



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
SEGUNDA TURMA**

Processo n° 10940.000811/2001-33
Recurso n° 201-122.665 Especial do Procurador e do Contribuinte
Matéria PIS
Acórdão n° 02-03.757
Sessão de 11 de fevereiro de 2009
Recorrentes FAZENDA NACIONAL e MADEIREIRA MIGUEL FORTE S/A

PIS. BASE DE CÁLCULO.

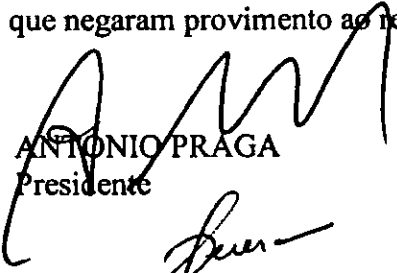
A base de cálculo das contribuições para o PIS e a Cofins é o faturamento, assim compreendido a receita bruta da venda de mercadorias, de serviços e mercadorias e serviços, afastado o disposto no § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718/98 por sentença proferida pelo plenário do Supremo Tribunal Federal em 09/11/2005, transitada em julgado em 29/09/2006.

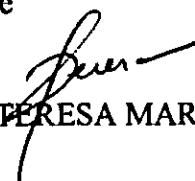
BASE DE CÁLCULO. RECEITA. CRÉDITO DO ICMS.

O crédito do ICMS registrado extemporaneamente não representa receita, não integrando a base de cálculo do PIS.

Recurso especiais do Procurador negado e do Contribuinte provido.

ACORDAM os Membros da Segunda Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais: 1) por maioria de votos, NEGAR provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional. Vencidos os Conselheiros Henrique Pinheiro Torres e Gilson Macedo Rosenberg Filho que deram provimento ao recurso; 2) por maioria de votos, DAR provimento ao recurso especial do Contribuinte, o colegiado afastou o alargamento da base de cálculo da contribuição pela Lei 9.718/1998. Vencidos os Conselheiros Henrique Pinheiro Torres e Gilson Macedo Rosenberg Filho que negaram provimento ao recurso especial do Contribuinte.


ANTÔNIO PRAGA
Presidente


MARIA TERESA MARTÍNEZ LÓPEZ
Relatora

FORMALIZADO EM: 19 AGO 2009

Participaram, do presente julgamento, os Conselheiros: Antonio Praga (Presidente), Antonio Carlos Guidoni Filho (Vice-Presidente substituto convocado), Josefa Maria Coelho Marques, Gileno Gurjão Barreto, Antonio Carlos Atulim, Maria Teresa Martínez López, Gilson Macedo Rosenburg Filho, Fabíola Cassiano Keramidas (substituta convocada), Henrique Pinheiro Torres, Leonardo Siade Manzan, Julio Cesar Vieira Gomes, Manoel Coelho Arruda Júnior (Substituto Convocado), Elias Sampaio Freire, Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira.

Relatório

A Fazenda Nacional e a contribuinte, com fundamento no Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes do Ministério da Fazenda, c/c o Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais, contra decisão consubstanciada em acórdão da Primeira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes interpõem recursos especiais a esta Segunda Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais. A ementa dessa decisão possui a seguinte redação:

BASE DE CÁLCULO. RECEITA. CRÉDITO DE ICMS

O valor do ICMS registrado extemporaneamente não representa entrada de receita e não integra a base de cálculo do PIS.

CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. TRATAMENTO FISCAL. RECEITA TRIBUTÁVEL.

A receita relativa ao crédito presumido do IPI de que trata a Lei nº 9.363/96 deverá ser apurada em função da ocorrência de exportação ou venda a empresa comercial exportadora com fim específico de exportação, e contabilizada como receita operacional, deverá ser oferecida à tributação do PIS.

BASE DE CÁLCULO. INCLUSÃO DE RECEITAS DE EXPORTAÇÃO. ERRO MANIFESTO..

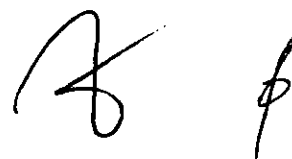
Procede-se à correção na apuração da base de cálculo, em face da inclusão indevida de receitas de exportação nas vendas de mercado interno.

Recurso provido em parte.

Segundo as razões apresentadas pela D. Procuradoria, em respeito à Lei 9.818/98, o acórdão recorrido deve ser reformado para que sejam incluídos, na base de cálculo do PIS, os créditos extemporâneos de ICMS.

