-cumulatividade. Em relação ao início da vigência do regime não-cumulativo da Cofins, o período do fato gerador é o mês de fevereiro de 2004.

RECEITA OPERACIONAL BRUTA. CÁLCULO DO CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI DA LEI Nº 10.276/2001. EXCLUSÃO DO ICMS. IMPOSSIBILIDADE.

A parcela relativa ao ICMS devido sobre operações de venda na condição de contribuinte deve ser incluída no montante da receita operacional bruta para cálculo do crédito presumido de IPI de que trata a Lei nº 10.276/2001.

CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. LEI Nº 10.276/2001. INAPLICABILIDADE ÀS PESSOAS JURÍDICAS SUJEITAS AO REGIME NÃO-CUMULATIVO. LEIS Nº 9.363/1006 E 10.276/2001. VIGÊNCIA A PARTIR DE 1º/02/2004.

A inaplicabilidade do crédito presumido de IPI às pessoas jurídicas sujeitas à apuração não-cumulativa das contribuições prevista nos artigos 2º e 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 possui vigência a partir de 1º/02/2004.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Crédito Tributário Mantido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a prejudicial de decadência e, no mérito, em dar provimento parcial ao recuso voluntário para que seja aplicado o índice de 0,0365 previsto no Anexo da Lei nº 10.276/2001 no primeiro trimestre de 2003.

(assinado digitalmente)

Paulo Guilherme Déroulède

Presidente e Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Paulo Guilherme Déroulède, José Fernandes do Nascimento, Walker Araújo, Maria do Socorro Ferreira Aguiar, José Renato Pereira de Deus, Jorge Lima Abud, Raphael Madeira Abad e Diego Weis Jr.

Relatório

Trata-se de auto de infração para constituição de crédito tributário de IPI, relativo ao período de março de 2007, segundo a fiscalização, em razão da falta de recolhimento de crédito presumido negativo de IPI, devido à impossibilidade de dedução futura em decorrência da alteração do regime cumulativo para o não-cumulativo da Cofins em fevereiro de 2004.

Em impugnação, a recorrente alegou prejudicial de decadência, que o ICMS não compõe o conceito de receita operacional bruta para cálculo do crédito presumido e a irretroatividade da IN SRF nº 315/2003.

Apreciando a defesa da empresa, a Quarta Turma da DRJ em Salvador julgou improcedente a impugnação, nos termos da seguinte ementa:

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS
INDUSTRIALIZADOS IPI*

Data do fato gerador: 30/03/2004

CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. CRÉDITO NEGATIVO

O crédito negativo resultante da apuração do crédito presumido do IPI, em função de alteração do regime da cumulatividade para o da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, ou em qualquer outra hipótese que não puder ser deduzido de apurações futuras, deverá ser recolhido à União, sendo a data do fato gerador o último dia do mês seguinte àquele em que se verificou a impossibilidade de dedução do saldo negativo.

DECADÊNCIA

Não ocorre a decadência quando o lançamento é efetuado no prazo de cinco anos a contar da data do fato gerador.

RECEITA BRUTA. ICMS.

A apuração do montante da receita operacional bruta deve ser procedida nos termos das normas que regem a incidência das contribuições para o PIS/Pasep e da Cofins.

O ICMS relativo às operações próprias da empresa está incluso no preço da mercadoria ou produto e integra a receita bruta.

APURAÇÃO DO CRÉDITO PRESUMIDO. NÃO CUMULATIVIDADE DO PIS.

A pessoa jurídica, em relação às receitas sujeitas à incidência não cumulativa da contribuição para o PIS/PASEP, não faz jus ao crédito presumido do IPI relativamente ao ressarcimento dessa contribuição. Na apuração do crédito presumido do IPI, referente ao ressarcimento da Cofins, aplica-se o índice da fórmula de determinação do fator (F) constante de 0,03.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido.

Inconformada, a contribuinte interpôs recurso voluntário, reiterando as razões aduzidas em impugnação.

Na forma regimental, o processo foi distribuído a este relator.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Paulo Guilherme Déroulède.

O recurso atende aos pressupostos de admissibilidade e dele tomo conhecimento.

Em prejudicial de mérito, a recorrente alegou decadência total do lançamento em razão de que este reporta-se ao fato gerador de fevereiro de 2004, com vencimento em 30/03/2004 e com pagamento parcial efetuado no primeiro trimestre de 2004 pela amortização do crédito negativo com o crédito presumido apurado de 54.532,41, nos termos do artigo 124 do RIPI/2002, ocorrendo assim a decadência do lançamento, uma vez que a ciência se dera em 20/03/2009, cinco anos após o fato gerador de fevereiro de 2004.

