



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

Processo n° 10283.005505/2003-46
Recurso n° De Ofício e Voluntário
Acórdão n° 3302-005.230 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 26 de fevereiro de 2018
Matéria AUTO DE INFRAÇÃO - COFINS
Recorrentes CEMAZ INDÚSTRIA ELETRÔNICA DA AMAZONIA S/A
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/2002 a 31/03/2003

ART. 3º, §1º, DA LEI 9.718, DE 1998. INCONSTITUCIONALIDADE. ALARGAMENTO. BASE DE CÁLCULO. RECEITAS NÃO OPERACIONAIS. SUBVENÇÕES. EXCLUSÃO.

A redação do artigo 3º, § 1º, da Lei nº 9.718, foi considerada inconstitucional em virtude alargamento da base de cálculo pelo Supremo Tribunal Federal.s não operacionais. No caso, as subvenções recebidas devem ser consideradas como receita não operacional.

Recurso de Ofício Negado. Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso de ofício e dar provimento parcial ao recurso voluntário, para excluir da base de cálculo os valores relativos às receitas de subvenção e considerar o valor de R\$ 1.140.893,00, da conta "Reserva de Incentivos Fiscais de ICMS" em Dezembro de 2002.

(assinatura digital)

Paulo Guilherme Déroulède - Presidente

(assinatura digital)

Sarah Maria Linhares de Araújo Paes de Souza - Relatora

Participaram do julgamento os Conselheiros: Paulo Guilherme Déroulède (Presidente), José Fernandes do Nascimento, Maria do Socorro Ferreira Aguiar, José Renato

Pereira de Deus, Sarah Maria Linhares de Araújo Paes de Souza, Jorge Lima Abud, Raphael Madeira Abad e Walker Araújo.

Relatório

Por bem retratar os fatos, adota-se o relatório da DRJ/Belém, fls. 990 e seguintes¹:

Trata-se de auto de infração de Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins, fls. 871/890, ciência em 22/09/2003, sobre valores não declarados e não recolhidos, no montante de R\$ 17.510.343,56, neste incluídos multa de ofício e juros de mora.

2.) O auto de infração teve origem, segundo descrição dos fatos de fl. 873 e Termo de Verificação de fls. 879/881, da constatação de insuficiência de recolhimento de Cofins nos períodos de janeiro de 2002 a março de 2003. As receitas mensais e as exclusões da base de cálculo foram obtidas por meio dos livros razão, segundo demonstrativos de fls. 882/889. A partir das bases de cálculo apuradas, subtraiu-se os valores declarados em DCTF e/ou recolhidos. Não foram considerados os valores declarados nas retificadoras apresentadas pelo contribuinte em maio/2003, uma vez que as mesmas não teriam validade por terem sido apresentadas depois de iniciado o procedimento fiscalizatório e após a lavratura da intimação específica referente às verificações obrigatórias.

3. Não concordando com a autuação, o contribuinte apresentou Impugnação de fls. 895/924, em que apresenta os seguinte argumentos, em resumo:

a) O auto de infração não mereceria ser mantido, uma vez que parte do crédito tributário já se encontraria devidamente extinta e outra parte seria inexistente, eis que não seriam passíveis de tributação pela Cofins;

b) Parte do crédito tributário (09/2002, 11/2002 e 12/2002, nos montantes de R\$ 746.101,58, R\$ 1.370.029,54 e R\$ 891.379,39) foi compensada com saldo negativo de IRPJ (1997 a 2000), conforme constaria nos processos 10283.000050/2001-19 (09/2002) e 10283.0094787/2001-19 (11/2002 e 12/2002). Estes débitos, que estariam na DCTF retificadora não considerada pela fiscalização, já estariam extintos por força da entrega das declarações de compensação.

c) De acordo com o art. 1º da Portaria Conjunta PGFN/SRF n. 03, de 01 de setembro de 2003, a impugnante poderia apresentar até 31/10/2003 a discriminação do débito consolidado no PAES. Desta forma, os débitos listados à fl. 971, incluídos no parcelamento PAES (Lei n. 10.684/2003), estariam confessados e com exigibilidade suspensa, não podendo ser cobrados nos autos do auto de infração.

