



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

Processo nº 10920.001956/2003-51
Recurso nº 146.327 De Ofício e Voluntário
Acórdão nº **3301-00.828 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 28 de fevereiro de 2011
Matéria COFINS - AUTO DE INFRAÇÃO
Recorrentes DRJ FLORIANÓPOLIS E BUSSCAR ÔNIBUS S/A
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/1998 a 31/12/2002

LANÇAMENTO. NULIDADE

É válido o procedimento administrativo fiscal desenvolvido em conformidade com os ditames legais.

CRÉDITO TRIBUTÁRIO EXONERADO. RECURSO DE OFÍCIO

Correta a exoneração de crédito tributário lançado e exigido sob receitas de recuperação de custos.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/01/1998 a 30/06/1998

DECADÊNCIA. DIFERENÇAS APURADAS. LANÇAMENTO.

Decai em 05 (cinco) anos, contados dos respectivos fatos geradores, o direito de a Fazenda Nacional exigir crédito tributário decorrente de contribuição social declarada e paga a menor.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/07/1998 a 31/12/2002

BASE DE CÁLCULO

A base de cálculo da Cofins com incidência cumulativa é o faturamento mensal da pessoa jurídica, assim considerado a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviço de qualquer natureza, excluídas outras receitas.

VENDAS DE SUCATAS. INCIDÊNCIA

A sucata decorrente da fabricação de produto industrial constitui subproduto (mercadoria) e a receita decorrente de sua venda integra o faturamento e assim está sujeita à Cofins.

VENDAS NO MERCADO INTERNO. EXPORTAÇÃO

As receitas de venda de mercadorias no mercado interno para empresa que não seja comercial exportadora, ainda que tenham sido efetuadas com o fim de exportação, estão sujeitas à incidência da Cofins.

Somente as receitas decorrentes de vendas no mercado interno para empresa comercial exportadora, com o fim específico de exportação, são passíveis de exclusão da base de cálculo da contribuição.

DIFERENÇAS APURADAS E NÃO DECLARADAS

As diferenças entre os valores da contribuição declarada nas respectivas DCTFs mensais e os efetivamente devidos, apurados com base nos documentos fiscais e na escrita contábil do contribuinte, estão sujeitas a lançamento de ofício, acrescidas das cominações legais.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso de ofício e, por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso voluntário, nos termos do voto do Relator. Os Conselheiros Antônio Lisboa Cardoso e Maria Teresa Martínez López votaram também pela exclusão das receitas decorrentes de vendas de sucatas da base de cálculo da Cofins. Ausente justificadamente o Conselheiro Rodrigo Pereira de Mello.

Rodrigo da Costa Pôssas - Presidente.

José Adão Vitorino de Moraes - Relator.

Participaram do presente julgamento: os Conselheiros José Adão Vitorino de Moraes, Antônio Lisboa Cardoso, Maurício Taveira e Silva, Maria Teresa Martínez López e Rodrigo da Costa Pôssas.

Relatório

Trata-se de recursos de ofício e voluntário interpostos, respectivamente, pela DRJ Florianópolis, SC, e pelo sujeito passivo, contra decisão que julgou procedente em parte o lançamento da contribuição para o financiamento da Seguridade Social (Cofins) com incidência cumulativa, referente aos fatos geradores dos meses de competência de janeiro de 1998 a dezembro de 2002, conforme descrição dos fatos e enquadramento legal às fls. 348/349.

O lançamento decorreu de diferenças apuradas entre os valores da contribuição declarada mensalmente nas respectivas DCTFs e os valores efetivamente devidos, apurados com base nos documentos e escrita contábil da recorrente.

De acordo com o autuante, a recorrente deixou de incluir na base de cálculo dessa contribuição as receitas decorrentes de vendas para a empresa Busscar Comércio Exterior Ltda., no período de janeiro de 1998 a setembro de 1999, de vendas de sucatas, de recuperação de custos e outras receitas (variações cambiais e monetárias ativas).

