



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

Processo nº 10380.009929/2004-62
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3402-001.846 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 18 de julho de 2012
Matéria PIS/COFINS
Recorrente M Dias Branco Indústria e Comercio de Alimentos Ltda
Recorrida DRJ Fortaleza (CE)

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 1999, 2000, 2001, 2002, 2003

Ementa:

BASE DE CÁLCULO. ALARGAMENTO. APLICAÇÃO DE DECISÃO INEQUÍVOCA DO STF. POSSIBILIDADE.

Nos termos regimentais, pode-se afastar a aplicação de dispositivo de lei que tenha sido declarado inconstitucional por decisão plenária do Supremo Tribunal Federal.

Afastado o disposto no § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718/98 por sentença proferida pelo plenário do Supremo Tribunal Federal, com trânsito em julgado, a base de cálculo do PIS e da Cofins, até a vigência das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, voltou a ser o faturamento, assim compreendida a receita bruta da venda de mercadorias, de serviços e de mercadorias e de serviços.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da **4ª câmara / 2ª turma ordinária** da terceira **SEÇÃO DE JULGAMENTO**, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso voluntário, nos termos do voto do relator.

GILSON MACEDO ROSENBERG FILHO – Relator e Presidente Substituto

EDITADO EM: 03/04/2013

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros João Carlos Cassuli Junior, Sílvia de Brito Oliveira, Fernando Luiz da Gama Lobo D Eca, Francisco

Mauricio Rabelo de Albuquerque Silva. O Presidente Substituto da Turma assina o presente acórdão em face da impossibilidade, por motivos de saúde, da Presidente Nayra Bastos Manatta.

Relatório

Como forma de elucidar os fatos ocorridos até a decisão da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento, colaciono o relatório do Acórdão recorrido, *in verbis*:

M Dias Branco Indústria e Comércio de Alimentos Ltda., inscrito no CNR1 sob o nº 07.206.816/0001-15, teve contra si lavrado auto de infração da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social - Cofins, fls. 03/20, para formalização e cobrança do crédito tributário nele estipulado no valor total de R\$ 57.415.845,77, inclusive encargos legais, decorrente das infrações a seguir sintetizadas:

001. COFINS FATURAMENTO. DIFERENÇA APURADA ENTRE O VALOR ESCRITURADO E O DECLARADO/PAGO - COFINS (VERIFICAÇÕES OBRIGATÓRIAS)

Durante os procedimentos de verificações obrigatórias foram constatadas divergências entre os valores declarados em DCTF e os valores devidos, apurados a partir de escrituração do sujeito passivo, conforme quadros demonstrativos em anexo e explicações que se seguem, razão porque as diferenças levantadas estão sendo objeto de lançamento de ofício no presente auto de infração.

Com relação as receitas e suas deduções, integrantes do grupo de contas 5.1., os valores constantes dos Demonstrativos de Apuração da Base de Cálculo (docs. de fls. 26 a 35) correspondem aos apurados na escrituração contábil.

A partir do período de apuração Março/2001, foi utilizada como dedução a parcela do ICMS Substituição Tributária exigido na forma do Protocolo ICMS IV 46/2000, conforme autorizado pelo Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 19/2004, bem como da Norma de Execução IV 03/2004 do Secretário da Fazenda do Estado do Ceará (fls. 53/54). Referido valor foi apurado com base nos controles internos da empresa.

Já o item, dos mesmos demonstrativos, relativo à rubrica 6.2.3.1.40 — VARIAÇÕES MONETÁRIAS PASSIVAS, embora corresponda à sua conta de despesas financeiras, tem nele registrado, em todos os anos, valores creditados na dita rubrica como contrapartida da diminuição de obrigações em moeda estrangeira, por valorização da moeda nacional. Tais créditos, pois, deveriam ter sido registrados como variações ativas e composto a base de cálculo da contribuição declarada pelo sujeito passivo.

Relativamente às contas de passivo do grupo 2.2.1.1.01, as mesmas espelham os valores escriturados de subvenções

auferidas a título de incentivo fiscal dos Estados do Ceará e do Rio Grande do Norte, conforme a seguir relatado por cada um dos incentivos. São, portanto, receitas que também deveriam ter composto a base de cálculo da contribuição declarada pelo sujeito passivo.

A empresa fiscalizada é titular de incentivos fiscais do Fundo de Desenvolvimento Industrial do Ceará. - FDI, através do Programa de Incentivo ao Funcionamento de Empresas - PROVIN, conforme contrato celebrado, em 23/12/1992, por sua sucedida — Empresa Comercial e Industrial de Produtos Vegetais Ltda. CNPJ nº 11.743.044/0001-28 (incorporada em 28/01/1999), a Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará e o Banco do Estado do Ceará S/A - BEC, este na condição de interveniente do referido FM (docs. de fls. 65 a 80).

O FDI/PROVIN subvenciona parte do ICMS devido pela empresa, sob condição resolutiva, através de renúncia fiscal destinada ao capital de giro, nos termos estipulados nas Cláusulas Primeira, subitem 1.3, e Quarta do contrato. Resta claro, pois, que não se trata de subvenção para investimento, mas para capital de giro.

A referida renúncia fiscal corresponde a 50% do valor financiado do ICMS, inclusive os encargos contratuais, sob a única condição de que tal valor seja pago na data aprazada para o vencimento, configurando as situações previstas nos arts. 116, II, e 117 . II. ambos do CTN.

Portanto, o valor do ganho decorrente da subvenção já deveria ter sido reconhecido por ocasião do financiamento do ICMS. Ocorre que a empresa tem contabilizado o ganho apenas por ocasião da liquidação do financiamento e através de transferência, da conta representativa da obrigação com o agente financeiro BEC, para conta de Reserva de Subvenção (Patrimônio Líquido).

Os valores das subvenções — principal financiado mais encargos contratuais — foram apurados através dos lançamentos contábeis efetuados na conta de passivo 2.2.1.1.01.0086 — PROVIN/BEC-CONTRATO 440070/4 e encontram-se relacionados no "DEMONSTRATIVO DA SUBVENÇÃO DO ICMS/PROVIN", fls. 36/46, cujos totais, correspondentes a 50% dos lançamentos, estão sendo arrolados para a tributação.

Idêntica situação se apresenta quanto ao contrato celebrado em 19/04/2002 pela fiscalizada, a Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará e o Banco do Estado do Ceará S/A este ultimo como interveniente do referido FDI (docs. de fls. 81/84).

Desta feita a renúncia fiscal corresponde a 75% do valor financiado do ICMS - Cláusula Quarta, 4.1 e 4.2.

Os valores das subvenções — principal financiado mais encargos contratuais foram apurados através dos lançamentos

contábeis efetuados na conta de passivo 2.2.1.1.01.0126 — BEC PROVIN CONTRATO 033.03321 e encontram-se relacionados no "DEMONSTRATIVO DA SUBVENÇÃO DO ICMS/PROVIN" fls. 47/48, cujos valores totais anuais, correspondentes a 75% dos lançamentos, estão sendo arrolados para a tributação.

A empresa é titular de incentivos fiscais do Programa de Apoio ao Desenvolvimento Industrial do Rio Grande do Norte — PROADI, conforme contrato celebrado, em 29/01/1999, por sua sucedida — Grande Moinho Potiguar e Indústria de Massas Ltda. - CNPJ nº 02.455.935/0001-98 (incorporada em 28/01/2000), e o Banco do Brasil S/A. Em função da incorporação, o direito foi transmitido a fiscalizada, conforme contrato celebrado entre esta e a Agência de Fomento Rio Grande do Norte S/A.

O PROADI subvenciona parte do ICMS devido pela empresa, sob condição resolutiva, através de renúncia fiscal destinada à formação do ativo, nos termos estipulados nas Cláusulas Primeira e Sexta do contrato.

A referida renúncia fiscal corresponde a 99% do valor financiado do ICMS, inclusive os encargos contratuais, que se dá dois meses após o financiamento, configurando as situações previstas nos arts. 116, II, e 117, II, ambos do CTN.

