



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo n°** 10410.000193/2004-62  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão n°** 3401-007.158 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 16 de dezembro de 2019  
**Recorrente** USINAS REUNIDAS SERESTA SA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)**

Período de apuração: 30/09/2002 a 30/09/2003

COFINS. BASE DE CÁLCULO. ART. 3º, §1º DA LEI Nº 9.718/98. INCONSTITUCIONALIDADE RECONHECIDA PELO STF. AFASTAMENTO PELO ÓRGÃO JULGADOR ADMINISTRATIVO.

O §1º do art. 3º da Lei nº 9.718/98 foi declarado inconstitucional por decisão plenária definitiva do STF, devendo ser afastada pelo órgão julgador administrativo a aplicação do dispositivo na determinação da base de cálculo da contribuição.

COFINS. BASE DE CÁLCULO. VENDAS REALIZADAS POR COOPERATIVA. INCLUSÃO. ART. 66 DA LEI Nº 9.430/96. VALORES RECOLHIDOS PELA COOPERATIVA. DEDUÇÃO DO SALDO A PAGAR.

As vendas realizadas por meio de cooperativas devem ser incluídas na base de cálculo da contribuição apurada pela cooperada, deduzindo-se do saldo a pagar os valores recolhidos pela cooperativa nos termos do art. 66 da Lei nº 9.430/96.

CIDE. COMPENSAÇÃO. ART. 8º DA LEI Nº 10.336/01. DEDUÇÃO. IMPOSSIBILIDADE. A dedução prevista no art. 8º da Lei nº 10.336/01 se aplica somente aos valores de CIDE efetivamente pagos, excluindo-se todas as demais modalidades de extinção do crédito tributário, como a compensação.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**

Período de apuração: 30/09/2002 a 30/09/2003

PIS/PASEP. BASE DE CÁLCULO. ART. 3º, §1º DA LEI Nº 9.718/98. INCONSTITUCIONALIDADE RECONHECIDA PELO STF. AFASTAMENTO PELO ÓRGÃO JULGADOR ADMINISTRATIVO.

O §1º do art. 3º da Lei nº 9.718/98 foi declarado inconstitucional por decisão plenária definitiva do STF, devendo ser afastada pelo órgão julgador administrativo a aplicação do dispositivo na determinação da base de cálculo da contribuição.

PIS/PASEP. BASE DE CÁLCULO. VENDAS REALIZADAS POR COOPERATIVA. INCLUSÃO. ART. 66 DA LEI Nº 9.430/96. VALORES

RECOLHIDOS PELA COOPERATIVA. DEDUÇÃO DO SALDO A PAGAR.

As vendas realizadas por meio de cooperativas devem ser incluídas na base de cálculo da contribuição apurada pela cooperada, deduzindo-se do saldo a pagar os valores recolhidos pela cooperativa nos termos do art. 66 da Lei n.º 9.430/96.

CIDE. COMPENSAÇÃO. ART. 8º DA LEI Nº 10.336/01. DEDUÇÃO. IMPOSSIBILIDADE. A dedução prevista no art. 8º da Lei n.º 10.336/01 se aplica somente aos valores de CIDE efetivamente pagos, excluindo-se todas as demais modalidades de extinção do crédito tributário, como a compensação.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar parcial provimento ao recurso, para afastar a aplicação do §1º do artigo 3º da Lei n.º 9.718 na apuração da base de cálculo da Contribuição para o PIS/PASEP e da Cofins no período sob exame, e abater as contribuições recolhidas pela CRPAAA do saldo a pagar apurado na contabilidade, consideradas todas as receitas de vendas.

(documento assinado digitalmente)

Mara Cristina Sifuentes – Presidente em Exercício

(documento assinado digitalmente)

Carlos Henrique de Seixas Pantarolli - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Carlos Henrique de Seixas Pantarolli, Mara Cristina Sifuentes, Oswaldo Gonçalves de Castro Neto, Lázaro Antonio Souza Soares, João Paulo Mendes Neto, Fernanda Vieira Kotzias, Leonardo Ogassawara de Araújo Branco e Marcos Roberto da Silva (Suplente convocado). Ausente justificadamente o Conselheiro Rosaldo Trevisan.

## Relatório

Por medida de celeridade e eficiência processual, adoto parcialmente o relatório constante do Acórdão recorrido:

*Em desfavor da contribuinte acima identificada foram lavrados os **Autos de Infração** de fls. 08-09 e 1013-1015 para cobrança da Contribuição para o Programa de Integração Social (PIS) e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), relativamente aos períodos supra especificados, para exigência dos créditos tributários a seguir detalhados (valores em reais):*

	<b>COFINS</b>	<b>PIS</b>
<b>Contribuição</b>	1.690.795,95	157.541,05
<b>Juros de Mora (calculados até 28/11/2003)</b>	242.791,94	32.032,16
<b>Multa</b>	1.268.096,92	118.155,78
<b>Total</b>	3.201.684,81	307.728,99

2. Em cumprimento ao art. 22 da Portaria SRF n.º 6.129, de 2 de dezembro de 2005, o processo 10410.000196/2004-04 foi juntado por anexação (fl. 997) ao processo 10410.000193/2004-62.