Cientificada do lançamento, inconformada, a recorrente impugnou-o, alegando, em síntese: a) em preliminar, a nulidade do lançamento sob os argumentos de: a.1) falta de Mandado de Procedimento Fiscal específico para a fiscalizar essa contribuição; a.2) que, para período de janeiro a junho de 1998, não poderia ter sido efetuada nova fiscalização, tendo em vista que esse período já fora objeto de procedimento anterior; e, a.3) decadência quinquenal do direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário referente ao período de competência de janeiro a junho de 1998; e, b) no mérito: b.1) as vendas para a empresa Busscar Comércio Exterior são isentas da contribuição porque as mercadorias foram destinadas ao mercado externo e a empresa se encontra registrada na Secretaria de Comércio Exterior do Banco Brasil; b.2) as vendas de sucatas não constituem receitas, mas recuperação de custos; b.3) as receitas escrituradas como recuperação de custos não compõem a base de cálculo da contribuição por falta de base legal; e, b.4) outras receitas tais como variações cambiais e monetárias ativas por não integrarem o faturamento.

Analisada a impugnação, aquela DRJ julgou o lançamento procedente em parte, exonerando os valores apurados sobre recuperação de custos, conforme Acórdão nº 4.095, datado de 20/05/2004, às fls. 1.922/1.960, sob as seguintes ementas:

“Mandado de Procedimento Fiscal (MPF). Verificações Obrigatórias. Validade.

As verificações obrigatórias, que independem da emissão de MPF especificando o tributo ou contribuição, compreendem um exame de consistência entre a escrituração do contribuinte, suas declarações e recolhimentos. Somente havendo necessidade de se estender a fiscalização a elementos externos à documentação fiscal é que não se estará mais no âmbito das verificações obrigatórias.

Decadência. Prazo.

O direito da Seguridade Social apurar e constituir seus créditos extingue-se após 10 (dez) anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o crédito poderia ter sido constituído. Preliminar rejeitada.

Venda de Sucatas. Base de Cálculo.

*As vendas de **sucatas** são passíveis de tributação pela COFINS, tanto pela Lei Complementar 70/91 (em face da assiduidade destas vendas, em 1998) como pela Lei 9.718/98, que contempla a totalidade das receitas auferidas.*

Vendas a Empresa Comercial Exportadora. Exclusão da base de cálculo. Requisitos Formais. Registro nos órgãos competentes.

Podem ser excluídas da base de cálculo da COFINS as receitas de exportação, nos casos de exportações realizadas diretamente pelo produtor, de vendas às empresas comerciais exportadoras e

de vendas às empresas exportadoras, com fins específicos de exportação.

*É indispensável que a venda seja efetuada para empresa exportadora que seja constituída nos termos do Decreto-lei 1.248/1972. Não basta, para que seja implementada a isenção alegada, que as mercadorias comercializadas tenham sido exportadas, é necessário que a empresa exportadora se enquadre nos **requisitos** estabelecidos pela legislação.*

Variações Monetárias Ativa. Base de Cálculo.

As variações monetárias dos direitos de crédito e das obrigações do contribuinte, em função da taxa de câmbio serão consideradas, para efeitos da legislação do imposto de renda, da contribuição social sobre o lucro líquido, da contribuição PIS/PASEP e da COFINS, como receitas ou despesas financeiras, conforme o caso.

Crédito Presumido de IPI. Ressarcimento. Atualização Monetária.

A partir de 1º de fevereiro de 1999 a receita relativa ao crédito presumido de IPI e/ou ressarcimento integra a base de cálculo da COFINS.

Recuperação de Custos. Ajustes Contábeis. Base de Cálculo. Não Incidência.

As recuperações de custos, por se constituírem em créditos de natureza meramente contábil, devem ficar de fora da base de cálculo do PIS, uma vez que estes ajustes na escrituração contábil não representam ingresso de receitas.”

Por ter exonerado crédito tributário (principal e multa) em valor superior a R\$ 1.000.000,00 (um milhão de reais), a DRJ recorreu de ofício de sua decisão, nos termos do Decreto nº 70.235, de 1972, art. 34, inciso I, c/c a Portaria MF nº 03, de 03/01/2008, art. 2º.