Portanto, o valor do ganho decorrente da subvenção já deveria ter sido reconhecido por ocasião do financiamento do ICMS. Ocorre que a empresa tem contabilizado o ganho apenas por ocasião da liquidação do financiamento e através de transferência, da conta representativa da obrigação com o agente financeiro Banco do Brasil, para conta de Reserva de Subvenção (Patrimônio Líquido).

Os valores das subvenções — principal financiado mais encargos contratuais — foram apurados através dos lançamentos contábeis efetuados na conta de passivo 2.2.1.1.01.0101 — PROADI/BB-CONTRATO 99/04 e encontram-se relacionados no "DEMONSTRATIVO DA SUBVENÇÃO DO ICMS/PROADI fls. 49 a 52, cujos valores totais anuais, correspondentes a 99% dos lançamentos, estão sendo arrolados para a tributação.

Inconformado com a exigência da qual tomou ciência em 29/10/2004 o contribuinte apresentou impugnação em 30/11/2004, fls. 97/128, fundamentando sua defesa nos argumentos abaixo elencados:

- em preliminar, aduz que são nulas as exigências de Cofins referentes aos fatos geradores do período de janeiro de 1999 à setembro de 1999, porquanto fulminadas pela decadência;

- baseia-se a constatação da decadência no art. 150, § 4º, do CTN. como na jurisprudência do Primeiro Conselho de Contribuintes, da Câmara Superior de Recursos Fiscais e do Superior Tribunal de Justiça;

- o novo lançamento, em 29/10/2004, surge sem que a Fazenda tivesse o direito de exigir as diferenças relativas ao período de janeiro a setembro de 1999, posto já ter sido atingido pela decadência;

- suscita a nulidade do auto de infração por encontrar-se eivado de vícios, uma vez que não preenche os requisitos previstos no art. 10 do Decreto nº 70.235/72, relativamente descrição dos fatos;

- aduz o contribuinte que a autoridade fiscal lavrou o auto de infração sem descrição detalhada dos fatos que, supostamente, acarretaram a falta de recolhimento ou o recolhimento a menor de tributos, restringindo-se a sumariar as conclusões;

- após detalhada análise do auto de infração verificou que a descrição dos fatos e os demonstrativos acostados à referida autuação não fornecem subsídios à interpretação real dos fatos de suposta infração cometida, de modo que não foi possível a identificação dos reais e completos motivos que ensejaram a peça de exação fiscal;

- resta demonstrado que a autuação fiscal incorreu em clara nulidade, por não ter descrito, com clareza, a suposta infração cometida pelo requerente. Nesses casos, o Egrégio Primeiro Conselho de Contribuintes vem declarando a insubsistência de autuações fiscais, conforme se infere das ementas de Acórdãos transcritas as Os. 102;

- a regularidade do lançamento condiciona-se à descrição de um fato concreto e que, por sua vez, deve se enquadrar na hipótese tributária legalmente prevista. Daí a necessidade de que esta descrição seja clara e precisa, de forma a possibilitar a verificação inequívoca, do fato em que se funda o lançamento. permitindo, ainda, o exercício da ampla defesa por parte do sujeito passivo da obrigação tributária correspondente;

- o auto de infração carece da necessária motivação, evidenciando o cerceamento de defesa do impugnante, que fica desfalcado de elementos objetivos essenciais impugnação do crédito tributário reclamado, pois desconhece o próprio entendimento dos agentes fiscais sobre o conteúdo, sentido e alcance da infração que lhe foi imputada;

- o autuante incluiu valores na base de cálculo da Cofins que o impugnante, ao tentar recompor tais valores, identificou-os como possivelmente discutidos em ações judiciais ainda em curso. Não se pode afirmar que tais valores fazem referência a estas ações uma vez que este descritivo não foi apresentado ao impugnante;

- "contudo, havendo a possibilidade acima descrita, é de suma relevância destacar que ao analisar a presente impugnação, esta E. Turma de Julgamento não deverá aplicar a interpretação dada ao disposto no artigo 38, da Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980, pelo ADN/COSIT nº03/96, ou seja, que a

propositura de ação judicial pelo contribuinte, mesmo que anterior à autuação fiscal, implica em renúncia à esfera administrativa;

- "isto porque, ao se fazer a interpretação da referida norma, fica claro que o legislador pretendeu considerar apenas as hipóteses em que ocorre o (ajuizamento de medida judicial pelo contribuinte após a lavratura do auto de infração, para que ele, ou os seus efeitos, sejam desconsiderados (ação anulatória do ato declarativo da dívida, ação de repetição de indébito, mandado de segurança contra ato coator da autoridade que realizou a autuação);

- a base de cálculo da Cofins, prevista no artigo 2º da Lei Complementar nº 70/91 é o faturamento mensal, definido como "a receita bruta das vendas de mercadoria. De mercadorias e serviços, e de serviços de qualquer natureza";

- a Lei nº 9.718/98 passou a determinar que a Cofins incidiria sobre o faturamento correspondente à receita bruta, assim entendida a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada;

- à época da edição da Lei nº 9.718/98, não poderia o legislador pretender alargar o conceito de faturamento para fins de tributação do PIS e da Cofins, por falta de autorização constitucional. Ao fazê-lo, o legislador ordinário acabou editando norma inconstitucional e, portanto, de acordo com o entendimento do STF, inválida e nula;

- posteriormente, pretendendo alterar a Constituição para o alargamento da base de incidência da contribuição ou criação de nova contribuição, o Congresso promulgou a Emenda Constitucional nº 20, de 1998, que alterou a base tributável anteriormente contida na redação original do inciso I do artigo 195 da CF. de "faturamento" para a "receita bruta" ;

- entretanto, apesar de existir, atualmente, na Constituição Federal, autorização para a instituição de contribuição para o financiamento da seguridade social sobre "a receita", continua inválida a cobrança da Cofins com base na Lei nº 9.718/98, seja por inocorrência do fenômeno da (i) recepção da mencionada lei pela EC nº 20/98 ou (ii) por inexistência de autorização constitucional para a cobrança do PIS e da Cofins com base na receita e faturamento, como pretendeu o legislador ordinário fazer. A ordem constitucional nova revoga ordem constitucional antiga. Não há, desse modo, como sustentar que após a promulgação da EC nº 20/98 a norma teria sido recepcionada. A lei não pode ter "nova roupagem ou Fundamento de validade" de acordo com a nova Constituição se já não o tinha com a antiga;

- a base de cálculo da Cofins na forma da Constituição Federal de 1988 e das Leis Complementares e ordinárias que regem a matéria, é o "faturamento". No "faturamento" não se inclui o

ICMS devido por substituição tributária. ainda que este esteja contido no preço de venda e assim contabilizado;

- não há como considerar o ICMS retido e recolhido no regime de substituição tributária, como "faturamento", daí decorrendo que, a incidência de Cofins sobre tal valor é absolutamente ilegal e inconstitucional, já que se faz sobre base não prevista no texto da Constituição, nem nas leis que regem a matéria;

- esse ICMS não compõe a receita do contribuinte substituto, uma vez que não se refere a suas próprias vendas nem, tampouco, constitui "receita", independentemente da forma como for contabilizado. Trata-se, isto sim, de recuperação de encargo tributário, antecipadamente retido e recolhido, em substituição aos compradores da farinha de trigo;

- ate maio de 1997, o impugnante, como responsável pelo recolhimento do ICMS devido nas vendas subseqüentes de farinha de trigo, destacava e recolhia antecipadamente o tributo, em cada operação de saída que promovia. O montante do ICMS retido na fonte era informado destacadamente nas notas fiscais, não compondo o preço de venda. Em conseqüência, por óbvio, não havia incidência de Cofins sobre tais valores, que não eram registrados contabilmente na receita bruta de vendas;

- a partir da vigência do Decreto nº 24.464, de 23.05.97, o ICMS devido nas referidas saídas subseqüentes, passou a ser calculado por ocasião da entrada do trigo em grão no estabelecimento moageiro. Assim, objetivando o perfeito atendimento às normas estaduais, o valor do ICMS - substituto passou a integrar o custo de produção e, em conseqüência, a somar-se ao valor cobrado do destinatário da farinha de trigo;