A contagem do prazo decadencial encontra-se pacificada no STJ, com o julgamento do REsp 973.733/SC, submetido à sistemática prevista no artigo 543-C do CPC (recursos repetitivos), cuja decisão definitiva deve ser reproduzida nos julgamentos deste Conselho, por força do artigo 62 do Anexo II do RICARF. Transcreve-se a ementa:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA.

INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, do CTN. IMPOSSIBILIDADE.

1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: REsp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).

2. É que a decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, entre as quais figura a regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado (Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 163/210).

3. O dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponible, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal (Alberto Xavier, "Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro", 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs. 91/104; Luciano Amaro, "Direito Tributário Brasileiro", 10ª ed., Ed. Saraiva, 2004, págs. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 183/199).

5. In casu, consoante assente na origem: (i) cuida-se de tributo sujeito a lançamento por homologação; (ii) a obrigação ex lege de pagamento antecipado das contribuições previdenciárias não restou adimplida pelo contribuinte, no que concerne aos fatos imponíveis ocorridos no período de janeiro de 1991 a dezembro de 1994; e (iii) a constituição dos créditos tributários respectivos

deu-se em 26.03.2001. 6. Destarte, revelam-se caducos os créditos tributários executados, tendo em vista o decurso do prazo decadencial quinquenal para que o Fisco efetuasse o lançamento de ofício substitutivo.

7. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.

Assim, o prazo decadencial para a constituição do crédito tributário dos tributos sujeitos a pagamento antecipado (lançamento por homologação) rege-se pelo art. 150, §4º do CTN, quando ocorre pagamento antecipado inferior ao efetivamente devido, sem que o contribuinte tenha incorrido em dolo, fraude ou simulação. Inexistindo pagamento ou ocorrendo dolo, fraude ou simulação, o prazo passa a ser regido pelo art. 173, inciso I do CTN (primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado), ou seu parágrafo único, se verificada a existência de medidas preparatórias indispensáveis ao lançamento.

No caso, o lançamento decorreu da impossibilidade de dedução futura do crédito presumido negativo de IPI, apurado em janeiro de 2004, em razão de utilização em compensação (dcomps) com outros tributos, analisadas no processo 13888.000312/2009-73, devendo, nesta situação, o montante ser recolhido à União, de acordo com o ADI nº 12/2005, abaixo transcrito:

Art. 1º O débito (crédito negativo) resultante da apuração do crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), de conformidade com os arts. 7º, 34 e 38 da Instrução Normativa SRF nº 419, de 10 de maio de 2004, e com os arts. 11, 38 e 42 da Instrução Normativa SRF nº 420, de 10 de maio de 2004, em função de alteração do regime da cumulatividade para o da não-cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para a Seguridade Social (Cofins), ou em qualquer outra hipótese que não puder ser deduzido de apurações futuras, deverá ser recolhido à União.

Art. 2º O recolhimento do valor a que se refere o art. 1º deverá ser efetuado até o último dia útil do mês subsequente àquele em que se verifique a impossibilidade de dedução, com utilização do código de recolhimento 5042.

Parágrafo único. Ficam convalidados os recolhimentos do crédito negativo à União que tenham sido efetuados com utilização de código de recolhimento distinto do mencionado no caput, desde que não tenha acarretado a postergação ou redução de tributo ou contribuição administrados pela Receita Federal do Brasil.

Art. 3º Na hipótese da falta de recolhimento do crédito negativo no prazo referido no art. 2º, aplica-se o disposto no art. 61 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, sem prejuízo do disposto no art. 80 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, com a redação dada pelo art. 45 da Lei nº 9.430, de 1996.

Art. 4º O código de recolhimento de que trata o art. 2º deverá ser utilizado, ainda, na hipótese de recolhimento do crédito presumido de que tratam o §§ 1º e 2º do art. 21 da Instrução

Normativa SRF nº 419, de 2004, e §§ 1º e 2º do art. 25 da Instrução Normativa SRF nº 420, de 2004.

Conforme o artigo 2º, o recolhimento do valor que não puder ser deduzido deve ocorrer no último dia útil do mês subsequente ao mês em que verificada a impossibilidade de dedução. Deflui-se que, no caso concreto, o fato gerador deste recolhimento é a impossibilidade de dedução do valor negativo de crédito presumido de IPI, em razão da alteração do regime da cumulatividade para o regime da não-cumulatividade, ocorrida em fevereiro de 2004, sendo este, portanto, o período do fato gerador. Neste ponto, correta a interpretação da recorrente.