3. A autoridade fiscal expõe na Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal (fls. 05-10 e 771-776) os elementos que justificaram os lançamentos acima:

"001 — COFINS".

**DIFERENÇA APURADA ENTRE O VALOR ESCRITURADO E O DECLARADO/PAGO (VERIFICAÇÕES OBRIGATÓRIAS)**

.....  
"001 — PIS FATURAMENTO"

**DIFERENÇA APURADA ENTRE O VALOR ESCRITURADO E O DECLARADO/PAGO (VERIFICAÇÕES OBRIGATÓRIAS)**

4. Acompanham ainda os Autos de Infração os demonstrativos de Receitas, Apuração de Débito, Situação Fiscal Apurada, Multa e Juros de Mora, Apuração da Cofins, Apuração do PIS/PASEP, Termos de Início e de Encerramento, bem como Termos de Informação Fiscal da Cofins e do PIS.

5. Devidamente cientificada das autuações em 08/01/2004 (fls. 47 e 1087), a empresa Usinas Reunidas Seresta S.A. insurge-se contra os lançamentos em 06/02/2004, apresentando suas razões de defesa (fls. 50-82 e 1093-1126), por intermédio do Diretor Superintendente José Aprígio Brandão Vilela (competência estatuída no art. 16 2 do contrato social as fls. 95-102), a seguir sucintamente expostas:

5.1. alegou inconstitucionalidade da Lei n.º 9.718, de 1998, tendo em vista que o art. 32 deste diploma legal ampliou o conceito de faturamento na base de cálculo do PIS e da Cofins, prevista no art. 195, inc. I, da Constituição Federal;

5.2. asseverou que a edição da Emenda Constitucional n.º 20, de 15/12/1998, alterou o art. 195, inc. I, "b", da Constituição Federal de 1988, incluindo a "receita" como nova fonte de custeio da Previdência Social, a qual deve ser por meio de lei complementar, entretanto por ser posterior a edição da Lei n.º 9.718, de 1998, não teve o condão de validar esta norma;

5.3. citou jurisprudência do Supremo Tribunal Federal para amparar suas alegações;

5.4. afirmou que a quase totalidade da comercialização de seus produtos (açúcar e álcool) é realizada pela Cooperativa Regional dos Produtores do Açúcar e Álcool de Alagoas (CRPAAA) e que, conforme previsto no art. 66 da Lei n.º 9.430, de 1996, as cooperativas que recebem a

*produção de suas associadas para venda em comum são responsáveis pelo recolhimento do PIS e da Cofins, na condição de substituta tributária;*

*5.5. anexa Declarações de Débitos e Créditos de Tributos Federais (DCTF) para demonstrar o pagamento efetuado pela CRPAAA e que tais tributos (PIS e Cofins) foram pagos mediante compensação de débitos próprios com créditos de terceiros;*

*5.6. argumenta que o Demonstrativo de Receitas da empresa Usinas Reunidas Seresta S/A do PIS e da Cofins, referente ao período de autuação, demonstra a existência de vendas realizadas pela Cooperativa, bem como vendas realizadas pela defendente. Entretanto, o Demonstrativo de Receitas constante do auto de infração demonstra que os fiscais autuaram a defendente sobre as vendas realizadas pela Cooperativa e sobre as vendas realizadas pela impugnante, citando como exemplo os valores lançados no mês de novembro de 2002;*

*5.7. em relação as vendas de produtos (açúcar, álcool e melação) realizados diretamente pela defendente informa que foram pagos por intermédio de compensação de débitos com créditos próprios ou através de DARF, que anexa aos autos;*

*5.8. alega que por ser sujeito passivo da CIDE- Combustíveis (Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico - Combustíveis), em razão da comercialização do álcool etílico por ela produzido, no mercado interno, pode deduzir o valor referente ao pagamento dessa contribuição dos valores apurados a título de PIS e Cofins devidos na comercialização de álcool etílico no mercado interno, citando para amparar suas argumentações os arts. 1º, 3º, 22 e 82 da Lei nº 10.336, de 19/12/2001, e os arts. 52 e 62 da Instrução Normativa SRF nº 107, de 28/12/2001, e aponta que no levantamento das exigências fiscais atacadas as autoridades autuantes não efetuaram a dedução mencionada;*

*5.9. cita o art. 3º, §22, I, da Lei nº 9.718, de 1998, para dizer que a fiscalização desrespeitou tal preceptivo legal ao considerar como receita os "descontos obtidos";*

*5.10. menciona que a fiscalização ofendeu a imunidade prevista no art. 149, §2º, inc. I, da Constituição Federal, por conta de ter considerado as variações cambiais ativas decorrentes da venda de mercadorias ao mercado externo como tributáveis pelo PIS e pela Cofins;*