- a cada entrada do trigo em grão, normalmente importado do exterior, o impugnante calcula e, no prazo legal, recolhe o ICMS. devido no regime de substituição tributária. Esse calculo abrange o ICMS relativo às suas próprias vendas e aquele correspondente às operações subseqüentes com trigo em grão, farinha de trigo e mistura de farinha de trigo, até o consumo final neste Estado, bem como. a saída dos produtos derivados de farinha de trigo como, por exemplo, macarrão e biscoitos, do estabelecimento industrial ou suas filiais;

- com a alteração produzida pelo Decreto Estadual no 24.464/97, o valor do ICMS, antecipado pela empresa moageira, ora impugnante, passou a integrar o preço final de venda dos produtos, implicando na majoração, absolutamente imprópria, da 'Receita Bruta de Vendas' dos produtos que fabrica e na incidência das contribuições sociais calculadas sobre o Faturamento

- todavia, tal parcela incrementada na receita do impugnante, de forma alguma constituía receita de sua atividade. Ora, o ICMS recolhido em decorrência da entrada de trigo em grão, abrange o imposto relativo as operações próprias do impugnante, resultante das vendas de seus produtos, assim como, aquele

referente as operações subseqüentes, com os mesmos produtos ou seus derivados;

- quanto ao ICMS relativo as próprias vendas do impugnante, não restam dívidas quanto à incidência da Cofins. haja vista que constitui o preço de venda, sendo o seu destaque nos documentos fiscais mera indicação. Entretanto, o ICMS relativo as operações subseqüentes, não deve, nem pode, integrar a base de cálculo da precitada exação conforme já se posicionou a Secretaria da Receita Federal através do PN-CST nº 77/86:

- ocorre que, diferentemente do caso retratado no PN-CST nº 77/86, o ICMS referente a substituição tributária do trigo em grão, não é cobrado destacadamente no documento fiscal, tendo em vista que a sua exigência, pelo ente estadual, ocorre no momento da aquisição da matéria-prima, sendo necessária a definição de critério para a determinação da parcela do imposto contida no valor total da nota fiscal, relativa as operações subseqüentes realizadas com os produtos vendidos pelo impugnante e aqueles deles derivados;

- "todavia, no entendimento do impugnante, as normas que regem a incidência nenhuma diferenciação impõem aos contribuintes. No que respeita ao ICMS substituto, basta, apenas, para não integrar a base de cálculo da contribuição, o fato jurídico da cobrança e pagamento do ICMS no regime de substituição tributária. Não importa a forma, importaria que esse ICMS não compõe a referida base de cálculo. A legislação não distingue a forma mas apenas o fato. A r. autoridade fiscal, entretanto, pretende distinguir a forma impondo diferenciação e provocando desrespeito ao princípio isonômico. Ademais, é fácil perceber que nenhuma razão lógica ou justa há que respeitem a diferença de capacidade contributiva, para que sejam discriminados os moinhos de trigo instalados no Estado do Ceará, fazendo com que lhes pese maior incidência tributária de contribuições sociais do que ocorre em outras unidades da Federação. Nada há na Constituição Federal e nas leis que regem a matéria, que possa levar o intérprete a tal conclusão que. diga-se de passagem, mostra-se desprovida de toda sensatez";

- "seria incrível e absurdo que a mera alteração na sistemática de cobrança do ICMS no Estado do Ceará, pudesse submeter o impugnante à pesada incidência tributária sobre valores que não constituem, de forma alguma, a base de cálculo do tributo em questão, o que restou definitivamente provado";

- por outro lado, qualquer pretensão no sentido de não permitir a exclusão de tais valores da base de cálculo da Cofins restou infundada com a publicação, em 28 de junho de 2004, do Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 19. Com o referido Ato, a SRF reconheceu expressamente o direito do impugnante e dos demais estabelecimentos moageiros instalados no Estado do Ceará de excluir da receita bruta de vendas a parcela do ICMS recolhido a título de substituição tributária, por ocasião da

importação do exterior, de trigo em grão, farinha de trigo e mistura de farinha de trigo;

- é importante ressaltar que a edição da norma acima visou única e exclusivamente esclarecer o disposto na legislação vigente, de modo a evitar eventuais injustiças decorrentes da interpretação equivocada das normas relativas a incidência da Cofins nas hipóteses que se tratam na presente impugnação. Assim, nenhuma situação legal nova se instaurou a partir da publicação do citado Ato Declaratório Interpretativo;

- dessarte, a exclusão do ICMS incidente sobre as importações de trigo - nos moldes previstos no Decreto do Estado do Ceará nº 24.464/97 - da base de cálculo da Cofins é inquestionavelmente legal;

- passa a examinar o conceito de faturamento e conclui que quaisquer "créditos" advindos da variação cambial não devem compor a base de cálculo da Cofins. A base de cálculo para incidência da Cofins é o faturamento da pessoa jurídica, e não as "receitas", como quer demonstrar o legislador. Assim, as variações cambiais, como entendidas pela fiscalização, já estariam de pronto não incluídas em tal base de cálculo;

- a variação cambial deve ser identificada pela representação formal de um valor em moeda nacional em sua equiparação em determinada moeda estrangeira. A variação cambial nada acresce ao objeto, ela somente altera sua forma de representação. Não modificando de nenhum modo sua substância;

- assim, qualquer variação cambial registrada na contabilidade, na realidade deve - ser entendida como somente a adequação da forma ao conteúdo. mesmo que tal registro represente um ganho contábil, não devendo ser levado em consideração para fins de tributação da Cofins;

- ademais, o ganho contábil registrado pela variação cambial positiva não passa de uma mera diminuição de um passivo, ou seja, de uma recuperação dessa despesa e não uma receita de variação cambial;

- nos termos do § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718/98. "receita auferida" deve ser entendida como ingresso novo de receita bruta que é agregado ao patrimônio da pessoa jurídica, devendo ser afastada desde logo qualquer possibilidade de "receita bruta" ser considerado como um simples lançamento contábil, ou aquilo que a contabilidade venha a reconhecer como tal, conforme entendimento de Ricardo Mariz de Oliveira, transcrito às 114;

- para que haja a característica de elemento tributável é necessário um resultado positivo advindo das atividades da pessoa jurídica, não sendo possível a confusão com suas despesas. As contribuições sociais só poderão incidir sobre o efetivo ingresso de recursos e nunca em razão de uma despesa;

- é cediço portanto que, as despesas não compõem a base de cálculo da Cofins, nem mesmo quando por via inversa, ou seja quando há uma mera redução de tais despesas, uma vez que tal redução, embora registre impactos patrimoniais, também não configura um novo "ingresso";

- "nos casos de registro de variação cambial positiva, portanto, temos uma vicissitude da despesa e não um novo ingresso. Conclui-se que neste caso, haverá um dispêndio menor na liquidação do passivo e não um novo auferimento de receitas";

- a variação cambial positiva, ou seja, o ganho contábil registrado pelo impugnante que reduz as despesas, não é passível de inclusão na base de cálculo da Cofins;

- de acordo com o auto de infração parte dos valores não utilizados pelo impugnante no cálculo da Cofins se referem as subvenções concedidas através de contratos baseados no PROVIN e PROADI. Por tratar-se de subvenções para investimento, os valores relacionados a estes programas não deveriam ter sido, como de fato não foram, computados como receitas nem incluídos na base de cálculo da Cofins;

- o chamado Fundo de Desenvolvimento Industrial do Ceará — FDI destina-se a custear os incentivos concedidos através do Programa de Incentivo ao Funcionamento de Empresas — PROVIN. O PROVIN representa um incentivo do Governo do Ceará para estimular à instalação, ampliação ou modernização de parques fabris no Estado. Este incentivo consiste em concessão de empréstimos por meio do Banco do Estado do Ceará — BEC, com recursos advindos do FDI. Os recursos do FDI provêm de parte da arrecadação do Imposto sobre Operações de Circulação de Mercadorias — ICMS. A característica fundamental deste benefício é a sua finalidade de estimular o crescimento e modernização do setor industrial do Ceará.;