Já a contribuinte se insurge contra a inclusão na base de cálculo do PIS do crédito presumido de IPI e aqueles créditos decorrentes de aquisições de matérias primas isentas, não tributadas ou tributadas pela alíquota zero tendo em vista a decisão do STF quanto à inconstitucionalidade do §1º do artigo 3º da Lei nº 9.718/98.

Os apelos especiais, uma vez preenchidos os requisitos de admissibilidade, foram recebidos pelos despachos nºs 201-355/07 (Fazenda Nacional - fl. 282) e 201-640/07 (contribuinte - fl. 383), ambos da Presidência daquela Primeira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes.



As interessadas foram devidamente cientificadas dos Recursos Especiais, mas somente a contribuinte apresentou contra-razões pugnando pelo indeferimento do recurso da Fazenda Nacional e a manutenção parcial do Acórdão recorrido.

É o Relatório.

Voto



Conselheira MARIA TERESA MARTÍNEZ LÓPEZ, Relatora

Os recursos atendem aos pressupostos legais e deles tomo conhecimento.

A matéria trazida a debate pela Fazenda Nacional cinge-se exclusivamente ao fato da decisão de segunda instância ter excluído da base de cálculo do PIS, os créditos extemporâneos de ICMS.

A contribuinte, por sua vez, insurgiu-se contra a inclusão do crédito presumido de IPI e aqueles créditos decorrentes de aquisições de matérias primas isentas, não tributadas ou tributadas pela alíquota zero na base de cálculo do PIS, decorrentes de decisão judicial (fl.75).

Para melhor visualização e análise dos recursos peço vênha para transcrever o voto do I. Conselheiro Walber José da Silva, na parte objeto de contestação:

(...)

Na diligência ficou constatado que o valor lançado a título de "Recuperação de ICMS" trata-se, de fato, de registro de crédito extemporâneo de ICMS incidente em aquisições diversas (imobilizado, material de consumo, combustíveis, pneus, etc.), autorizado pela legislação do ICMS.

Com razão, pretende a recorrente que o valor do crédito extemporâneo do ICMS seja excluído da base de cálculo apurada pela fiscalização. De fato, os valores lançados na Conta 3102600006/5742-8 – Recuperações ICMS não são receitas e não integram a base de cálculo do PIS, conforme apurado na diligência.

No tocante ao crédito presumido do IPI, sua natureza é de receita, uma vez que é um incentivo fiscal, uma despesa da União. Não representa um ressarcimento, em sentido estrito, ou uma restituição de tributo, mas sim um benefício instituído por lei que implica o aumento do patrimônio da empresa.

Ademais, não é o fato de ter sido instituído como compensação financeira pela incidência das contribuições sociais que esteja isento de sua incidência.



Como bem disse o acórdão recorrido, cujos fundamentos adoto, o crédito presumido em tela trata-se de receita e, portanto, está sujeito à incidência do PIS.

Para que não houvesse incidência seria necessário haver lei específica, concedendo isenção, à vista do que dispõe o art. 150, § 6º, da Constituição federal, com a redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993:

"§ 6º Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativas a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no artigo 155, § 2º, XII, g."

Quanto ao crédito básico relativo a insumos adquiridos sem a incidência do IPI, creditado por força de decisão judicial, entendo que a decisão recorrida não merece reparos.

Ratifico e adoto os fundamentos do acórdão recorrido e acrescento, apenas, que equivocado é o entendimento da recorrente de que a operação de aquisição de insumos sem a incidência de IPI é análoga à sistemática do ICMS, onde o imposto está incluído no preço, e às aquisições de insumos feitas junto a comerciantes atacadistas.

Em primeiro lugar, o valor do IPI não está embutido no preço. Este serve de base de cálculo do imposto, que é cobrado em separado e a este adicionado para determinação do valor total da operação. Sobre o ICMS, embutido no preço, incide o IPI.

Em segundo lugar, no caso dos insumos isentos, imunes ou de alíquota zero, não há, por óbvio, no valor pago pelo adquirente, o IPI. Se não há IPI, não há receita da União com este imposto no valor pago pelo adquirente. Também não há crédito que possa ser utilizado para abater os débitos de IPI apurados nas saídas. Se decisão judicial obriga a União a reconhecer um valor do IPI que ela não recebeu, isto significa que ela terá que usar sua receita tributária para arcar com a despesa imposta pela decisão judicial, afetando negativamente seu patrimônio e positivamente o patrimônio do beneficiário da decisão judicial. Este crédito é despesa da União e receita da pessoa jurídica beneficiária.