¹ Todas as páginas, referenciadas no voto, correspondem ao e-processo.

d) O contribuinte afirma que os autuantes não poderiam incluir na base de cálculo da Cofins os incentivos fiscais concedidos pelo Governo do Estado do Amazonas referente ao ICMS, visto que tais incentivos seriam Subvenções para Investimento (e não subvenção de custeio), que objetivariam a ampliação da linha de produção da empresa, e, deste modo, não passariam pela conta receita e seriam registrados diretamente na conta Reserva de Capital (art. 443, I, do RIR/99). O conceito de receita trazido pela Lei 9.718/98 seria inconstitucional. Mesmo que fossem subvenções de custeio, não teriam a natureza de receita, pois significariam recuperação de despesas/custos.

e) A fiscalização cometeu uma série de pequenos erros que trouxe base tributável para o contribuinte, especialmente no que se refere às devoluções e outros descontos que deveriam ser considerados.

4. A fim de melhor instruir os autos, a DRJ Belém, através do despacho de fls. 936/938, solicitou à Unidade de Origem diligência no sentido de:

a) que colhesse comprovação da adesão do Impugnante ao PAES e sob o teor da declaração de que trata a Portaria Conjunta PGFN/SRF n. 03, de 01 de setembro de 2003.

b) informar sobre o resultado das declarações de compensação trazidas às fls. 46, 48 e 49 (Anexo I).

c) informar se os créditos tributários lançados de ofício foram objeto de parcelamento, informando a data do pedido e o resultado decisório.

d) juntar cópia dos processos 10283.000050/2001-19, 10283.0094787/2001-19, 10283.009479/2001-63 e 10283.009480/2001-98.

5. Em atendimento, a DRF Manaus juntou os documentos de fls. 939/976, confirmou a adesão ao PAES, apresentou telas das pastas de declaração PGD-PAES e anexou copiados processos 10283.000050/2001-19, 10283.009478/2001-19, 10283.005151/2004-11 e 10283.002386/2001-31. Confirmou a compensação de parte do crédito tributário (09/2002, 11/2002 e 12/2002, nos montantes de R\$ 746.101,58, R\$ 1.370.029,54 e R\$ 891.379,39) com saldo negativo de IRPJ (1997 a 2000), conforme despacho de fl. 976.

A DRJ/Belém julgou parcialmente procedente a impugnação, cuja ementa é colacionada abaixo:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Ano-calendário: 2002, 2003

COFINS. SUBVENÇÕES. INCIDÊNCIA.

Sendo as subvenções, tanto as para investimento quanto as correntes para custeio, integrantes, respectivamente, dos resultados não-operacionais e operacionais das pessoas jurídicas, resulta que, em qualquer das situações, comporão a base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep.

INCONSTITUCIONALIDADE - INAPRECIACÃO NA ESFERA ADMINISTRATIVA COMPETÊNCIA DO PODER JUDICIÁRIO - A argüição de inconstitucionalidade ou ilegalidade não pode ser apreciada na esfera administrativa porque é prerrogativa exclusiva do Poder Judiciário.

A decisão da DRJ/Belém reconheceu que parte do débito foi incluído no Programa de Parcelamento Especial - PAES e outra parte foi objeto de compensação com saldo negativo de IRPJ, razão pela qual houve a exclusão de parte do crédito, o que originou o Recurso de Ofício.

Portanto, há Recurso de Ofício e Recurso Voluntário. O contribuinte, irressignado, apresentou Recurso Voluntário, no qual, fls. 1034 e seguintes, alega em síntese:

1. Foi correta a exclusão dos valores incluídos no PAES;

2. Ressalta que há diferença entre valores apurados como base de cálculo da COFINS na escrituração do Razão da Recorrente e o valor lançado pela fiscalização, descrito no Termo de Verificação Fiscal, parte integrante do Auto de Infração. O termo reproduziria um valor de R\$ 1.700.545,47 e, conforme se verifica no Razão referente ao período de Dezembro de 2002 (Doc. 03), a movimentação da conta "Reserva de Incentivos Fiscais de ICMS" em Dezembro de 2002, em verdade, foi de R\$ 1.140.893,00, ou seja, R\$ 559.652,47 a menor do que o valor constante no Termo informado pela fiscalização, o que faz com que ela pleiteia pela nulidade do lançamento;

3. Erro no Cálculo das Devoluções de Venda e das Vendas Canceladas do Período do período de Dez/2002 a Mar/2003. Explica a Recorrente que os valores registrados no razão das contas "vendas canceladas" (nº 312.010.100.001) e "devolução vendas ex. anterior" (nº 419.074.500.001) correspondem ao valor da nota fiscal cancelada diminuído da Contribuição ao PIS. Ou seja, para se obter o valor efetivo da Nota Fiscal cancelada, passível de exclusão da base de cálculo da COFINS, é necessário reajustar o valor do razão para incluir a Contribuição ao PIS.