- o PROVIN se utiliza de recursos do FDI, conforme se observa do Contrato de Mútuo em favor da Empresa Comercial e Industrial de Produtos Vegetais Ltda. e seus aditivos (Contrato 44.0070/4) e Contrato em favor de M. Dias Branco S/A — Comércio e Indústria — Divisão GME e seus aditivos (Contrato 33.0321). Em ambos contratos o BEC atua como órgão gestor do FDI, em favor e em benefício do desenvolvimento do setor industrial do Estado do Ceará;

- os objetivos do FDI e dos mútuos em favor das empresas são o incentivo implantação, realocização e ampliação de unidades fabris; incentivo a empresas fabricantes de componentes adquiridos fora do Estado do Ceará: promoção da diversificação e sofisticação da pauta de produção industrial cearense, conforme Decreto nº22.719-A, de 20/08/1993;

- trata-se, pois, de benefício relacionado ao investimento as atividades industriais desenvolvidas no Estado do Ceará. E. para que a empresa seja qualificada para receber tal benefício, mister

se faz uma análise criteriosa, pelos Órgãos competentes, do valor que esta empresa possa agregar para o Estado;

- inicialmente, as empresas apresentam Projeto de criação, modernização ou ampliação das instalações industriais visando a aprovação do empréstimo. Estes projetos são analisados pelo BEC, em conjunto com o Estado do Ceará, para se verificar o interesse do Estado em estimular este tipo de Projeto;

- uma vez aprovado, as partes celebram contrato, pelo qual o BEC se compromete a conceder empréstimo cujas liberações são mensais e prazo de vencimento de 36 meses, a contar de cada liberação. Neste empréstimo, a empresa beneficiária dispõe de taxa de juros inferior ao que encontraria caso fosse contratá-lo no mercado. Como condição para liberação dos empréstimos, está a obrigação da empresa beneficiária em cumprir fielmente com suas obrigações de recolhimento de ICMS ao Estado do Ceará.

- o contrato ainda prevê que, se e somente se, a empresa beneficiária efetuar o pagamento do empréstimo na data correta — ou seja, exatamente 36 meses após a liberação dos recursos — o BEC se compromete a conceder um desconto sobre o valor do principal devido. Caso a empresa beneficiária não cumpra o prazo avençado, esta não fará jus ao desconto;

- o PROVIN claramente se enquadra como um benefício fiscal, na medida em que cada concessão de empréstimo depende do efetivo pagamento do ICMS e, também, é baseada em percentual do ICMS efetivamente recolhido. Tanto é um benefício fiscal, que a Lei Complementar nº 24/1975 entendeu por bem incluir como os benefícios sujeitos à avaliação do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ) a quaisquer outros incentivos ou favores fiscais ou financeiro-fiscais, concedidos com base no Imposto de Circulação de Mercadorias;

- o impugnante teve seus projetos aprovados sob o âmbito do PROVEN, celebrando os contratos: (a) Contrato 44.0070/4 em 23/12/1992, prorrogado até dezembro de 2005; e (b) Contrato 33.0321, celebrado em 19/04/2002, com efeitos até 2017;

- o chamado Programa de Apoio ao Desenvolvimento Industrial do Rio Grande do Norte — PROADI, destina-se ao investimento das empresas localizadas no Rio Grande do Norte. O PROADI tem características semelhantes àquelas ressaltadas no PROVIN. Seu principal objetivo é apoiar e incrementar o desenvolvimento industrial do Estado do Rio Grande do Norte, conforme art. 1º do Decreto nº 13.723/97;

- trata-se, pois, de subvenção de investimento visando ao desenvolvimento industrial, cujas ferramentas são empréstimos concedidos em favor das empresas. A subvenção se condiciona ao comprometimento do Mutuário a instalar novas empresas e/ou aumentar a produção existente, recebendo em troca isenções parciais do ICMS devido no Estado do Rio Grande do Norte;

- a subvenção do PROADI só é concedida após o cumprimento de algumas condições e formalidades. No caso em tela, formou-se um Protocolo de Intenções entre o Estado do Rio Grande do Norte e a empresa Grande Moinho Potiguar e Indústria de Massas Ltda. (Protocolo Moinho Potiguar), incorporada ao ora impugnante. Neste documento, o impugnante se compromete a investir no Estado do Rio Grande do Norte, cumprindo as seguintes condições:

(a) Instalação no Rio Grande do Norte de unidade de fabricação de farinha de trigo, bem como fabricação de massas e produtos alimentícios em geral;

(b) Investimentos na empresa localizada neste Estado no valor médio de R\$ 40.000.000,00;

(c) Prazo de 18 meses para instalação da unidade.

- ou seja, o benefício fiscal não é concedido "sob única condição de que tal valor seja pago na data aprazada para o vencimento", na realidade é necessário efetivo investimento, como de fato foi implementado e está refletido nas cláusulas do "Protocolo Moinho Potiguar";

- após a assinatura do "Protocolo Moinho Potiguar", concedeu-se o benefício fiscal baseado no PROADI, através do Contrato de Mútuo firmado entre Grande Moinho e Indústria de Massas Ltda. e o Banco do Brasil S/A (Contrato 99/04), sob condição suspensiva do cumprimento de:

(a) Execução das condições do PROADI nos prazos determinados, sob pena de haver perda do financiamento;

(b) Adimplemento das parcelas relacionadas ao PROADI;

(c) Pagamento das obrigações trabalhista, tributária e previdenciárias;

(d) Manutenção da empresa no Estado pelo mesmo prazo do benefício, após a liquidação do financiamento.

- ainda conforme o Contrato 99/04, o Banco do Brasil se compromete a conceder empréstimo cujas liberações são mensais e prazo de vencimento de dois meses, a contar de cada liberação, conforme Cláusula Sexta. Neste empréstimo, a empresa beneficiária dispõe de taxa de juros inferior ao que encontraria caso fosse contratá-lo no mercado. Como condição para liberação dos empréstimos, está a obrigação da empresa beneficiária em cumprir fielmente com suas obrigações de recolhimento de ICMS ao Estado do Rio Grande do Norte;

- "por todo o exposto, o PROVIN e o PROADI "claramente se enquadra como um benefício) fiscal, na medida em que cada concessão de empréstimo depende do efetivo pagamento do ICMS e, também, é baseada em percentual do ICMS efetivamente recolhido. Tanto é um benefício fiscal, que a Lei Complementar nº 24/1975 entendeu por-

bem incluir como os

benefícios sujeitos a avaliação do Conselho Nacional de Política Fazendária — CONFAZ a quaisquer outros incentivos ou favores fiscais ou financeiro-fiscais, concedidos com base no Imposto de Circulação de Mercadorias":

- conforme art. 443 do RIR/99 equipara-se à subvenção para investimento a concessão de benefícios fiscais de isenção ou redução de impostos concedidos como estímulo implantação ou expansão de empreendimentos econômicos. Ora, no presente caso, o impugnante é beneficiário de incentivos que, claramente e pela legislação que os regem, servem para estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos. Foi justamente porque o impugnante expandiu seu parque industrial localizado no Ceará e instalou nova unidade industrial no Rio Grande do Norte que se qualificou como beneficiário do PROVIN e PROADI, respectivamente;

- "investimento" deve ser entendido na sua acepção lata. Ou seja, não se trata do "investimento" contábil, eis que, sob essa rubrica, na contabilidade das empresas, caberia apenas e tão-somente os investimentos permanentes em outras sociedades. Claramente, o "investimento" deve ser entendido como qualquer dispêndio necessário para a implementação, expansão ou manutenção dos empreendimentos econômicos. Sim, imagine operar uma indústria sem ter se tenha caixa para se investir no desenvolvimento de suas atividades operacionais — não há operação!