Também não há que se falar em analogia com o crédito previsto no art. 148 do RIPI, onde o insumo é tributado e está sendo adquirido de pessoa jurídica não contribuinte do IPI. A alíquota a ser aplicada sobre 50% do preço é a alíquota do insumo, que pode ser zero.

Neste caso, não há que se falar em crédito. Sendo a alíquota positiva, a União recebeu (ou tem direito de receber) o IPI na



saída do insumo do estabelecimento industrial, daí o direito do crédito admitido na legislação, embora em valor estimado.

(...)

Por outro lado, não merece prosperar o pedido para excluir da base de cálculo do PIS os valores das demais receitas, tendo em vista a declaração de inconstitucionalidade do § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718/98, em recurso extraordinário interposto por terceiros.

Em primeiro lugar, a competência deste Segundo Conselho de Contribuintes está restrita à lide regularmente estabelecida. No caso dos autos, somente para as receitas acima mencionadas existe lide. Para as demais receitas, não há lide e, conseqüentemente, este Colegiado não pode conhecer do pedido para excluir tais receitas da base de cálculo do PIS.

Em segundo lugar, para as receitas objeto de contestação também não há previsão legal para a sua exclusão da base de cálculo do PIS. A uma porque o Decreto nº 2.346/97 fala em decisões, no plural, e a recorrente traz unicamente uma decisão do STF sobre o tema, proferida antes das três últimas alterações na composição da Corte Suprema. Portanto, não há entendimento definitivo e inequívoco do STF sobre o tema. A duas porque não foi editado ato do Secretário da Receita Federal autorizando o afastamento do § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718/98, a que se refere o art. 4º do citado Decreto nº 2.346/97.

(...)

Por tais razões, que reputo suficientes ao deslinde, ainda que outras tenham sido alinhadas, voto no sentido de dar parcial provimento ao recurso voluntário para determinar a exclusão da base de cálculo do PIS da receita de exportação e dos valores lançados na conta Recuperações ICMS.

Passo às considerações e conclusões.

Em primeiro lugar, penso que as questões em foco levantadas pela contribuinte poderiam ser analisadas primeiramente sob o enfoque do conceito de “receita” (natureza do crédito), o que afastaria no entender desta Conselheira, a inclusão na base de cálculo do PIS.

No entanto, é de se notar, que as partes (Fazenda Nacional e Contribuinte) trazem em seus recursos à baila questões concernentes à base de cálculo do PIS sob a égide da lei nº 9.718/98 e, relativamente a esse tema, já tenho um posicionamento definido.

Com efeito, antes do advento da Lei n. 9.718/98, o PIS, por conta das disposições da Medida Provisória n. 1.212/95, sucessivamente reeditada e afinal convertida na Lei n. 9.715/98, incidia sobre o faturamento, assim definido como a receita de venda de mercadorias, prestação de serviços ou venda de mercadorias e prestação de serviços.



Com o advento da Lei nº 9.718/98, a base de cálculo da referida contribuição foi ampliada, e passou a incidir sobre qualquer receita (receita bruta), mesmo aquelas que não se enquadram no conceito de faturamento:

Lei nº 9.718/98:

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

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

§ 1º. Entende-se por receita bruta a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas."

Quanto à inclusão na base de cálculo de receitas outras estranhas à atividade da empresa, em razão da recente sentença proferida pelo Pleno do Supremo Tribunal Federal acerca da inconstitucionalidade do § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718/98, entendendo serem pertinentes as alegações da contribuinte tanto nas contra-razões ao recurso especial da Fazenda Nacional como nas razões do Recurso Especial que interpôs. Tal entendimento encontra-se referenciado no encerramento do julgamento (RE 390840/MG) proferido pelo Supremo Tribunal Federal – STF, relativo ao artigo 3º, § 1º da Lei nº 9.718/98, que transitou em julgado em 29/09/2006.