Porém, discordo da recorrente quanto à ocorrência de pagamento parcial, já que o valor que se configurou impossível de se deduzir não foi o montante de 807.454,06, mas o valor de 752.921,65.

O montante de 807.454,06 refere-se ao crédito negativo apurado em dezembro de 2003, conforme DCP do quarto trimestre de 2003 (e-fl. 30). Já em janeiro de 2004, este valor foi reduzido para 752.921,65, pela dedução de 54.532,41 (e-fl. 33). É este valor de 752.921,06 que corresponde ao valor sobre o qual foi verificada a impossibilidade de dedução futura em fevereiro de 2004 e não o valor de 807.454,06, o qual, como se viu, foi possível reduzir parcialmente em janeiro de 2004.

O fato gerador ocorreu somente em fevereiro de 2004, sendo que nesta data o montante em que verificada a impossibilidade de dedução futura era de 752.921,06, sendo este o elemento material do fato gerador. A interpretação promovida pela recorrente simplesmente dissocia o elemento temporal do fato gerador de seu elemento material, ao utilizar valor apurado em dezembro/2003 de crédito presumido negativo como base de cálculo de situação jurídica verificada apenas em fevereiro de 2004.

Deflui-se que não houve qualquer pagamento parcial referente ao valor devido de R\$ 752.921,65, de modo a atrair a aplicação do prazo previsto no artigo 150, §4º do CTN, devendo, de acordo com a decisão proferida no REsp 973.733/SC, ser aplicado o inciso I do artigo 173 do CTN, o que levaria o termo final do prazo decadencial para 31/12/2009. Tendo a ciência ocorrida em 20/03/2009, improcede a alegação de ocorrência de decadência do lançamento.

Quanto à inclusão do ICMS na receita operacional bruta, destaca-se que a Lei nº 10.276/2001 assim dispôs:

Art. 1º Alternativamente ao disposto na Lei nº 9.363, de 13 de dezembro de 1996, a pessoa jurídica produtora e exportadora de mercadorias nacionais para o exterior poderá determinar o valor do crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), como ressarcimento relativo às contribuições para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PIS/PASEP) e para a Seguridade Social (COFINS), de conformidade com o disposto em regulamento.

*§ 1º A base de cálculo do crédito presumido será o somatório dos seguintes custos, sobre os quais incidiram as contribuições referidas no **caput**:*

I - de aquisição de insumos, correspondentes a matérias-primas, a produtos intermediários e a materiais de embalagem, bem assim de energia elétrica e combustíveis, adquiridos no mercado interno e utilizados no processo produtivo;

II - correspondentes ao valor da prestação de serviços decorrente de industrialização por encomenda, na hipótese em que o encomendante seja o contribuinte do IPI, na forma da legislação deste imposto.

§ 2º O crédito presumido será determinado mediante a aplicação, sobre a base de cálculo referida no § 1º, do fator calculado pela fórmula constante do Anexo.

§ 3º Na determinação do fator (F), indicado no Anexo, serão observadas as seguintes limitações:

I - o quociente será reduzido a cinco, quando resultar superior;

II - o valor dos custos previstos no § 1º será apropriado até o limite de oitenta por cento da receita bruta operacional.

§ 4º A opção pela alternativa constante deste artigo será exercida de conformidade com normas estabelecidas pela Secretaria da Receita Federal e abrangerá, obrigatoriamente:

I - o último trimestre-calendário de 2001, quando exercida neste ano;

II - todo o ano-calendário, quando exercida nos anos subsequentes.

§ 5º Aplicam-se ao crédito presumido determinado na forma deste artigo todas as demais normas estabelecidas na Lei nº 9.363, de 1996.

§ 6º Relativamente ao período de 1º de janeiro de 2002 a 31 de dezembro de 2004, a renúncia anual de receita, decorrente da modalidade de cálculo do ressarcimento instituída neste artigo, será apurada, pelo Poder Executivo, mediante projeção da renúncia efetiva verificada no primeiro semestre.

O §5º do artigo 1º estabeleceu que ao crédito presumido tratado nesta lei aplicam-se as demais normas estabelecidas na Lei nº 9.363/1996, cujo artigo 3º estipulou que:

Para os efeitos desta Lei, a apuração do montante da receita operacional bruta, da receita de exportação e do valor das matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem será efetuada nos termos das normas que regem a incidência das contribuições referidas no art. 1º, tendo em vista o valor constante da respectiva nota fiscal de venda emitida pelo fornecedor ao produtor exportador.