Assim, no cálculo das exclusões da base de cálculo da COFINS, devem ser computados apenas os valores lançados a débito nas contas "vendas canceladas" e "devolução vendas ex. anterior";

3. Pleiteia pela não tributação das subvenções de investimentos pela COFINS, faz uma explicação do que seria a receita da subvenção e argumenta que se os incentivos fiscais recebidos pela Recorrente não são subvenção para investimento, mesmo assim tais valores não devem ser tributados pela COFINS, haja vista constituírem mera recuperação de despesas, não se enquadrando no conceito de "rendas auferidas pela pessoa jurídica";

4. Traz a inconstitucionalidade da Lei 9.718, de 1998, reconhecida pelo Supremo Tribunal Federal;

5. Por fim, discorre que há uma dupla tributação e afirma que ao ser beneficiada com a restituição do ICMS pago anteriormente, a Recorrente não reconhece tal

valor como receita bruta, eis que, ao contrário, estar-se-ia tributando novamente o mesmo ICMS que já compusera a base de cálculo da COFINS na venda da mercadoria. O ICMS restituído é o mesmo que fora acrescido ao preço das mercadorias e tributado pela COFINS. O fato de sua restituição ser posterior não significa não se tratar do mesmo ICMS pago anteriormente.

O feito foi convertido em diligência duas vezes, fls. 1098/1103, e 1363 e seguintes.

É o relatório.

Voto

Conselheira Sarah Maria Linhares de Araújo Paes de Souza, Relatora.

1. Dos requisitos de admissibilidade

Há recurso de ofício, interposto conforme Portaria MF n.º 375, de 07 de dezembro de 2001, então vigente, e atendendo à atual Portaria MF nº 63, de 09 de fevereiro de 2017.

Há recurso voluntário tempestivo e de matéria que pertence a este colegiado.

2. Do Recurso de Ofício

O recurso de ofício refere-se à parte do débito, que foi incluído no Programa de Parcelamento Especial - PAES e outra parte foi objeto de compensação com saldo negativo de IRPJ.

2.1. Da compensação

Conforme demonstrado no acórdão da DRJ/Belém, fls. 992, a unidade de origem confirmou a compensação dos períodos de 09/2002, 11/2002 e 12/2002:

17. A Unidade de Origem confirmou a compensação de parte do crédito tributário (09/2002, 11/2002 e 12/2002, nos montantes de R\$ 746.101,58, R\$ 1.370.029,54 e R\$ 891.379,39) com saldo negativo de IRPJ (1997 a 2000), conforme despacho de fl. 976. Desta forma, tendo-se em vista a homologação das compensações, que tem a mesma natureza do lançamento, é improcedente outro lançamento dos mesmos valores.

E de informação do Serviço de Orientação e Análise Tributária - SEORT, tem-se que, fls. 987:

Ratificando as informações prestadas pelo interessado em sua impugnação à fl. 899, foram compensados (e portanto extintos) os valores R\$ 746.101,58; 1.370.029,54 e 891.379,39, referentes aos PAs 09, 11 e 12/2002 do tributo 2172, respectivamente nos processos 10283.000050/2001-19 (o 1º débito) e 10283.009478/2001-19 (os demais). A declaração de compensação do débito 2172 PA 09/2002 foi protocolizada em

02/12/2002, em substituição ao pedido de compensação anteriormente apresentado em 13/06/2001 (fls. 202-204 do processo 10283.000050/2001-19). Quanto às declarações de compensação dos débitos 2172 PAs 11 e 12/2002, foram protocolizadas em 02/12/2002 e 15/01/2003, respectivamente, tendo a 1ª substituído o pedido de compensação protocolizado em 07/12/2001 (fls. 01-02, 292-293 e 297 do processo 10283.009478/2001-19).

(grifos não constam no original)

Portanto, diante de informação, prestada pela própria unidade de origem, os períodos de setembro, novembro e dezembro de 2002, foram compensados não merecendo qualquer tipo de reforma na decisão da DRJ/Belém.