*5.11. reforça seus argumentos asseverando que as variações cambiais não podem ser consideradas receitas nem direito a elas, mas tão somente expectativa de receita, sobre a qual não deve haver tributação alguma, citando dispositivos legais, acórdão da Justiça Federal (TRF da 2ª Região) e doutrina;*

*• 5.12. argumenta que as variações monetárias ativas não podem ser consideradas receitas, porque não originaram efeito positivo no patrimônio da defendente, trazendo à colação julgado do Superior Tribunal de Justiça;*

*5.13. narra que por conta da ADIN nº 2458-2/AL que declarou a inconstitucionalidade da Lei Estadual nº 6.004, de 1998, com efeito ex*

*tunc, voltaram a vigorar os acordos originais celebrados com empresas do setor sucroalcooleiro, nos quais estava prevista a concessão de benefícios tributários relacionados à cobrança de ICM, pago indevidamente no período de 1978-1988, principalmente no que diz respeito ao saldo do indébito remanescente, cujo montante foi novamente escriturado pela contabilidade das empresas. Assim sendo, mesmo sabendo que a natureza jurídica dos indigitados valores, escriturados em 2002, era de recuperação de imposto pago indevidamente, a fiscalização fez incidir o PIS e a Cofins, violando normas constitucionais e administrativas que regem o caso;*

*5.14. cita o teor do Ato Declaratório Interpretativo SRF n.º 25, de 24/12/2003, que em seu art. 2º versa sobre a não-incidência do PIS e da Cofins sobre valores recuperados a título de tributo pago indevidamente, como é a hipótese dos valores recuperados a título de ICMS, incidente sobre cana-de-açúcar própria, os quais, por não constituírem receita, não estão submetidos no campo de incidência desses tributos;*

*5.15. destaca que a Lei Estadual n.º 6.004, de 1998, regulava a transação na qual a empresa autuada abdicava do seu direito ao saldo remanescente do indébito em troca de um crédito presumido de ICMS e, ao ser esta norma declarada inconstitucional, com efeitos retroativos à data de sua publicação, significou que o novo registro contábil efetuado em 2002 não modifica a data do fato gerador dos valores de ICM-cana-própria, considerados tributáveis pela fiscalização, os quais já foram devidamente tributados à época própria, de acordo com a consulta respondida pela Superintendência da Receita Federal, 4ª RF, DECISÃO SOC/DIVITRI/SRRF/4ªRF/n.º 60/90, conforme demonstram os documentos contábeis anexos, restando claro que fazer incidir a Lei n.º 9.718, de 1998, sobre "receitas", ocorridas há mais de 10 (dez) anos, contraria o art. 150, III, "a", da Constituição Federal, além de configurar duplicidade de cobrança;*

*5.16. reconheceu equívoco na sua contabilidade ao alocar na rubrica "Outras Receitas" valores decorrentes dos incentivos fiscais (subsídios, isenção ou crédito presumido) à produção de cana-de-açúcar, para garantir a estabilidade do preço do açúcar e do álcool, fazendo uma digressão histórica no que se refere ao tratamento tributário concedido à matéria (Leis n.º 4.870, de 1970, n.º 8.383, de 1991, e n.º 9.532, de 1997);*

*5.17. afirma que a empresa autuada é titular de crédito presumido do IPI, nos termos do art. 42, caput, da Lei n.º 9.532, de 1997, citando o teor do art. 22 do Decreto n.º 2.501, de 1998, transcrevendo ainda trecho do parecer exarado nos processos administrativos n.º 10410.001874/98-30 e 10410.002626/98-97 (que versa sobre crédito presumido do IPI) e da decisão n.º 307/99 da Superintendência Regional da Receita Federal na 7ª Região Fiscal – SRRF07 (que trata das subvenções para investimento em face da apuração do lucro real), para sustentar que o incentivo governamental mencionado deve ser excluído das bases de cálculo do PIS/PASEP e da Cofins, pois não constitui uma receita passível de ser tributada, tendo em vista a não-ocorrência do fato gerador respectivo dessas exações;*

*5.18. requer, por fim, a anulação dos autos de infração atacados.*

6. Por intermédio da Resolução n.º 539, de 18 de janeiro de 2007, da 2ª Turma da Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil em Recife (PE) o julgamento fora convertido em **diligência** para (fls. 2055-2057) para verificar e se pronunciar sobre o tratamento que foi dado aos valores constantes das citadas alegações das impugnações, elaborar, sendo o caso, novos demonstrativos de cálculos, acrescentar qualquer informação julgada necessária e cientificar a contribuinte do resultado da diligência solicitada.

7. Diligência realizada conforme as fls. 2064-2255, cuja conclusão encontra-se à fls. 2254-2255 do Termo de Encerramento, cujo resultado foi cientificado à impugnante (fl. 2258).