- quando um determinado investidor coloca dinheiro em uma empresa em troca de, por exemplo, capital, o investidor sabe que não necessariamente esse seu dinheiro será utilizado para aquisição de bens do ativo imobilizado. Ele sabe que seu investimento é importante para viabilizar a empresa como um todo — para que a empresa adquira bens para seu ativo imobilizado, mas também para que a empresa adquira estoques, contrate e pague seus funcionários, etc. E nem por isso, esse investidor deixa de chamar o dinheiro colocado na empresa como seu "investimento";

- o mesmo ocorre com o PROVIN e PROADI. Cuidam de benefícios fiscais que somente são concedidos como um estímulo para novos investimentos no Estado do Ceará e Rio Grande do Norte. E, ainda mais, para assegurar que os recursos serão devidamente aplicados, para que a empresa beneficiária passe a receber tais recursos destinados ao incentivo para novos investimentos, é, necessário que a empresa esteja operando;

- a caracterização de um aporte de recursos como "subvenção para investimento" depende, fundamentalmente, da finalidade que sustenta a entrega de recursos públicos ao particular. No caso em tela, a finalidade do PROVIN e PROADI é estimular desenvolvimento industrial. Esta finalidade, por si só, é suficiente para que o benefício se caracterize como sendo subvenção para investimento;

- de acordo com a Cláusula 6.2 do Contrato de Mútuo firmado entre impugnante e o BEC, é necessário para a concessão da subvenção, "utilizar todos os recursos do mútuo contratado por este instrumento, exclusivamente nos negócios normais relativos ao projeto apresentado e suas expansões futuras". Esta cláusula reitera mais uma vez a característica de estímulo ao investimento, própria do PROVIN. Ou seja, os recursos provenientes do mútuo visam a estimular a expansão e modernização da empresa, tratando-se, pois, de subvenção para investimento;

- o mesmo se percebe no "Protocolo Moinho Potiguar" firmado com base no PROADI, segundo o qual o Mutuário "compromete-se a instalar no Estado do Rio Grande do Norte uma unidade industrial, e tem por objetivo a moagem e industrialização do trigo em grão, para fabricação de farinha de trigo e demais produtos derivados";

- registrou todos os valores de subvenção para investimento em conta reserva de capital, conforme determina o art. 443 do RIR/99, observando o disposto no art. 182 da Lei das Sociedades Anônimas e o entendimento da Comissão de Valores Mobiliários em relação ao tratamento contábil aplicável as subvenções para investimentos;

- assim, foram cumpridas as condições expressamente listadas no art. 443 do RIR/99 para que se caracterize uma subvenção para investimento: (a) redução de impostos (ICMS) concedido como estímulo à expansão de empreendimentos econômicos; e (h) registro das subvenções como reserva de capital;

- no caso da Cofins, há de se destacar que, em se tratando de uma reserva de capital — e não de uma receita contabilizada no resultado do exercício — não há que se falar em incidência desta Contribuição, porque as subvenções para investimento não são receitas propriamente ditas;

- os aportes de subvenção para investimento jamais podem ser catalogados como receitas. Embora a lei não defina o que seja receita, em caráter geral, determina que as subvenções devem ser creditadas diretamente nas contas de capital e reserva de capital. Por consequência disso, verdadeiramente os define como "não receitas";

- assim, deve ser acatada a lição do Prof. Ricardo Mariz de Oliveira que "não é receita o ingresso de direito novo que, por sua natureza e por definição legal, represente capital social da pessoa jurídica ou reserva de capital";

- por consequência e expressa determinação legal, os valores registrados como reserva de capital correspondentes as subvenções para investimento recebidos pelo impugnante não podem de maneira alguma compor a base de cálculo da Cofins;

- as fls. 122/123 traz à colação decisões do Primeiro Conselho de Contribuintes que reconhecem a natureza de subvenção para

investimento. em se tratando de benefícios concedidos pelos Estados;

- "o momento da escrituração foi outro vício apontado no AIIM, pelo fato de a escrituração do suposto "ganho" resultante do desconto obtido com financiamento apenas no momento da liquidação de cada uma das dívidas. Alega-se, no AIIMi, que as subvenções do PROVIN e PROADI se dão sob condição resolutiva através de renúncia fiscal e, como tal, o ganho obtido com a subvenção deveria ser reconhecido na ocasião do financiamento do ICMS. Ora, discutir o momento da contabilização da subvenção é indiferente para fins fiscais, eis que a reserva de capital não tem — nem poderia ter — impactos para fins de PIS e Cofins. De qualquer maneira, vamos demonstrar que, trata-se de condição suspensiva, e não condição resolutiva";

- o ganho obtido com a subvenção (desconto no pagamento do empréstimo) , só se concretiza com a efetiva quitação da dívida no prazo determinado. Trata-se de condição suspensiva e não resolutiva, motivo pelo qual o benefício só pode ser reconhecido na contabilidade da empresa quando da quitação do empréstimo, quando o benefício fiscal se aperfeiçoa e produz seus efeitos;

- de acordo com o estabelecido nos termos do Contrato de Mutuo firmado entre o impugnante e o Estado do Ceará (PROVIN), a concessão efetiva do benefício fiscal (subvenção) só ocorre com o pagamento do empréstimo pelo impugnante, no prazo previsto (cláusula 4.1). O não pagamento neste prazo, por sua vez, acarreta a perda do benefício ora referido. Estas características não são próprias de condições resolutivas, mas sim de condições suspensivas;

- o mesmo se pode dizer do Contrato de Mútuo firmado entre o impugnante e o Estado do Rio Grande do Norte (PROADI), a concessão efetiva do benefício fiscal (subvenção) só ocorre com o pagamento do empréstimo pelo impugnante, no prazo previsto e desde que sejam cumpridas as condições previstas no "Contrato 99/04", de acordo com a Cláusula Décima-Primeira. O não cumprimento destas condições acarreta a perda do benefício, característica própria de condições suspensivas:

- a condição é suspensiva quando as partes protelam, temporariamente, a eficácia do negócio até a realização do acontecimento futuro e incerto. Pendente a condição suspensiva não há direito adquirido, mas expectativa de direito ou direito eventual (e o caso dos benefícios decorrentes do PROVIN e PROADI). Com o advento desta condição o efeito do ato negocial (pagamento no vencimento, sem atraso) aperfeiçoa-se. Caso não ocorra a condição, o negócio não se perfaz, conforme determina o art. 125 do Código Civil:

- a condição é resolutiva, por sua vez, quando subordina a ineficácia do negócio a um evento futuro e incerto. Enquanto a condição não se realiza o negócio jurídico vigora, mas

verificada a condição para todos os efeitos se extingue o direito a que a ela se opõe, conforme art. 128 do Código Civil;

- o Contrato 44.0070/4, o Contrato 33.0321 e o Contrato 99/04 determinam que as parcelas relativas aos benefícios serão liberadas após período determinado contado a partir do desembolso, desde que haja o pagamento do empréstimo até o vencimento estipulado no Contrato e cumpridas as demais condições. O seu não pagamento implicará à inexistência de direito ao desconto, configurando-se, pois, como condição suspensiva;

- desta forma, até a data do pagamento do empréstimo concedido nos termos do PROVIN e PROADI, o impugnante tem apenas uma expectativa de direito e não um direito em si perfeito e exigível. Com a quitação no prazo de vencimento, o direito surge. Não se trata, pois, de condição resolutiva, mas sim de condição suspensiva. Por este motivo, a escrituração dos benefícios deveria ser feita como de fato foi, ou seja, no momento da quitação dos débitos contra o BEC e BB;

- assim, deverão ser aplicados os arts. 116, inciso II, e 117, inciso I, do CTN e não o art. 117, inciso II, como mencionado no auto de infração, porquanto as subvenções para investimento submetidas as condições suspensivas deverão ser escrituradas apenas no momento da efetiva implementação da condição;

- desta forma, ainda que — por absurdo — os valores do PROVIN e PROADI não fossem considerados como subvenção para investimento, certamente o momento correto da sua contabilização seria quando da liquidação de cada um dos empréstimos — nunca quando da sua concessão. Ou seja, ainda nesta absurda hipótese, o auto de infração seria nulo no tocante a este assunto, visto que não indicou corretamente as datas dos fatos geradores da Cofins;

- com relação ao montante de Cofins efetivamente declarada, o autuante deixou de considerar alguns dos valores declarados e efetivamente pagos. Por este motivo, o cálculo da Cofins a pagar, que serviu de base para o cálculo da exação ora discutida, resultou em montante maior do que o devido, elevando-se a diferença de contribuição a pagar. Nas tabelas anexas ao auto de infração, percebe-se que o autuante partiu de um valor de Cofins informado em DCTF que não condiz com o valor efetivamente pago e apurado:

- com a planilha de fls. 126/127 o contribuinte requer sejam considerados os valores nela informados como declarados/pagos quando da apuração das bases de cálculo mensais, a fim de calcular as diferenças de Cofins.