Cientificada dessa decisão, inconformada, a recorrente interpôs o recurso voluntário às fls. 1.968/2.001, requerendo preliminarmente a nulidade do auto de infração e, conseqüentemente, do lançamento, por falta de MPF específico, autorizando a fiscalização da contribuição para o PIS, e, ainda, a decadência do direito de a Fazenda Pública constituir o crédito referente ao período de janeiro a junho de 1998; e, no mérito, a sua improcedência, sob os argumentos de que: a) quanto às vendas efetuadas à Busscar Comércio Exterior Ltda., ao contrário do entendimento do autuante e da autoridade julgadora de primeira instância, a isenção não se aplica somente às vendas realizadas a empresas comerciais exportadoras registradas no Ministério da Fazenda, mas a toda venda com o fim de exportação; b) vendas de sucatas não constituem receitas, mas sim recuperação de custos; c) receitas financeiras decorrentes de correção monetária de ressarcimento de crédito-presumido do IPI, na realidade, constituem recuperação de custos não-sujeitas à contribuição, assim como outras receitas não operacionais, tais como variações monetárias cambiais e ativas, por não integrarem o faturamento.

É o relatório.

Voto

Assinado digitalmente em 24/03/2011 por JOSE ADAO VITORINO DE MORAIS, 15/04/2011 por RODRIGO DA COSTA POSSAS

Autenticado digitalmente em 24/03/2011 por JOSE ADAO VITORINO DE MORAIS
Emitido em 04/05/2011 pelo Ministério da Fazenda

Conselheiro José Adão Vitorino de Moraes

O recurso de ofício apresentado atende aos requisitos de admissibilidade previstos no Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972. Assim, dele conheço.

O cancelamento de parte do crédito tributário pela autoridade julgadora de primeira instância teve como fundamento o entendimento de que recuperação de custos não integra o faturamento da pessoa jurídica.

Realmente, em face do julgamento do Supremo Tribunal Federal, reconhecendo a inconstitucionalidade da ampliação da base de cálculo da Cofins, determinada por meio da Lei nº 9.718, de 1998, art. 3º, §1º, outras receitas não-operacionais não integram a base de cálculo da Cofins com incidência cumulativa.

Assim correta a exoneração da parte do crédito tributário apurado e exigido sobre receitas de recuperação de custos determinada pela autoridade julgadora de primeira instância.

O recurso voluntário também atendeu aos requisitos de admissibilidade previstos no Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972. Assim, dele conheço.

Em que pese o extenso arrazoado expendido pela recorrente, trinta e três laudas, as questões opostas nesta fase recursal se resumem à: I) suscitada preliminar de nulidade do lançamento por falta de MPF específico, autorizando a fiscalização da Cofins; II) decadência referente aos fatos geradores de janeiro a junho de 1998; III) incidência dessa contribuição sobre: III.a) receitas decorrentes de vendas para a Busscar Comércio Exterior Ltda., no período de julho de 1998 a setembro de 1999; III.b) vendas de sucatas; e, III.c) outras receitas não-operacionais (variações cambiais e monetárias ativas).

I – Nulidade

A suscitada preliminar de nulidade do lançamento sob o argumento de que o MPF não autorizava expressamente a fiscalização da Cofins não tem amparo legal e não prospera.

O auto de infração e, conseqüentemente o lançamento, somente seria nulo se tivesse sido lavrado por pessoa incompetente ou sem fundamentação legal, conforme dispõe o Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972, art. 59, inciso I, *in verbis*:

“Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

(...).”

O auto de infração em discussão foi lavrado por Auditor-Fiscal da Receita Federal, servidor competente para exercer fiscalizações externas de pessoas jurídicas e, se constatadas faltas na apuração do cumprimento de obrigações tributárias, por parte da fiscalizada, tem competência legal para a sua lavratura, com o objetivo de constituir o crédito tributário por meio do lançamento de ofício.

Em relação ao MPF cuja intimação a recorrente foi notificada em 07/05/2002, consta expressamente: “VERIFICAÇÕES OBRIGATÓRIAS: correspondência entre os valores declarados e os valores apurados pelo sujeito passivo em sua escrituração contábil e fiscal, em relação aos tributos e **contribuições administrados** pela SRF, nos últimos **cinco anos e no período de execução deste Procedimento Fiscal**.” (destaque não-original)

Ora, a Cofins está incluída nas contribuições administradas pela SRF e o lançamento abrangeu meses de competência entre janeiro de 1998 e dezembro de 2002.