O RE 390840/MG, apreciado na sessão plenária do Supremo Tribunal Federal de 09/11/2005, relatado pelo Ministro Marco Aurélio, foi julgado e decidido consoante a seguinte ementa:

CONSTITUCIONALIDADE SUPERVENIENTE - ARTIGO 3º, § 1º, DA LEI Nº 9.718, DE 27 DE NOVEMBRO DE 1998 - EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 20, DE 15 DE DEZEMBRO DE 1998. O sistema jurídico brasileiro não contempla a figura da constitucionalidade superveniente. TRIBUTÁRIO - INSTITUTOS - EXPRESSÕES E VOCÁBULOS - SENTIDO. A norma pedagógica do artigo 110 do Código Tributário Nacional ressalta a impossibilidade de a lei tributária alterar a definição, o conteúdo e o alcance de consagrados institutos, conceitos e formas de direito privado utilizados expressa ou implicitamente. Sobrepor-se ao aspecto formal o princípio da realidade, considerados os elementos tributários. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL - PIS - RECEITA BRUTA - NOÇÃO - INCONSTITUCIONALIDADE DO § 1º DO ARTIGO 3º DA LEI Nº 9.718/98. A jurisprudência do Supremo, ante a redação do artigo 195 da Carta Federal anterior à Emenda Constitucional nº 20/98, consolidou-se no sentido de tomar as expressões receita bruta e faturamento como sinônimas, jungindo-as à venda de mercadorias, de serviços ou de mercadorias e serviços. É inconstitucional o § 1º do artigo 3º da Lei nº 9.718/98, no que ampliou o conceito de receita bruta para envolver a totalidade das receitas auferidas por pessoas jurídicas, independentemente

da atividade por elas desenvolvida e da classificação contábil adotada.

Portanto, o art. 3º, § 1º da Lei nº 9.718/98, ao prever a tributação de receitas que não se enquadram no conceito de faturamento pelo PIS e pela Cofins, contrariou o art. 195, I, da CF/88, que somente autorizava a tributação de receitas que se enquadrassem no conceito de faturamento, isto é, somente aquelas decorrentes da venda de mercadorias, prestação de serviços ou venda de mercadorias e prestação de serviços.

Desta forma, o crédito extemporâneo de ICMS, o crédito presumido de IPI e aqueles créditos decorrentes de aquisições de matérias primas isentas, não tributadas ou tributadas pela alíquota zero não integram a base de cálculo do PIS.

Outrossim, em respeito à tese esposada pela Fazenda Nacional em seu recurso, como me referi anteriormente, temos que, ainda que não houvesse declaração de inconstitucionalidade do § 1º do artigo 3º da lei nº 9.718/98, não há como se considerar créditos extemporâneos de ICMS como sendo receita.

O ICMS é, por expressa determinação constitucional, imposto não cumulativo, devendo se compensar em cada operação com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado. Assim, na condição de imposto não cumulativos, o ICMS, eventualmente, pode gerar saldos credores continuados na escrita fiscal do contribuinte. Especificamente no caso do ICMS, diversas são as hipóteses que podem ocasionar essa situação, tais como, saídas desoneradas do imposto com autorização para se manter os créditos, alíquota aplicável na saída menor do que a de aquisição, entre outras.

De acordo com o Manual de Contabilidade da FIPECAFI¹, “o ICMS é um imposto incidente sobre o valor agregado em cada etapa do processo de industrialização e comercialização da mercadoria, até chegar ao consumidor final. O valor do imposto a ser pago pelas empresas é representado pela diferença entre o imposto incidente nas vendas e o imposto pago na aquisição das mercadorias que integram o processo produtivo, ou para serem revendidas. Por definição legal, o ICMS integra o preço de venda a ser cobrado do comprador”. Ao final, está concluído que mesmo que não haja recolhimento do ICMS, em razão da apuração de saldo credor, “em nada isso altera o resultado, já que, conforme foi visto, o ICMS não é receita nem despesa”.

No caso específico do presente processo, trata-se de créditos de ICMS sobre aquisições diversas que foram apurados *a posteriori*, ou extemporaneamente, uma vez que a legislação local, à época das aquisições, não permitia que o adquirente se creditasse do ICMS sobre essas compras.

Assim, claro está que o crédito de ICMS gerado por um contribuinte não é receita, e nem pode ser equiparado a tal eis que tem natureza meramente contábil, razão porque não devem ser incluídas na base de cálculo da contribuição.



¹ 7ª edição, página 364

CONCLUSÃO

Em razão do exposto voto no sentido de NEGAR provimento ao recurso da Fazenda Nacional e DAR provimento ao recurso da Contribuinte.

Sala das Sessões, em 11 de fevereiro de 2009.


MARIA TERESA MARTÍNEZ LÓPEZ