Este foi o breve, contudo, completo relatório da primeira instância.

Diante dos fatos contidos nos autos, a Quarta Turma da Delegacia de Julgamento São Paulo em Fortaleza julgou o lançamento procedente em parte, nos termos do Acórdão nº 6.274, de 20 de maio de 2005, cuja ementa foi vazada nos seguintes termos:

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Ano-calendário: 1999, 2000, 2001, 2002, 2003

Ementa: Falta de Recolhimento.

A constatação da falta de recolhimento da contribuição enseja o lançamento de ofício para a formalização de sua exigência, além da aplicação da respectiva multa e demais encargos legais.

Subvenções para Investimento. Isenções e Reduções de Impostos.

Os valores correspondentes ao benefício fiscal de redução ou isenção de ICMS que não possuam vinculação com a aplicação específica dos recursos em bens ou direitos referentes à implantação ou expansão de empreendimento econômico não se caracterizam como subvenção para investimento, devendo ser computados como receita na determinação da base de cálculo do PIS/Pasep e Cofins.

Variações Cambiais. Variações Monetárias Ativas.

A partir do período de apuração de fevereiro de 1999, a Cofins incide sobre a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, nelas se incluindo as advindas de aplicações financeiras, inclusive as variações cambiais ativas, uma vez que inexistente dispositivo legal que possibilite suas exclusões da base de cálculo. As variações cambiais ativas de direitos e obrigações em moeda estrangeira compõem a base de cálculo da Cofins e, se tributadas pelo regime de competência, devem ser reconhecidas a cada mês, independentemente da efetiva liquidação das operações correspondentes.

ICMS - Substituição Tributária. Exclusão.

Na vigência da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, para efeito de determinação da base de cálculo das contribuições para o PIS/Pasep e Cofins, permitida a exclusão da receita bruta de vendas, quando a tenha integrado, a parcela do ICMS cobrada antecipadamente na aquisição dos produtos. a título de substituição tributária e nesta condição, nos termos do Protocolo ICMS nº 46, de 2000, desde que a legislação interna do estado signatário do referido Protocolo estipule, inequivocamente, o quantum foi pago na condição de contribuinte e o qual o quantum pago na condição de substituto tributário.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 1999, 2000, 2001, 2002, 2003

Ementa: Decadência

O direito de proceder ao lançamento relativo Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins extingue-se após 10 (dez) anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o crédito poderia ter sido constituído, nos termos do art. 45 da Lei nº 8.212/91.

Inconstitucionalidade/Ilegalidade de Leis.

Incabível a discussão de princípios constitucionais, ilegalidade ou inconstitucionalidade de leis e/ou atos normativos, os quais deverão ser observados pelo legislador no momento da criação da lei.

Compete exclusivamente ao Poder Judiciário declarar a inconstitucionalidade das leis, porque se presumem constitucionais todos os atos emanados dos Poderes Executivo e Legislativo. Assim, cabe à autoridade administrativa apenas promover a aplicação das Leis nos estritos limites de seu conteúdo.

Assunto: Normas de Administração Tributária

Ano-calendário: 1999, 2000, 2001, 2002, 2003

Ementa: Regras de Compensação.

As declarações de compensação entregue à SRF, a partir de 31/10/2003, data da publicação da Medida Provisória nº 135, de 2003, e os PER/DCOMP, constituem-se confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente à exigência dos débitos indevidamente compensados.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 1999, 2000, 2001, 2002, 2003

Ementa: Nulidade da Ação Fiscal.

Não provada violação das disposições contidas no art. 142 do CTN, nem dos arts. 10 e 59 do Decreto 70.235/72, não há que se falar em nulidade, quer do lançamento, quer do procedimento fiscal que lhe deu origem, quer do documento que formalizou a exigência fiscal.

Lançamento Procedente em Parte.

Descontente com a decisão de primeira instância, o sujeito passivo protocolou o recurso voluntário, valendo-se dos mesmos fundamentos jurídicos apresentados na impugnação, cuja síntese abaixo descrevo:

a) É patente que, sobre o crédito tributário relativo à COFINS cujos fatos geradores ocorreram no período de janeiro de 1999 à setembro de 1999, aqui lançado, operou-se definitivamente a decadência argüida;

b) Tendo em vista que a cobrança de COFINS ora combatida é inteiramente baseada na Lei no 9.718/1998, sendo certo que a maior parte da exação supostamente devida

pela Recorrente seria resultante da aplicação da COFINS sobre outras receitas, que não compõem o faturamento - ou seja, que não decorrem da venda de mercadorias ou serviços - o julgamento administrativo deve se pautar no direito líquido e certo da Recorrente, já transitado em julgado, para cancelar a exigência em questão;

c) Indiscutível que a exclusão do ICMS incidente sobre as importações de trigo - nos moldes previstos no Decreto do Estado do Ceará nº 24.464/97 - das bases de cálculo da contribuição da COFINS é inquestionavelmente legal;

d) Todas as exigências formuladas pelo fisco em relação à base de cálculo da COFINS, que não sejam relativas ao conceito legal e constitucional de "faturamento" enquanto receita decorrente da venda de mercadorias ou serviços, devem ser desconsiderados em razão da clara inconstitucionalidade apontada e já reconhecida pelo plenário do STF;

e) A variação cambial positiva, ou seja o ganho contábil registrado pela Recorrente que reduz as despesas, não é passível de inclusão na base de cálculo da COFINS, em especial depois do reconhecimento da inconstitucionalidade de tal inclusão pelo STF;

f) O PROVIN claramente se enquadra como um benefício fiscal, na medida em que cada concessão de empréstimo depende do efetivo pagamento do ICMS e, também, é baseada em percentual do ICMS efetivamente recolhido. Tanto é um benefício fiscal, que a Lei Complementar nº 24/1975 entendeu por bem incluir como os benefícios sujeitos à avaliação do Conselho Nacional de Política Fazendária ("CONFAZ") a quaisquer outros incentivos ou favores fiscais ou financeiro-fiscais, concedidos com base no Imposto de Circulação de Mercadorias;

g) O PROADI claramente se enquadra como um benefício fiscal, na medida em que cada concessão de empréstimo depende do efetivo pagamento do ICMS e, também, é baseada em percentual do ICM efetivamente recolhido;

h) Se os valores do PROVIN e PROADI não fossem considerados como subvenção para investimento, certamente o momento correto da sua contabilização seria quando da liquidação de cada um dos empréstimos - nunca quando da sua concessão. Ou seja, ainda nesta absurda hipótese, o AIIM seria nulo no tocante a este assunto, visto que não indicou corretamente as datas dos fatos geradores da Cofins; e

i) Levando-se em conta as retificações e pagamentos mencionados e comprovados com os documentos anexados pela Recorrente em sua Impugnação, ainda que seja considerada como devida a cobrança de COFINS, esta deverá ser considerada sobre uma base de cálculo menor.

Termina sua petição recursal, requerendo a reforma da decisão vergastada e o cancelamento do auto de infração lavrado.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Gilson Macedo Rosenberg Filho, Relator.

O recurso voluntário foi apresentado com observância dos requisitos de admissibilidade, de sorte que o conhecimento e passo à análise.

Preliminarmente, é sobremodo importante assinalar que o crédito tributário da Cofins constituído nestes autos estavam sob a égide da Lei nº 9.718/98. É inconteste, também, que os valores discutidos como integrantes ou não da base de cálculo da exação não dizem respeito ao faturamento. A discussão paira sobre a natureza de receita dos frutos resultantes das operações descritas no pequeno relatório.

Diante desta perspectiva, cabe lembrar que a regra contida no § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718/98, que ampliou as bases de cálculo do PIS e da Cofins, foi declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal.