Assim, não há que se falar em sua nulidade por falta de MPF específico para a Cofins.

II – Decadência

Quanto à decadência do direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário correspondente aos meses de competência de janeiro a junho de 1998, assiste razão à recorrente.

Na data do lançamento em discussão, vigia a Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, que estabelecia o prazo de 10 (dez) anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o crédito poderia ter sido constituído, para a Fazenda Pública constituir créditos tributários referentes a contribuições destinadas à seguridade social, como no presente caso.

No entanto, em julgamento ocorrido em 11 de junho de 2008, o Supremo Tribunal Federal (STF) declarou inconstitucional o art. 45 daquela lei e, ainda, aprovou na sessão plenária realizada em 12/06/2008 a Súmula Vinculante nº 08, que assim estabelece, *in verbis*: “***São inconstitucionais os parágrafo único do artigo 5º do Decreto-lei 1569/77 e os artigos 45 e 46 da Lei 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário***”.

Assim, considerando-se que houve pagamentos por conta das parcelas lançadas e exigidas, aplica-se ao presente caso, em relação à decadência, o disposto no Código Tributário Nacional (CTN), art. 150, § 4º, que assim determina, *in verbis*:

“Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

(...).”

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.”

Portanto, de acordo com este dispositivo legal, na data em que a recorrente tomou ciência do lançamento, em 07/07/2003, o direito de a Fazenda Nacional constituir o crédito tributário referente aos meses de competência de janeiro a junho de 1998 já havia decaído.

III – Mérito

III.a) vendas para a Busscar Comércio Exterior Ltda.

As receitas tributadas pelo autuante decorrentes de vendas para aquela empresa abrangeram o período de competência de janeiro de 1998 a setembro de 1999, pelo fato de naquele período não era empresa comercial exportadora.

O lançamento referente ao período de janeiro a junho de 1998 será cancelado em face da decadência quinquenal do direito de a Fazenda Pública constituir-lo, conforme fundamentado no item anterior.

Assim, em relação a esta matéria, remanesce o lançamento para o período de competência de julho de 1998 a setembro de 1999.

Naquele período a legislação dessa contribuição assim dispunha quanto à tributação das receitas de exportação:

Lei nº 9.004, de 16/03/1995:

“Art. 1º O art. 5º da Lei nº 7.714, de 29 de dezembro de 1988, acrescido dos §§ 1º e 2º, passa a vigorar com a seguinte alteração:

‘Art. 5º Para efeito de determinação da base de cálculo das contribuições para o Programa de Integração Social (PIS) e para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep), instituídas pelas Leis Complementares nºs 7, de 7 de setembro de 1970, e 8, de 3 de dezembro de 1970, respectivamente, o valor da receita de exportação de mercadorias nacionais poderá ser excluído da receita operacional bruta.

§ 1º Serão consideradas exportadas, para efeito do disposto no caput deste artigo, as mercadorias vendidas a empresa comercial exportadora, de que trata o art. 1º do Decreto-Lei nº 1.248, de 29 de novembro de 1972.

(...).

(...).”

Já o Decreto-lei nº 1.248, de 1972, assim define empresa comercial exportadora:

“Art.1º - As operações decorrentes de compra de mercadorias no mercado interno, quando realizadas por empresa comercial exportadora, para o fim específico de exportação, terão o tratamento tributário previsto neste Decreto-Lei.

Parágrafo único. Consideram-se destinadas ao fim específico de exportação as mercadorias que forem diretamente remetidas do estabelecimento do produtor-vendedor para:

a) embarque de exportação por conta e ordem da empresa comercial exportadora;

b) depósito em entreposto, por conta e ordem da empresa comercial exportadora, sob regime aduaneiro extraordinário de exportação, nas condições estabelecidas em regulamento.

Art.2º - O disposto no artigo anterior aplica-se às empresas comerciais exportadoras que satisfizerem os seguintes requisitos mínimos:

I - Registro especial na Carteira de Comércio Exterior do Banco do Brasil S/A. (CACEX) e na Secretaria da Receita Federal, de acordo com as normas aprovadas pelo Ministro da Fazenda;

II - Constituição sob forma de sociedade por ações, devendo ser nominativas as ações com direito a voto;

III - Capital mínimo fixado pelo Conselho Monetário Nacional.