Parágrafo único. Utilizar-se-á, subsidiariamente, a legislação do Imposto de Renda e do Imposto sobre Produtos Industrializados para o estabelecimento, respectivamente, dos conceitos de

receita operacional bruta e de produção, matéria-prima, produtos intermediários e material de embalagem.

Assim, a apuração do montante da receita operacional bruta será efetuada nos termos das normas que regem a incidência das contribuições, utilizando-se, subsidiariamente, a legislação do Imposto de Renda. Complementando, o inciso I do artigo 21 da IN SRF nº 315/2003 dispôs que considera-se "*o produto da venda de produtos industrializados de produção da pessoa jurídica, nos mercados interno e externo*".

A apuração do crédito presumido de IPI de que tratam as Leis nº 9.363/1996 e 10.276/2001 é restrita às receitas cumulativas, sendo que a norma de incidência que rege tal incidência é a Lei nº 9.718/1998.

No que tange à exclusão do ICMS devido nas operações de venda, na condição de contribuinte, o §2º do artigo 3º da Lei nº 9.718/1998 estabeleceu as hipóteses de exclusão da base de cálculo das contribuições, à época dos fatos:

§ 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;

II - as reversões de provisões e recuperações de créditos baixados como perda, que não representem ingresso de novas receitas, o resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido e os lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computados como receita; ~~(Redação dada pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001)~~

III - os valores que, computados como receita, tenham sido transferidos para outra pessoa jurídica, observadas normas regulamentadoras expedidas pelo Poder Executivo; ~~(Vide Medida Provisória nº 1.991-18, de 2000)~~ ~~(Revogado pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001)~~

IV - a receita decorrente da venda de bens do ativo permanente.

Verifica-se no inciso I que o ICMS incidente nas operações na condição de contribuinte (próprio) não foi elencado como parcela a ser excluída da base de cálculo. Juridicamente e contabilmente, o ICMS compõe a receita de venda e consiste em redutor da receita bruta. A legislação, ao longo do tempo, dispôs sobre a receita bruta, sempre indicando que os impostos incidentes sobre a venda a compunham. Assim, citam-se o artigo 12 do Decreto-lei nº 1.598/1977, o artigo 187 da Lei nº 6.404, o artigo 31 da Lei nº 8.981/1995, bem como a IN SRF nº 51/1978:

Decreto-lei nº 1.598/1977:

~~Art 12 - A receita bruta das vendas e serviços compreende o produto da venda de bens nas operações de conta própria e o preço dos serviços prestados.~~

Art. 12. A receita bruta compreende: (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

I - o produto da venda de bens nas operações de conta própria; (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

II - o preço da prestação de serviços em geral; (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

III - o resultado auferido nas operações de conta alheia; e (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

IV - as receitas da atividade ou objeto principal da pessoa jurídica não compreendidas nos incisos I a III. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

~~§ 1º - A receita líquida de vendas e serviços será a receita bruta diminuída das vendas canceladas, dos descontos concedidos incondicionalmente e dos impostos incidentes sobre vendas.~~

§ 1º A receita líquida será a receita bruta diminuída de: (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

I - devoluções e vendas canceladas; (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

II - descontos concedidos incondicionalmente; (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

III - tributos sobre ela incidentes; e (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

IV - valores decorrentes do ajuste a valor presente, de que trata o inciso VIII do caput do art. 183 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, das operações vinculadas à receita bruta. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

Lei nº 6.404/1976:

Art. 187. A demonstração do resultado do exercício discriminará:

I - a receita bruta das vendas e serviços, as deduções das vendas, os abatimentos e os impostos;

II - a receita líquida das vendas e serviços, o custo das mercadorias e serviços vendidos e o lucro bruto;

Lei nº 8.981/1995:

Art. 31. A receita bruta das vendas e serviços compreende o produto da venda de bens nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado auferido nas operações de conta alheia. (Revogado pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

Parágrafo único. Na receita bruta, não se incluem as vendas canceladas, os descontos incondicionais concedidos e os impostos não-cumulativos cobrados destacadamente do comprador ou contratante dos quais o vendedor dos bens ou o prestador dos serviços seja mero depositário.

[...]