Sobre esse tema, percuente são as linhas traçadas pelo Professor Henrique Pinheiro Torres no acórdão nº 9303-01104, de sua lavra, proferido na sessão do dia 27/09/2010, a qual tive a oportunidade de participar e acompanhá-lo em seu voto. Por isso, sinto-me tranqüilo em utilizar de seu arrazoado como fundamento de minha razão de decidir.

Resta, então, determinar se tal receita pode ser alcançada pela incidência da Cofins. Vejamos: até o advento da Lei nº 9.718/1998, a base de cálculo dessa contribuição era a receita bruta decorrente da venda de bens, de serviços ou de bens e serviços (conceito de faturamento). Todavia, o § 1º do art. 3º dessa lei alterou o campo de incidência do Pis/Pasep e da Cofins, alargando-o, de modo a alcançar toda e qualquer receita auferida pela pessoa jurídica, independentemente do tipo de atividade por ela exercida e da classificação contábil das receitas. Desta forma, sob a égide desse dispositivo legal, dúvida não havia de que as receitas oriundas do ressarcimento de crédito presumido de IPI, comporiam a base de cálculo dessa contribuição. Correto, portanto, o lançamento fiscal. Acontece porém, que o STF, em controle difuso, julgou inconstitucional esse dispositivo legal. Cabe então verificar os efeitos dessa decisão pretoriana sobre a tributação ora em exame.

Entendo que o controle concreto de constitucionalidade tem efeito interpartes, não beneficiando nem prejudicando terceiros alheios à lide. Para que produza efeitos erga omnes, é preciso que o Senado Federal edite resolução suspendendo a execução do dispositivo de lei declarado inconstitucional pelo STF. Não desconheço que o Ministro Gilmar Mendes, há muito vem defendendo a desnecessidade do ato senatorial para dar efeitos gerais às decisões da Corte Maior, mas essa posição ainda não foi positivada no ordenamento jurídico brasileiro, muito embora alguns passos importantes já foram dados, como é o caso da súmula vinculante. De qualquer sorte, a resolução senatorial ainda se faz necessária, para estender efeitos de decisões interpartes a terceiros alheios à demanda.

De outro lado, o regimento interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais trouxe a possibilidade de se estender as decisões do STF, em controle difuso, aos julgados administrativos, conforme preceitua a Portaria nº 256/2009, Anexo II, art. 69. Este dispositivo reproduz a mesma redação

prevista no regimento anterior (art. 49, na redação dada pela Portaria nº 147/2007): É vedado afastar a aplicação de lei, exceto ... “I - que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão plenária definitiva do Supremo Tribunal Federal.

Note-se que tal dispositivo cria uma exceção à regra que veda este Colegiado afastar a aplicação de dispositivo legal, mas exige que a inconstitucionalidade desse dispositivo já tenha sido declarada por decisão definitiva do plenário do STF. Não basta qualquer decisão da Corte Maior, tem de ser de seu plenário, e, deve-se entender como definitiva a decisão que passa a nortear a jurisprudência desse tribunal nessa matéria. Em outras palavras, decisão definitiva, na acepção do art. 69 do RICARF é aquela reiterada, assentada na Corte.

O caso dos autos, a meu sentir, amolda-se, perfeitamente, à norma inserta no artigo 69 suso transcrito, posto que a questão da inconstitucionalidade do § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718/1998 encontra-se apascentada no Supremo Tribunal Federal, inclusive, fez parte de minuta de súmula vinculante, que não foi adiante por causa de uma outra decisão desse Tribunal, referindo-se à base de cálculo das contribuições devidas pelas seguradoras. Neste caso, houve certa confusão sobre o conceito de faturamento e de receita, o que levou o STF a não sumular a matéria sobre o alargamento da base de cálculo das contribuições, mas, de qualquer sorte, continua valendo a decisão no tocante à base de cálculo das contribuições incidentes sobre sociedades não financeiras ou seguradoras.

Em outro giro, tem-se notícia de que a própria PGFN já emitiu parecer no sentido de autorizar seus procuradores a não mais recorrerem das decisões judiciais que reconheçam a inconstitucionalidade do denominado alargamento da base de cálculo das contribuições sociais, fato esse que corrobora o entendimento de se aplicar ao caso em exame a decisão plenária do SRF sobre o indigitado alargamento da base de cálculo da Cofins..

A jurisprudência do CARF caminha no sentido de estender a decisão do STF sobre o alargamento da base de cálculo das contribuições aos julgamentos administrativos. Neste sentido, votou a Ilustre Conselheira Maria Teresa Martínez López, que rendo as homenagens de praxe, e preço licença para transcrever excerto de seu voto.

ILEGALIDADE DA LEI Nº 9718/98

Perdeu igualmente interesse para o deslinde deste processo a questão do alargamento da base de cálculo.

O Supremo Tribunal Federal ao julgar o Recurso Extraordinário no 357.950, em 09/11/2005 (Diário da Justiça da União de 15/08/2006), declarou a inconstitucionalidade da ampliação do conceito de faturamento perpetrada pelo art. 3º, § 1º, da Lei no 9.718/98.

Portanto, à luz daquele julgado, somente as receitas provenientes da venda de mercadorias e serviços podem sofrer a incidência do PIS e da Cofins, o que não é o caso do valor do ICMS registrado extemporaneamente.

No tocante à extensão dos efeitos da referida declaração de inconstitucionalidade, com fulcro no art. 77 da Lei nº 9.430/96, o Presidente da República baixou o Decreto nº 2.346/97 para disciplinar a atuação dos órgãos da Administração Pública.

Ora, o art. 4º, parágrafo único, do Decreto no 2.346/97, estabelece que “(...) Na hipótese de crédito tributário, quando houver impugnação ou recurso ainda não definitivamente julgado contra a sua constituição, devem os órgãos julgadores, singulares ou coletivos, da Administração Fazendária, afastar a aplicação da lei, tratado ou ato normativo federal, declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal. (...)”.

Cabe observar que a matéria, de aplicar ou não decisão do Pleno do STF, antes da expedição de Resolução, no meu entender, não se alterou ao longo dos vários Regimentos Internos aprovados, quer dos então Conselhos de Contribuintes, quer do atual CARF. O atual Regimento Interno (art. 69 da Portaria nº 256/2009) reproduz a mesma redação prevista no anterior (art. 49, na redação dada pela Portaria nº 147/2007): É vedado afastar a aplicação de lei exceto ... “I - que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão plenária definitiva do Supremo Tribunal Federal;”

A questão foi bem tratada por diversas vezes neste órgão administrativo. Cito, no entanto, o julgamento ocorrido do Rec. 127006, pela Conselheira MARIA CRISTINA ROZA DA COSTA, Acórdão nº 202-17530 (naquele caso PIS, variações monetárias), pela qual peço vênia para reproduzir excertos como se meus fossem:

Este Conselho de Contribuintes possui larga experiência no trato com lides cujo mérito versava sobre matéria que o plenário do STF julgou inconstitucional, incidenter tantum, e que no aguardo da Resolução do Senado Federal, manteve por muito tempo a exigência de tributo já reputado definitivamente inconstitucional ou mesmo ilegal, nos casos julgados pelo STJ.

Há que se aprender com a experiência. Não que se possa aqui decidir açodadamente após inaugurais decisões nesse sentido pelas Cortes Constitucional ou Legal. No caso em tela não é esta a circunstância. Trata-se de matéria que há muito vem gerando conflito entre o Fisco e os contribuintes, tendo sido alvo de sentenças judiciais de monta, contrárias aos interesses do Fisco. O volume dessas decisões atingiu seu ápice com a decisão do STF, a qual, publicada, transitou em julgado em 29 de setembro de 2006, sendo enviada pelo Presidente do STF ao Presidente do Senado Federal em 03/10/2006, em cumprimento ao disposto na Constituição Federal.