2.2. Do PAES

A outra parte do débito excluída pela decisão de origem, é aquela concernente ao valor que foi incluído no PAES, fls. 993:

18. A DRF Manaus juntou os documentos de fls. 939/976, confirmou a adesão ao PAES, apresentou telas das pastas de declaração PGD-PAES. Nos extratos de fls. 959 figura como incluídos no parcelamento débitos lançados neste processo 10283.005505/2003-46. Já os extratos de fls. 929/933 aferem quais os débitos que foram incluídos no PAES, oriundos destes autos: os transferidos para o processo 10283.006442/2003-45, e que conferem com os apontados na Impugnação, fls. 902.

Portanto, observa-se que há dois processos administrativos, quais sejam, os de número 10283.005505/2003-46 - período de apuração de 2003 - e o de número 10283.006442/2003-45 - período de apuração de 2004 - , que se referem ao PAES. Tais informações estão contidas nas fls. 940 a 944. Por tal motivação, mantém-se o que foi decidido na DRJ/Belém

3. Recurso Voluntário

3.1. Do alargamento da base de cálculo - subvenção

A Recorrente faz longa argumentação sobre o conceito de subvenção para investimento e recuperação de despesas. O cerne da controvérsia é o alargamento da base de cálculo, pela Lei nº 9.718, de 1998.

O período de autuação, qual seja de 31 de janeiro de 2002 a 31 de março de 2003, teve fundamento na Lei nº 9.718, de 1998, regime da COFINS cumulativa:

Lei nº 9.718, de 1998

Art. 2º As contribuições para o PIS/PASEP e a COFINS, devidas pelas pessoas jurídicas de direito privado, serão calculadas com base no seu faturamento, observadas a legislação vigente e as alterações introduzidas por esta Lei.

Art. 3º O faturamento a que se refere o artigo anterior corresponde à receita bruta da pessoa jurídica.

§ 1º Entende-se por receita bruta a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas. (Revogado pela Lei nº 11.941, de 2009)

Pela redação do artigo 3º, § 1º, da Lei nº 9.718, a receita bruta seria a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica. Contudo, o Supremo Tribunal Federal reconheceu a inconstitucionalidade do alargamento da base de cálculo, vide ementa abaixo:

*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. Min. ILMAR GALVÃO, DJ de 1º.9.2006; REs nos 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.***

(RE 585.235MG QO-RG; Relator Ministro Cezar Peluso; Data do julgamento: 10/09/2008)

Diante da inconstitucionalidade reconhecida, o § 1º, do artigo 3º, da Lei nº 9.718, de 1998, foi revogado pela Lei nº 11.941, de 2009.

No presente caso, as receitas tributadas foram **subvenções** recebidas do Governo do Amazonas, **de natureza não operacional**, com fundamento no § 1º, do artigo 3º, da Lei nº 9.718, de 1998.

No âmbito do regimento interno deste Egrégio Tribunal Administrativo, existe previsão normativa em seu artigo 62, inciso II, anexo II, sobre a obrigatoriedade de se observar os precedentes em caso de lei que já tenha sido declarada inconstitucional por decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal:

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:

I - que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal; (Redação dada pela Portaria MF nº 39, de 2016)

Nesse sentido, tudo aquilo que for considerado receita não-operacional, no caso subvenção recebida do Estado do Amazonas, em virtude do alargamento da base de cálculo, deve ser excluído do auto de infração, reformando-se, neste aspecto, o acórdão da DRJ/Belém.

3.2. Dos erros na apuração da base de cálculo da COFINS

3.2.1. Do mês de dezembro de 2002

O primeiro erro apontado pela Recorrente refere-se à diferença entre valores apurados como base de cálculo da COFINS na escrituração do Razão da Recorrente e o valor lançado pela fiscalização, descrito no Termo de Verificação Fiscal, parte integrante do Auto de Infração.

O termo reproduziria um valor de R\$ 1.700.545,47 e, conforme se verifica no Razão referente ao período de Dezembro de 2002, documento 03 anexo ao Recurso Voluntário, a movimentação da conta "Reserva de Incentivos Fiscais de ICMS" em Dezembro de 2002, em verdade, foi de R\$ 1.140.893,00, ou seja, R\$ 559.652,47 a menor do que o valor constante no Termo informado pela fiscalização, o que faz com que ela pleiteia pela nulidade do lançamento.

De fato, pela análise das fls. 1011, documento 03 anexado ao Recurso Voluntário, na conta contábil 241030400002, Reserva Incent. Fiscais ICMS, o valor consubstanciado no razão é de R\$ 1.140.893,00. Ademais, em petição apresentada pela Recorrente, fls. 18 e seguintes, na fls. 30, encontra-se o razão geral de dezembro de 2002, com o mesmo valor.