IN SRF nº 51/1978:

1. *A receita bruta das vendas e serviços compreende o produto da venda de bens, nas operações de conta própria, e o preço dos serviços prestados (artigo 12 do Decreto-lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977).*

2. *Na receita bruta não se incluem os impostos não-cumulativos cobrados do comprador ou contratante impostos não-cumulativos cobrados do comprador ou contratante (imposto sobre produtos industrializados e imposto único sobre minerais do País) e do qual o vendedor dos bens ou prestador dos serviços seja mero depositário. Imposto não cumulativo é aquele em que se abate, em cada operação, o montante de imposto cobrado nas anteriores.*

3. *Igualmente não se computam no custo de aquisição das mercadorias para revenda e das matérias-primas os impostos mencionados no item anterior, que devam ser recuperados.*

4. *A receita líquida de vendas e serviços é a receita bruta da vendas e serviços, diminuídas (a) das vendas canceladas, (b) dos descontos e abatimentos concedidos incondicionalmente e (c) dos impostos incidentes sobre as vendas.*

4.1 - *Vendas canceladas correspondentes a anulação de valores registrados como receita bruta de vendas e serviços; eventuais perdas ou ganhos decorrentes de cancelamento de venda, ou de rescisão contratual, não devem afetar a receita líquida de vendas e serviços, mas serão computados nos resultados operacionais.*

4.2 - *Descontos incondicionais são parcelas redutoras do preço de vendas, quando constarem da nota fiscal de venda dos bens ou da fatura de serviços e não dependerem de evento posterior à emissão desses documentos.*

4.3 - *Para os efeitos desta Instrução Normativa reputam-se incidentes sobre as vendas os impostos que guardam proporcionalmente com o preço da venda ou dos serviços, mesmo que o respectivo montante integra a base de cálculo, tais como o imposto de circulação de mercadorias, o imposto sobre serviços de qualquer natureza, o imposto de exportação, o imposto único sobre energia elétrica, o imposto único sobre combustíveis e lubrificantes etc.*

Neste sentido o STJ publicou as súmulas 69 e 94, cujos enunciados dispõem:

Súmula n. 68 : "A parcela relativa ao ICM inclui-se na base de cálculo do PIS".

Súmula n. 94: "A parcela relativa ao ICMS inclui-se na base de cálculo do FINSOCIAL".

Já em dezembro de 2016, foi julgado o Resp nº 1.144.469-PR, que versava sobre a inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS/Pasep e da Cofins, com trânsito em julgado em 10/03/2017, cuja ementa transcreve-se:

EMENTA

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

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 o 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:

1 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.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos esses autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da PRIMEIRA SEÇÃO do Superior Tribunal de Justiça, na conformidade dos votos e das notas taquigráficas, o seguinte resultado de julgamento:

"Prosseguindo no julgamento, a Seção, por unanimidade, deu provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional e, por maioria, vencidos os Srs. Ministros Relator e Regina Helena Costa, negou provimento ao recurso especial da empresa recorrente, nos termos do voto do Sr. Ministro Mauro Campbell Marques."

Votaram com o Sr. Ministro Mauro Campbell Marques os Srs. Ministros Benedito Gonçalves, Assusete Magalhães, Sérgio Kukina, Gurgel de Faria, Diva Malerbi (Desembargadora convocada do TRF da 3a. Região) e Humberto Martins.

Não obstante a posição do STJ, convém salientar que a matéria foi julgada no STF no RE 574.906, sob repercussão geral, em 15/03/2017, com o seguinte resultado, extraído do acompanhamento processual:

"Decisão: 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."

Porém, o RICARF dispõe no §2º do artigo 62 de seu Anexo II que *"As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática 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, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF. (Redação dada pela Portaria MF nº 152, de 2016)".*

Destarte, é obrigatória a reprodução das decisões definitivas de mérito na sistemática de recursos repetitivos e repercussão geral, devendo, portanto, ser reproduzida neste voto a decisão definitiva no Resp nº 1.144.469-PR, uma vez que o julgamento proferido no STF ainda não transitou em julgado.

Portanto, seguindo a norma de incidência das contribuições, a apuração da receita operacional bruta deve incluir o ICMS incidente sobre as vendas. Salienta-se que a inclusão do ICMS na receita operacional bruta é coerente com a inclusão do ICMS nos custos

das MP, PI e ME, bem como nos valores de fretes e seguros, conforme disposto no artigo 18 da IN SRF 315/2003, abaixo reproduzido:

Art. 18. Para efeito do cálculo do crédito presumido, o ICMS não será excluído dos custos de MP, de PI, de ME, da energia elétrica e dos combustíveis, bem assim os valores do frete e seguro, desde que cobrados ao adquirente.