8. O referido processo foi novamente devolvido para a unidade de origem (DRF/Maceió) pelo Despacho n.º 19, de 19 de dezembro de 2007, da 2ª Turma da Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil em Recife (PE) para solicitar que (fls. 2260-2261):

8.1. fosse anexada cópia autêntica dos documentos a que se refere o §1º do art. 66 da Lei n.º 9.430, de 1996, relativos ao PIS/PASEP e a Cofins recolhidos pela Cooperativa e apresentar o demonstrativo com a base de cálculo do auto de infração, base de cálculo apurada na diligência e contribuição devida no auto de infração e contribuição devida na diligência;

8.2. apresentar demonstrativo único do valor da CIDE a deduzir do PIS/PASEP e da Cofins, discriminando os valores do efetivo pagamento e os valores de compensação;

8.3. elaborar um quadro demonstrativo conclusivo, por período, determinando o valor das contribuições resultantes, bem como adotar os procedimentos determinados pelo art. 18, § 3º, do Decreto n.º 70.235, de 1972, se fosse o caso;

8.4. anexar aos autos documentação comprobatória necessária para a conclusão da diligência, bem como demais informações julgadas pertinentes, e que fosse dada ciência ao contribuinte do resultado da diligência solicitada.

9. Diligência realizada conforme as fls. 2262-2273, cujo resultado foi encaminhado ao impugnante (fl. 2274). Encaminhamento a DRJ/REC.

10. Mais uma vez o citado processo administrativo foi encaminhado à Delegacia da Receita Federal do Brasil em Maceió (AL), por meio do Despacho n.º 126, de 10 de dezembro de 2008, da 2ª Turma da Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil em Recife (PE) para:

10.1. informar se o montante de R\$ 15.539.628,98, lançado em 30/11/2002 na conta 3.3.3.99.001.0030 ICMS ACORDO CANAS PRÓPRIA, refere-se ao principal do indébito tributário estadual recuperado;

10.2. informar se nas RECEITAS FINANCEIRAS do mês de novembro de 2002 consideradas na presente ação fiscal encontra-se eventual parcela de juros incidentes sobre indébito tributário estadual recuperado;

10.3. em caso positivo elaborar demonstrativo para classificar os valores referentes ao principal e aos juros incidentes sobre o indébito tributário estadual recuperado;

10.4. esclarecer junto a atuada o motivo do lançamento contábil integral de R\$ 15.539.628,98 em 30/11/2002, uma vez que as datas das decisões judiciais, cautelar e definitiva, sobre a inconstitucionalidade da Lei no 6.004, de 1998, ocorreram em 11/2001 e 04/2003, respectivamente;

10.5. juntar aos autos as informações do Plano Geral de Contas da empresa fiscalizada, especificamente em relação as contas utilizadas no lançamento a fl. 2043:

(i) 1.1.2.04.005.0004 ICMS ACORDO CANA PROPRIA

(ii) 3.3.3.99.001.0030 ICMS ACORDO CANAS PROPRIA

(iii) 1.1.2.04.005.0002 CREDITO PRESUMIDO DE ICMS

(iv) 2.3.1.01.006.0001 INCENTIVO FISCAL LEI 6.004/98

10.6. acrescentar os demais elementos julgados convenientes pela autoridade diligenciante para subsidiar o presente julgamento administrativo tributário.

11. Diligência realizada conforme as fls. 2287-2304, empresa atuada intimada do seu resultado (fl. 2305) e devolução dos autos a esta DRJ/REC para prosseguimento das análises.

A **decisão de primeira instância** foi unânime pela procedência parcial da Manifestação de Inconformidade, conforme ementa abaixo transcrita:

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

Período de apuração: 30/09/2002 a 30/09/2003

*Ementa:*

*COFINS. BASE DE CALCULO - A base de cálculo da Cofins será o faturamento mensal, entendendo-se como tal a receita bruta da pessoa jurídica.*

*ARGUIÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE E ILEGALIDADE. INCOMPETÊNCIA PARA APRECIAR. Não se encontra abrangida pela competência da autoridade tributária administrativa a apreciação da inconstitucionalidade e ilegalidade das leis, uma vez que neste juízo os dispositivos legais se presumem revestidos do caráter de validade e eficácia, não cabendo, pois, na hipótese, negar-lhe execução.*

*BASE DE CALCULO. VARIAÇÃO MONETÁRIA ATIVA. As variações monetárias ativas auferidas a partir de 12 de fevereiro de 1999 deverão ser computadas, na condição de receitas financeiras, na determinação das bases de cálculo da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS.*

*BASE DE CALCULO. RECUPERAÇÃO DE TRIBUTO. A recuperação de tributo não possui natureza de receita nova para fins de inclusão na base de cálculo do PIS/PASEP e da COFINS. Os juros e a correção*

*monetária incidentes sobre o indébito tributário recuperado representam receitas novas e, sobre elas, incidem as referidas contribuições.*

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**

*Período de apuração: 30/09/2002 a 30/11/2002*

*Ementa:*

*COFINS. BASE DE CALCULO - A base de cálculo da Cofins será o faturamento mensal, entendendo-se como tal a receita bruta da pessoa jurídica.*

*ARGUIÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE E ILEGALIDADE. INCOMPETÊNCIA PARA APRECIAR. Não se encontra abrangida pela competência da autoridade tributária administrativa a apreciação da inconstitucionalidade e ilegalidade das leis, uma vez que neste juízo os dispositivos legais se presumem revestidos do caráter de validade e eficácia, não cabendo, pois, na hipótese, negar-lhe execução.*