(...).”

No presente caso, naquele período (julho de 1998 a setembro de 1999), a Busscar Comércio Exterior Ltda., não estava constituída sob a forma de empresa comercial exportadora. Conforme demonstrado nos autos e reconhecido pela própria recorrente, somente a partir de outubro de 1998, tornou-se uma comercial exportadora, atendendo a todos os requisitos elencados no Decreto-lei nº 1.248, de 1972, citados e transcritos anteriormente.

III.b) vendas de sucatas

De acordo a legislação vigente no período, objeto do lançamento em discussão, Lei Complementar (LC) nº 70 de 1991, e Lei nº 9.718, de 1998, a base de cálculo da contribuição é o faturamento mensal, assim considerado a receita bruta da pessoa jurídica.

A LC nº 70, de 1991, que fundamentou o lançamento referente aos fatos geradores do período de competência de julho de 1998 a janeiro de 1999, assim dispunha, *in verbis*:

“Art. 2º - A contribuição de que trata o artigo anterior será de 2% (dois por cento) e incidirá sobre o faturamento mensal, assim considerado a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviço de qualquer natureza.”

Já a Lei nº 9.718, de 1998, que fundamentou o lançamento para os demais períodos dispõe, *in verbis*:

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

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

Embora, ambos os diplomas legais tenham elegido, como base de cálculo da contribuição, a receita bruta da pessoa jurídica, para efeito de tributação, deve ser considerada a receita bruta operacional, ou seja, a decorrente de vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviço de qualquer natureza.

No presente caso, a sucata vendida constitui um bem (mercadoria) que é vendida assiduamente pela recorrente e não de forma esporádica, conforme demonstrado nos autos. Trata-se de receita inerente ao seu processo produtivo do qual resultam produtos acabados e subprodutos, ou seja, os produtos fabricados e a sucata. A produção de sucata decorre do seu processo de industrialização, constituindo um subproduto comercializado rotineiramente, mediante a emissão de notas fiscais faturas, fazendo parte de sua receita bruta operacional.

A título de informação, cabe citar o acórdão nº 204-02.400 proferido pela 4ª Câmara do antigo 2º Conselho de Contribuintes, sobre esta mesma matéria, cujos Membros, por unanimidade de votos, negaram provimento ao recurso do contribuinte, reconhecendo que a receita de vendas de sucatas decorrente de processo industrial de produtos integra a base de cálculo da Cofins.

III.c) outras receitas (variações cambiais e monetárias ativas).

Trata-se de receitas não-operacionais que não fazem parte do seu faturamento e, portanto, não integram a receita bruta operacional.

O Pleno do Supremo Tribunal Federal (STF) no âmbito dos Recursos Extraordinários nºs 357.950 e 358.273, com decisões transitadas em julgado em 5 de setembro, considerou inconstitucionais as alterações das bases de cálculo do PIS e da Cofins, promovidas pela Lei nº 9.718, de 27/11/1998, art. 3º, §1º. Também, o próprio Poder Executivo, levando-se em conta estas decisões, revogou, por meio da Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009, art. 79, inciso XII (MP nº 449, de 03/12/2008), aquele parágrafo primeiro que determinava a ampliação da base de cálculo dessas contribuições.

Dessa forma, deve ser afastada a exigência da contribuição sobre outras receitas não-operacionais, inclusive sobre receitas financeiras decorrentes de variações cambiais e monetárias ativas.

Em face do exposto e de tudo o mais que consta dos autos, nego provimento ao recurso de ofício, rejeito a preliminar de nulidade do lançamento e, no mérito, dou provimento parcial ao recurso voluntário para que se exclua do crédito tributário mantido pela DRJ a parte correspondente aos fatos geradores do período de competência de janeiro a junho de 1998, por terem sido atingidos pela decadência quinquenal, bem como os valores da contribuição apurados sobre outras receitas, inclusive financeiras (variações cambiais e monetárias ativas), mantendo-se o crédito tributário remanescente acrescido das cominações legais.

José Adão Vitorino de Moraes - Relator