Do Termo de Verificação Fiscal, fls. 1126, há uma planilha com a base de cálculo da conta Reserva de Incentivo Fiscais ICMS no valor de R\$ 1.700.545,47, sem qualquer justificativa, por tal motivo, reforma-se a decisão da DRJ/Belém para considerar o valor de R\$ 1.140.893,00, da conta "Reserva de Incentivos Fiscais de ICMS" em Dezembro de 2002.

3.2.2. Cálculo das devoluções de venda e das vendas canceladas do período de dezembro de 2002 a março de 2003

A Recorrente alega que segundo o demonstrativo de cálculo que acompanha o auto de infração, a fiscalização abateu da base de cálculo da COFINS a título de "vendas canceladas" e "devoluções de venda ex. anterior" o saldo do razão dessas contas dos meses de dezembro de 2002 a março de 2003. E argumenta *in verbis*, fls. 1040 e seguintes:

Apesar da sua aparente correção, tal procedimento conduz à majoração indevida da COFINS desse período.

A partir de dezembro de 2002, a Recorrente passou a apurar a Contribuição ao PIS pela sistemática não-cumulativa, isto é, descontando da contribuição a pagar os créditos autorizados pelo art. 3º da Lei nº 10.637/02.

Assim, a Contribuição ao PIS a recolher do período era calculada pela Recorrente mediante a aplicação da alíquota de 1,65% sobre, dentre outras, as receitas de venda das mercadorias, descontados os créditos autorizados pela legislação.

Uma vez devolvida ou cancelada uma venda, a Recorrente procedia ao registro do valor líquido da devolução e do crédito respectivo em contas distintas.

Tendo em vista a necessidade de manter esse controle, ocorrida a devolução de uma mercadoria ou o cancelamento de uma venda, a Recorrente expurgava do valor da Nota Fiscal a

Contribuição ao PIS recolhida, pois esse valor era controlado em conta específica de créditos desse tributo.

*Desse modo, os valores registrados no razão das contas "vendas canceladas" (nº 312.010.100.001) e "devolução vendas ex. anterior" (nº 419.074.500.001) correspondem ao valor da nota fiscal cancelada diminuído da Contribuição ao PIS. **Ou seja, para se obter o valor efetivo da Nota Fiscal cancelada, passível de exclusão da base de cálculo da COFINS, é necessário reajustar o valor do razão para incluir a Contribuição ao PIS.***

Não bastasse isso, a d. fiscalização considerou como devoluções de venda e vendas canceladas apenas o saldo dessas contas, isto é, o embate entre débitos e créditos.

*Ocorre que, conforme se verifica dos razões cuja juntada ora se requer (doc. 04), **os lançamentos a crédito nessas contas têm a única finalidade de transferir para a matriz (localizada em Manaus) o registro das devoluções de venda e as vendas canceladas registradas pela filial.***

Isso significa que tais lançamentos têm a função exclusiva de registrar uma transferência de valores da filial para a matriz, que deve centralizar a contabilidade e a apuração das contribuições sociais.

Assim, no cálculo das exclusões da base de cálculo da COFINS, devem ser computados apenas os valores lançados a débito nas contas "vendas canceladas" e "devolução vendas ex. anterior".

A fiscalização no Termo de Verificação Fiscal, fls. 1126 e seguintes, seguiu neste aspecto o livro razão, apresentado pela Recorrente, fls. 1012 e seguintes, não tendo qualquer tipo de obrigação em reajustar o valor do razão a fim de incluir a contribuição para o PIS/Pasep, sendo que tal obrigação cabe à Recorrente. Ademais, não há como considerar tão somente o valor a débito das contas das "vendas canceladas" e "devolução de vendas", devendo a fiscalização seguir o livro razão. Por tal motivo, indefere-se a presente argumentação, mantendo neste aspecto o que foi decidido na DRJ/Belém.

4. Conclusão

Por todo o exposto, conheço o Recurso de Ofício e o Recurso Voluntário, sendo que nego provimento ao Recurso de Ofício e concedo provimento parcial ao Recurso Voluntário para excluir tudo aquilo que não for considerado receita não-operacional, em virtude do alargamento da base de cálculo, no caso subvenções recebidas do Governo do Amazonas, e considerar o valor de R\$ 1.140.893,00, da conta "Reserva de Incentivos Fiscais de ICMS", em Dezembro de 2002.

Sarah Maria Linhares de Araújo Paes de Souza