*BASE DE CÁLCULO. VARIAÇÃO MONETÁRIA ATIVA. As variações monetárias ativas auferidas a partir de 12 de fevereiro de 1999 deverão ser computadas, na condição de receitas financeiras, na determinação das bases de cálculo da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS.*

*BASE DE CÁLCULO. RECUPERAÇÃO DE TRIBUTO. A recuperação de tributo não possui natureza de receita nova para fins de inclusão na base de cálculo do PIS/PASEP e da COFINS. Os juros e a correção monetária incidentes sobre o indébito tributário recuperado representam receitas novas e, sobre elas, incidem as referidas contribuições.*

*Impugnação Procedente em Parte*

*Crédito Tributário Mantido em Parte*

Cientificada do acórdão de piso, a empresa interpôs **Recurso Voluntário** em que pugna pela reforma do julgado, ao sustentar que:

- 1) a exigência de PIS e COFINS foi apurada mediante adoção da base de cálculo prevista no art. 3º, §1º da Lei nº 9.718/98, dispositivo já declarado inconstitucional pelo STF e posteriormente revogado pela Lei nº 11.941/09;
- 2) houve indevida inclusão na base de cálculo das vendas realizadas através de cooperativa, pois as contribuições relativas a estas vendas já foram recolhidas pela cooperativa nos termos do art. 66 da Lei nº 9.430/96, o que foi confirmado pela diligência realizada, cujo resultado não foi acolhido pelo julgador de piso apenas pela falta de assinatura nos documentos, o que foi providenciado por ocasião do presente recurso; e
- 3) a empresa tem direito à dedução dos valores pagos de CIDE-combustível, nos termos do art. 8º da Lei nº 10.336/01, mesmo que a quitação tenha se dado por meio de compensação, pois o dispositivo não remete especificamente ao art. 156, I do CTN, que trata do pagamento, e porque a compensação de créditos de IPI é equivalente ao ressarcimento em dinheiro;

- 4) a imposição da multa de 75% ofende o art. 44, I da Lei n.º 9.430/96, pois só seria aplicável em casos de declaração inexata de fatos, o que não houve, devendo ser reconhecida sua improcedência ou subsidiariamente deve ser reduzido o percentual em consonância com os princípios da razoabilidade, da proporcionalidade e do não confisco.

Encaminhado ao CARF, o presente foi distribuído por sorteio à minha relatoria.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Carlos Henrique de Seixas Pantarolli, Relator.

### 1- Da admissibilidade

O presente Recurso Voluntário atende aos pressupostos de admissibilidade e, portanto, dele tomo conhecimento.

### 2- Do mérito

#### 2.1 - Da aplicação do art. 3º, §1º da Lei n.º 9.718/98

Conforme se depreende do Termo de Verificação Fiscal lavrado no mês de dezembro de 2003 (e-fls. 1233/1234), a autoridade fiscal realizou a apuração da base de cálculo das contribuições ao PIS e Cofins referente ao período de 30/09/2002 a 30/09/2003 nos termos da Lei n.º 9.718/98:

*A apuração foi efetuada nos moldes determinados pela Lei 9.718/98. Assim, além das receitas decorrentes de vendas de produtos e serviços no mercado interno, também foram consideradas outras receitas demonstradas nos Balancetes da empresa :*

**- Juros Ativos**

**- Ganhos s/Aplicações Financeiras**

**- Descontos Obtidos**

**- Variação Cambial Ativa**

- Recuperação de Custos e/ou Despesas

- Ajuda de Transporte Recebida da CRPAAA

- Receitas Diversas

- ICMS-Acordo Cana Própria

- Subsídios S/ Canas

Ocorre que, no fim de 2005, o Supremo Tribunal Federal declarou a inconstitucionalidade do §1º do artigo 3º da Lei n.º 9.718, de 27 de novembro de 1998, ao julgar os Recursos Extraordinários n.º 346.084, 358.273, 357.950 e 390.840, publicados no DJ de

06/02/2006. Como assentou a Corte, não poderia a Lei n.º 9.718 ter alargado a base de cálculo das contribuições, equiparando o conceito de faturamento ao de receita bruta para abranger a totalidade das receitas auferidas pelas pessoas jurídicas, independentemente da atividade por elas desenvolvida e da classificação contábil adotada, por contrariar o art. 195, I da Constituição Federal, então em sua redação original. Significa dizer que, no regime constitucional original, a Cofins e o PIS/PASEP só poderiam incidir sobre o faturamento, entendido, segundo a tradicional jurisprudência do STF, como o produto da “venda de mercadorias, de serviços ou de mercadorias e serviços”, sendo inconstitucional, portanto, a incidência das referidas contribuições sobre outras modalidades de receita.