Portanto, entendo que não há a que resistir. O julgador administrativo tem como limite de decidir as normas legais em vigor, não lhe competindo apreciar inconstitucionalidades ou ilegalidades. Ao revés, a inconstitucionalidade do dispositivo fundador da atuação encontrasse declarada por sentença transitada em julgado pelo órgão designado pela Constituição da República, no art. 102, inciso III, alínea "a", a julgar causas decididas quando a decisão recorrida contrariar seus dispositivos ou declarar a inconstitucionalidade de tratado ou lei federal.

E, consoante dispõe o inciso I do parágrafo único do art. 2º da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, que regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal, nos processos administrativos serão observados, entre outros, os critérios de atuação conforme a lei e o direito, devendo a Administração pública, segundo dispõe o caput, obedecer, dentre outros, os princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência.

Ademais, também não compete ao julgador administrativo dar seqüência à exigência de crédito tributário que esteja arrimado em norma sabidamente afastada do mundo jurídico, com efeitos ex tunc, pela Corte constitucional. Seria de extremo non sense e mais que isso, ofensivo aos princípios acima citados da Lei nº 9.784/99 manter a exigência tributária, remetendo o contribuinte a duas vertentes possíveis: ou socorrer-se da proteção judicial, levando os cofres públicos a pagarem por essa teimosia irracional de exigir tributo indevido, via ônus da sucumbência, ou, extinguindo o crédito tributário exigido, submeter-se à via crasis do solve et repete.

Nem uma nem outra. Na sutileza desse momento é que se justifica a existência de um tribunal administrativo. Não pode o julgador administrativo, posicionado diante de tal circunstância deixar de enfrentar as vicissitudes de ter de um lado a lei formalmente ainda válida e eficaz, de outro a sentença transitada em julgado, proferida pelo Tribunal Maior do País, que mitiga, reduz, apequena o alcance pretendido pela lei no sentido de avançar sobre o patrimônio do particular.

Entendo estar na esfera de competência do julgador administrativo afastar a exigência tributária que se encontra sob sua apreciação, cuja inconstitucionalidade já tenha sido declarada, porém, ainda não ampliada para os efeitos erga omnes, o que ocorrerá inexoravelmente por ser conduta formal de outro Poder, cuja atuação nem sempre está sincrônica com o tempo e a necessidade da sociedade, afastando, com isso, as inevitáveis ações judiciais e maiores embaraços para o tesouro nacional e para o contribuinte. Não bastasse toda a fundamentação argumentativa acima arrazoada, tal entendimento também encontra supedâneo na norma que rege os efeitos da declaração de inconstitucionalidade em matéria tributária a serem observados pelos órgãos julgadores.

Dispõe o art. 4º, parágrafo único, do Decreto nº 2.346/1997:

“Art. 4º Ficam o Secretário da Receita Federal e o Procurador-Geral da Fazenda

Nacional, relativamente aos créditos tributários, autorizados a determinar, no âmbito de suas competências e com base em decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal que declare a inconstitucionalidade de lei, tratado ou ato normativo, que:

I - não sejam constituídos ou que sejam retificados ou cancelados;

II - não sejam efetivadas inscrições de débitos em dívida ativa da União;

III - sejam revistos os valores já inscritos, para retificação ou cancelamento da respectiva inscrição;

IV - sejam formuladas desistências de ações de execução fiscal.

Parágrafo único. Na hipótese de crédito tributário, quando houver impugnação ou recurso ainda não definitivamente julgado contra a sua constituição, devem os órgãos julgadores, singulares ou coletivos, da Administração Fazendária, afastar a aplicação da lei, tratado ou ato normativo federal, declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal.” (negrito inserido).

Compulsando as regras de redação oficial de atos normativos com o objetivo de perquirir o exato alcance da ordem contida no referido parágrafo único, de vez serem existentes vozes isoladas que entendem estar o citado parágrafo único atrelado ao caput do artigo, ensejando a existência de autorização ou ordem expressa dos órgãos que cita para que os órgãos julgadores da Administração Fazendária se considerem “autorizados” a afastar norma declarada inconstitucional, constata-se comando normativo diametralmente oposto a tal entendimento.

O Decreto nº 4.176, de 28/03/2002, que estabelece normas e diretrizes para a elaboração, a redação, a alteração, a consolidação e o encaminhamento ao Presidente da República de projetos de atos normativos de competência dos órgãos do Poder Executivo Federal, ao regulamentar a Lei Complementar nº 95/1998, determina a forma técnica de redação consoante no art. 23, inciso III, alínea “c”, sendo que para a obtenção de ordem lógica os parágrafos deverão expressar os aspectos complementares à norma enunciada no caput do artigo e as exceções à regra por este estabelecida, conforme se confere a seguir:

“Da Redação

Art. 23. As disposições normativas serão redigidas com clareza, precisão e ordem lógica, observado o seguinte:

III - para a obtenção de ordem lógica:

c) expressar por meio dos parágrafos os aspectos complementares à norma enunciada no caput do artigo e as exceções à regra por este estabelecida.”

Aplicando a regra ao artigo 4º do Decreto nº 2.346/97, é de imediata compreensão, por qualquer operador do Direito, que o disposto no parágrafo único se constitui em uma exceção à regra estabelecida no caput, pelo simples motivo de o caput referir-se a órgãos diversos dos citados no parágrafo único, sem que exista qualquer liame de subordinação ou mesmo coordenação entre os citados órgãos para aplicação de seus termos.

Aliás, quanto à possibilidade de subordinação dos órgãos administrativo julgadores à hierarquia da Administração Pública, válido buscar os ensinamentos da Professora Maria Sylvia Zanella Di Pietro¹ acerca da matéria:

“Sendo competência exclusiva, absolutamente exclusiva, isto afasta qualquer possibilidade de controle e o órgão fica praticamente fora da hierarquia da Administração Pública. Eu citaria dois tipos de órgãos que ficam fora da hierarquia administrativa. Em primeiro lugar, os órgãos consultivos (...). Uma autoridade superior não pode obrigar um determinado funcionário encarregado de função consultiva a dar um parecer neste ou naquele sentido ...

A segunda modalidade de órgãos que estão fora da hierarquia são justamente os órgãos administrativos encarregados do processo administrativo tributário. É verdade que principalmente os órgãos de 1ª Instância exercem outras funções além dessas funções julgadoras, e, nessas outras funções, estão integrados na hierarquia. Mas, no que diz respeito especificamente às decisões no processo administrativo fiscal, não estão integrados na hierarquia; também não obedecem ordens, não seguem instruções; eles têm até uma composição mista, parte com representantes dos próprios quadros da Administração Pública e parte com representantes da sociedade.”

A matéria em foco – alteração da base de cálculo da Cofins e do PIS pela Lei nº 9.718/98 – foi apreciada pelo Plenário do Supremo Tribunal Federal, constituindo-se em decisão definitiva daquele Tribunal, uma vez que proferida pelo Pleno, com a participação e voto de todos os Ministros que o compõem.

À época da lavratura do auto de infração outra não podia ter sido a atuação do autuante. Também agora, à época do julgamento, outra não pode ser a posição do julgador que não exonerar a exigência constituída.

Importante mencionar que acatar a decisão do STF não é o mesmo que declarar a inconstitucionalidade de lei, o que, realmente, não está na alçada dos órgãos administrativos eis que essa competência é do Poder Judiciário.

Em face do exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso do Procurador da Fazenda Nacional para manter o acórdão recorrido por seus próprios e jurídicos fundamentos.

Agora digo eu.

Retornando aos autos, entendo que, com a decisão do STF que julgou inconstitucional o alargamento da base de cálculo das contribuições sociais, até a vigência das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, as bases de cálculo do PIS e da Cofins voltaram a ser a receita bruta correspondente ao faturamento, assim entendido como o produto da venda de bens, serviços ou de bens e de serviços relacionados à atividade operacional da pessoa jurídica.

Pelas assertivas feitas, afasto a regra contida no § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718/98, em vista da declaração de inconstitucionalidade proferida em decisão definitiva pelo Supremo Tribunal Federal.

Como toda a receita discutida nestes autos não perfazem o conceito de venda de mercadoria ou prestação de serviço, dou provimento ao recurso voluntário.

É como voto.

Sala das Sessões, em 18/07/2012

Gilson Macedo Rosenberg Filho