No que tange à irretroatividade da IN SRF nº 315/2003, a recorrente pugnou pela aplicação do índice 0,0365 no primeiro trimestre de 2003, em razão da impossibilidade de aplicação retroativa da IN SRF nº 315/2003.

Referida instrução foi publicada em 16/04/2003 e dispôs sobre o cálculo e utilização do crédito presumido de IPI, instituído pela Lei nº 10.276/2001, revogando a IN SRF nº 69/2001.

Em seu artigo 36, dispôs sobre o índice a ser aplicado no cálculo do fator F previsto no Anexo da Lei nº 10.276/2001, alterando o índice de 0,0365 para 0,03, no caso de o contribuinte se sujeitar ao regime não-cumulativo para o PIS/Pasep, conforme abaixo transcrito:

DISPOSIÇÕES ESPECIAIS

APURAÇÃO DO CRÉDITO PRESUMIDO DO IPI E NÃO-CUMULATIVIDADE DO PIS/PASEP

Art. 36. A pessoa jurídica, em relação às receitas sujeitas à incidência da contribuição para o PIS/Pasep na forma dos arts. 1º a 6º da Lei nº-10.637, de 2002, não faz jus ao crédito presumido do IPI de que trata a Lei nº-10.276, de 2001, relativamente ao ressarcimento dessa contribuição.

§ 1º-Para os efeitos do disposto no caput, aplicam-se as determinações dos §§ 7º, 8º e 9º do art. 3º da Lei nº-10.637, de 2002.

§ 2º-Relativamente às receitas de que trata o caput, na apuração do crédito presumido do IPI, referente ao ressarcimento da Cofins, o índice da fórmula de determinação do fator (F), constante do art. 7º, será de 0,03.

O artigo 36 da instrução dispôs que o contribuinte que se sujeitar ao regime não-cumulativo para o PIS/Pasep não faz jus ao crédito presumido de IPI de que trata a Lei nº 10.276/2001, tendo como consequência a alteração do índice de 0,0365 para 0,03.

Em que pese a alteração promovida pela instrução ser coerente, em razão de que o crédito presumido de IPI de que trata a Lei nº 10.276/2001 como ressarcimento das contribuições estar contido no crédito básico de que trata o inciso II do artigo 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, verifica-se que a inaplicabilidade do crédito presumido de IPI de que tratam as Leis nº 9.363/1996 e 10.276/2001 aos contribuintes sujeitos à não-cumulatividade somente teve vigência a partir de 1º/02/2004, com o disposto no artigo 14 da MP nº 135/2003, convertido no artigo 14 da Lei nº 10.833/2003, a seguir transcritos:

MP nº 135/2003:

Art. 14. O disposto nas Leis n^{os}-9.363, de 13 de dezembro de 1996, e 10.276, de 10 de setembro de 2001, não se aplica à pessoa jurídica submetida à apuração do valor devido na forma dos arts. 2^o-e 3^o desta Medida Provisória e dos arts. 2^o-e 3^o-da Lei n^o-10.637, de 2002.

[...]

Art. 68. Esta Medida Provisória entra em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos, em relação:

I - aos arts. 1^o a 15 e 23, no primeiro dia do mês seguinte ao em que completar noventa dias da publicação desta Medida Provisória

Lei nº 10.833/2003:

Art. 14. O disposto nas Leis n^{os} 9.363, de 13 de dezembro de 1996, e 10.276, de 10 de setembro de 2001, não se aplica à pessoa jurídica submetida à apuração do valor devido na forma dos arts. 2^o e 3^o desta Lei e dos arts. 2^o e 3^o da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002. (Produção de efeito)

[...]

Art. 93. Esta Lei entra em vigor na data de sua publicação, produzindo efeito, em relação:

I - aos arts. 1^o a 15 e 25, a partir de 1^o de fevereiro de 2004;

Verifica-se que a revogação do benefício somente ocorreu em 1º/02/2004, em atendimento ao prazo nonagesimal previsto no artigo 150, III, “c” da Constituição Federal, o que demonstra que a matéria não poderia ser tratada como mera adequação de índice do fator F, como fora efetuado na IN SRF nº 315/2003.

Assim, deve ser dado provimento ao recurso nesta parte.

Diante do exposto, voto para dar provimento parcial ao recuso voluntário para que seja aplicado o índice de 0,0365 previsto no Anexo da Lei nº 10.276/2001 no primeiro trimestre de 2003.

(assinado digitalmente)

Paulo Guilherme Déroulède