Alega a Recorrente que, mesmo ante tal cenário, a decisão recorrida, proferida pela DRJ/Recife já em outubro de 2009, deixou de acolher as razões de defesa do contribuinte e manteve a apuração realizada pela fiscalização com base no §1º do artigo 3º da Lei n.º 9.718, ou seja, incluiu na base de cálculo receitas estranhas ao conceito de faturamento, por entender que não caberia à autoridade administrativa se pronunciar sobre inconstitucionalidade ou ilegitimidade de lei na ausência de determinação por parte do Secretário da Receita Federal ou do Procurador Geral da Fazenda Nacional, nos termos do art. 4º do Decreto n.º 2.346/97. Veja-se o seguinte trecho do voto condutor:

*14. Verifica-se que a impugnante expõe argumentações de inconstitucionalidade da legislação que serviu de respaldo ao lançamento. Entretanto, a autoridade administrativa não tem competência para decidir sobre a inconstitucionalidade ou a ilegitimidade de lei, visto que esta matéria é reservada ao Poder Judiciário, O órgão administrativo não é o foro apropriado para discussões dessa natureza, salvo nos casos autorizados por disposições legais, regulamentares ou normativas, baixadas por autoridade superior competente - de conformidade com o estatuído no art. 42 do Decreto n2 2.346, de 10/10/1997:*

Art. 42 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.**

(...)

*17. O texto legal é claro ao determinar que as contribuições para o PIS/PASEP e a Cofins serão calculadas com base no faturamento da empresa, que corresponde à receita bruta, entendendo-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. (grifo nosso)*

Ora, percebe-se que o julgador de piso reconheceu vigência e eficácia ao §1º do artigo 3º da Lei n.º 9.718, já declarado inconstitucional por decisão plenária definitiva do STF, mantendo sua aplicação mesmo ao arripio da literalidade da norma contida no parágrafo único do art. 4º do Decreto n.º 2.346/97, que fora transcrito por ele próprio em seu voto, quando deveria o órgão julgador de primeira instância ter afastado a aplicação do dispositivo ante a declaração de inconstitucionalidade do mesmo, sendo irrelevante sua posterior revogação.

Destarte, faz-se imperiosa a reforma do julgado recorrido, com fundamento no art. 77 da Lei n.º 9.430/96 c/c art. 4º do Decreto n.º 2.346/97 c/c art. 26-A, §6º, I do Decreto n.º 70.235/72, para acolher as razões recursais aduzidas neste ponto, de modo que seja afastada a aplicação do §1º do artigo 3º da Lei n.º 9.718 na apuração da base de cálculo das contribuições para o PIS e a Cofins no período sob exame, excluindo-se da base de cálculo as receitas financeiras de Juros Ativos, Ganhos sobre Aplicações Financeiras, Descontos Obtidos e Variação Cambial Ativa.

## **2.2 - Da inclusão das vendas realizadas através de cooperativa na base de cálculo**

Sustenta a Recorrente que a inclusão das vendas realizadas por meio da Cooperativa Regional dos Produtores de Açúcar e Alcool de Alagoas (CRPAAA) na base de cálculo das contribuições é indevida, porque a CRPAAA já efetuou o recolhimento das mesmas na qualidade de responsável tributário, nos termos do art. 66 da Lei n.º 9.430/96:

Art. 66. As cooperativas que se dedicam a vendas em comum, referidas no art. 82 da Lei n.º 5.764, de 16 de dezembro de 1971, que recebam para comercialização a produção de suas associadas, são responsáveis pela recolhimento da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social - COFINS, instituída pela Lei Complementar n.º 70, de 30 de dezembro de 1991 e da Contribuição para o Programa de Integração Social - PIS, criada pela Lei Complementar n.º 7, de 7 de setembro de 1970, com suas posteriores modificações.

*§1º O valor das contribuições recolhidas pelas cooperativas mencionadas no caput deste artigo, deverá ser por elas informado, individualizadamente, às suas filiadas, juntamente com o montante do faturamento relativo às vendas dos produtos de cada uma delas, com vistas a atender aos procedimentos contábeis exigidos pela legislação. (grifo nosso)*

Em sede de diligência realizada por determinação do julgador de piso, a autoridade fiscal diligenciante concluiu pela procedência das alegações formuladas pela Recorrente. Confira-se:

2) Na diligência efetuada ficou comprovado que procedem os argumentos da empresa. Realmente os valores decorrentes das vendas

realizadas pela Cooperativa foram por esta apurados em sua base de cálculo do PIS/COFINS , não devendo, portanto, serem de novo incluídos na base de cálculo da Usina.

3) Desta forma, no que se refere à comercialização de mercadorias e serviços, concordamos que as receitas a serem considerados devem se restringir apenas àquelas decorrentes das vendas realizadas diretamente pela Usina e que estão demonstradas na Planilha que a Usina apresentou em sua impugnação nas fls 240 e 1.289 : álcool hidratado, melação residual, bagaço de cana, sucata, mercadorias, óleo e milho.

4) Na Planilha APURAÇÃO DO PIS/COFINS CUMULATIVOS COM BASE NA LEI 9.718/98 —RECEITAS PRÓPRIAS" , quadro Receitas Próprias de Vendas de Produtos, fls 2.244 e 2.245 estamos demonstrando os valores de vendas de mercadorias e serviços já desconsiderando as receitas de responsabilidade da Cooperativa. (grifo nosso)

Não obstante o resultado da diligência, a autoridade julgadora foi pela não exclusão da base de cálculo dos valores relativos às vendas realizadas pela cooperativa, nos termos que reproduzo:

27. A luz das regras acima transcritas não há como concordar com as conclusões a que chegou a autoridade diligenciante, pois a exclusão da base de cálculo das receitas de vendas efetuadas diretamente pelas cooperativas não encontra amparo legal. Com efeito, conforme previsto no regulamento citado, a cooperativa deve reter na fonte os valores correspondentes ao PIS/PASEP e da Cofins devidos sobre as vendas dos produtos entregues para comercialização, cabendo à associada deduzir, do valor a pagar, a importância referente às contribuições efetivamente retidas na fonte.

28. A responsabilidade pela retenção e recolhimento das contribuições pela cooperativa, na hipótese de comercialização da produção de suas associadas, não a torna contribuinte da obrigação tributária, valendo dizer que, no caso examinado. Na forma do art. 121 do Código Tributário Nacional, a contribuinte do PIS/PASEP e da Cofins é a empresa associada Usinas Reunidas Seresta e não a CRPAAA. Por tal razão, não é permitido excluir da base de cálculo as receitas auferidas pela Usinas Reunidas Seresta decorrentes da comercialização de sua produção pela cooperativa.

29. A norma prevê que a cooperativa informe, individualizadamente, o valor das contribuições recolhidas às suas filiadas, juntamente com o montante do faturamento relativo às vendas dos produtos de cada uma delas. Neste caminho, foram juntados aos autos na impugnação os demonstrativos As fls. 214-238, denominados "Relatório de Contas Auxiliares da Cooperativa Regional dos Produtores do Açúcar e Alcool de Alagoas". Entretanto, tais documentos não vieram acompanhados de nenhuma assinatura que lhes comprove a autenticidade e os legitime como prova. (grifo nosso)

O raciocínio desenvolvido pelo julgador de piso é acertado no sentido de que não se poderia excluir da base de cálculo do PIS e da Cofins apurados pela Recorrente os valores das vendas efetuadas por meio da cooperativa, pois a usina é o contribuinte das contribuições, cujos valores são recolhidos pela cooperativa apenas em virtude de sua responsabilidade tributária. Veja-se que, de acordo com o art. 15, I da Medida Provisória n.º 2.158-35/2001, as cooperativas podem excluir da base de cálculo do PIS e da COFINS os valores das vendas que forem repassados aos associados:

*Art. 15. As sociedades cooperativas poderão, observado o disposto nos arts. 2º e 3º da Lei nº 9.718, de 1998, excluir da base de cálculo da COFINS e do PIS/PASEP:*

*I - os valores repassados aos associados, decorrentes da comercialização de produto por eles entregue à cooperativa;*

Por decorrência, a apuração das contribuições deve ser realizada pela Recorrente considerando as vendas efetuadas por meio da cooperativa, deduzindo-se posteriormente o saldo a pagar o valor das contribuições já recolhidas pela entidade. É esta a exegese do §1º do art. 66 da Lei n.º 9.430/96, quando estabelece para as cooperativas a obrigação acessória de informar às suas filiadas, individualizadamente, o valor das contribuições recolhidas, juntamente com o montante do faturamento relativo às vendas dos produtos de cada uma delas, com vistas a atender aos procedimentos contábeis exigidos pela legislação.

O que não se justifica, portanto, é o fato da Recorrente ser submetida a dupla tributação sobre as mesmas operações de vendas, de modo que o valor das contribuições recolhidas pela CRPAAA deve ser abatido do saldo a pagar apurado na contabilidade da Recorrente, consideradas todas as receitas de vendas, inclusive as realizadas por meio da cooperativa de que associada. Neste ponto, considerando que a autoridade diligenciante, após se debruçar sobre a documentação acostada aos autos, concluiu por sua idoneidade, pertinência e suficiência e considerando ainda que a Recorrente providenciou as assinaturas de cuja falta se ressentiu o julgador de piso, parece-me não mais subsistir qualquer óbice de índole probatória quanto aos recolhimentos efetuados pela cooperativa, de sorte que deve ser reformada a decisão de piso para que estes recolhimentos sejam deduzidos do saldo a pagar das contribuições para o PIS e COFINS apuradas no período.

### **2.3 - Da dedução da CIDE-Combustíveis**

A Recorrente sustenta a possibilidade de deduzir o valor da CIDE-Combustíveis compensada com créditos de IPI do valor das contribuições para o PIS e Cofins, nos termos do 8º da Lei 10.336/2001. Veja-se o referido dispositivo legal:

*Art. 8º. O contribuinte poderá, ainda, deduzir o valor da Cide, **pago** na importação ou na comercialização, no mercado interno, dos valores da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins devidos na comercialização, no mercado interno, dos produtos referidos no art. 5º, até o limite de, respectivamente: (grifo nosso)*

Noutra direção, a decisão recorrida afirma que o art. 8º da Lei n.º 10.336/2001, ao empregar o vocábulo “pago”, teria restringido a possibilidade de dedução à hipótese específica em que o crédito tributário da CIDE-Combustíveis tenha sido extinto por meio de pagamento,

conforme art. 156, I do CTN, tendo sido excluídas todas as demais modalidades de extinção, dentre elas, a compensação, hipótese dos autos.

Ao enfrentar a questão, verifico que este Conselho tem adotado a interpretação de que o legislador empregou o termo “pago” em seu sentido técnico, isto é, referindo-se ao pagamento enquanto a modalidade específica de extinção do crédito tributário prevista no art. 156, I do CTN. Assim, careceria de previsão legal a dedução de valores relativos à CIDE-Combustíveis que tenham sido objeto de compensação. Confira-se:

*CIDE COMBUSTÍVEIS. CONTRIBUIÇÃO PIS E COFINS MEDIANTE DEDUÇÃO DA CIDE PAGA.*

*A Cide paga na importação ou na comercialização no mercado interno pode ser deduzida dos valores da contribuição para o PIS e da Cofins, nos casos e limites fixados na Lei 10.336, de 2001. Compensação e pagamento são espécies distintas do gênero extinção do crédito tributário. Carece de previsão legal a dedução da Cide compensada por força de tutela jurisdicional sem trânsito em julgado. Recurso Voluntário Negado.*

*(Acórdão n.º 3101-000.523, sessão de 29/09/2010, Rel. Conselheira Vanessa Albuquerque Valente)*

*CIDE. COMPENSAÇÃO. ART. 8º DA LEI Nº 10.336/01. IMPOSSIBILIDADE.*

*A compensação da CIDE com PIS só é possível no caso de efetivo pagamento daquela contribuição. A dedução prevista no art. 8º da Lei nº 10.336/01 é para valores efetivamente pagos e não compensados.*

*(Acórdão n.º 3301-005.182, sessão de 26/09/2018, Rel. Conselheiro Semiramis De Oliveira Duro)*

Nestes termos, filio-me à posição delineada pelos julgados acima transcritos, por entender que inexistente razão suficiente para que se confira a interpretação extensiva ao vocábulo “pago” que pretende a Recorrente, considerando que o mesmo encontra sentido técnico bem delineado no âmbito do Direito Tributário, remetendo-se ao pagamento, enquanto modalidade de extinção do crédito tributário com previsão no art. 156, I do CTN, não se justificando, na hipótese presente, ante a ausência de qualquer indício substancial de emprego genérico ou atécnico do termo, que o intérprete da norma se lance para além do que contém o próprio texto legal.

Ante o exposto, neste ponto, voto por negar provimento ao recurso.

#### **2.4 - Da multa de 75%**

A Recorrente se insurge contra a aplicação da multa prevista no art. 44, I da Lei nº 9.430/96, no patamar de 75%, sob o argumento de que referida penalidade só incide sobre a hipótese de “declaração inexata de fatos”, o que sustenta não ter se verificado na espécie, porquanto a empresa não tenha apresentado declaração inexata dos elementos fáticos necessários à apuração do PIS e da COFINS, mas apenas deixado de inserir na base de cálculo das contribuições outras receitas que não as decorrentes de vendas (faturamento). Quanto ao *quantum* da penalidade, aduz ainda argumentos de índole constitucional, invocando os princípios

da razoabilidade, proporcionalidade e tributação não confiscatória para requerer a modulação do percentual.

O argumento de que a penalidade cominada no art. 44, I da Lei nº 9.430/96 só seria aplicável às hipóteses de declaração inexata de fatos é frontalmente contrário ao próprio texto legal, conforme se depreende de sua transcrição, com a redação que vigia à época dos fatos:

*Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:*

*I - de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte; (grifo nosso)*

Verificam-se claramente quatro hipóteses em que a penalidade deva ser aplicada: (i) falta de pagamento ou recolhimento, (ii) pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo sem o acréscimo de multa moratória, (iii) falta de declaração e (iv) declaração inexata. Significa dizer que a mera falta de pagamento ou recolhimento de tributo apurado pela fiscalização como devido é suficiente para a aplicação da penalidade, revelando-se despropositada a argumentação desenvolvida neste tópico da peça recursal no sentido de que a declaração inexata de fatos seria a única hipótese autorizadora da multa de ofício.

Em relação ao requerimento de modulação da penalidade aplicável às circunstâncias do caso concreto, com fundamento nos princípios constitucionais acima invocados, de rigor, neste Tribunal administrativo, a incidência da Súmula CARF nº 2, segundo a qual *O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária*.

Ante o exposto, neste ponto, voto por negar provimento ao recurso.

### **3 - Conclusão**

Ante o exposto, voto por CONHECER do Recurso Voluntário e, no mérito, DAR PARCIAL PROVIMENTO ao mesmo.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Henrique de Seixas Pantarolli