



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10950.004307/2005-17
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº 9303-011.758 – CSRF / 3ª Turma
Sessão de 20 de agosto de 2021
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado COOPerval COOPERATIVA AGROINDUSTRIAL VALE DO IVAÍ LTDA

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

Ano-calendário: 1999, 2000, 2001

CIDE, DEDUTIBILIDADE DA BASE DE CÁLCULO DA COFINS.

O art. 8º da *Lei n.º 10.336/2001* estabeleceu a possibilidade de deduzir o valor da CIDE paga do Pis e da Cofins, e deu direito ao contribuinte a faculdade da interessada para realizar essa dedução, paga na comercialização, no mercado interno, de álcool etílico combustível, dos valores da Cofins e do PIS devidos na comercialização, no mercado interno, desse mesmo produto; ora, sendo faculdade da contribuinte, esta pode exercê-la, ou não, sendo que, no caso, pelo que consta dos autos, a interessada, anteriormente ao início da ação fiscal, não tinha manifestado tal intenção, somente vindo a fazer requerimento nesse sentido já sob auditoria fiscal, quando já tinha perdido a espontaneidade para tal; por outro lado, inexistente na legislação, a determinação para, quando de apuração de ofício do PIS e da Cofins, o fisco promova a referida dedução. Assim, somente o valor da Cide Combustíveis pago na importação ou na comercialização no mercado interno pode ser deduzido do valor devido de PIS e de Cofins.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e no mérito, em dar-lhe provimento parcial, para reconhecer a possibilidade de dedução dos valores da CIDE Combustíveis efetivamente pagos na importação ou na comercialização no mercado interno do valor devido de PIS e de Cofins cumulativos.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Érika Costa Camargos Autran - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Rodrigo Mineiro Fernandes, Tatiana Midori Migiyama, Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Valcir Gassen, Jorge Olmiro Lock Freire, Érika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Cecconello, Rodrigo da Costa Pôssas (Presidente em Exercício).

Relatório

Trata-se de Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, por suposta contrariedade à lei ou à evidência da prova, em face do Acórdão n.º 202-19.207, que tem a seguinte ementa:

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social- Cofins

Exercício: 2001, 2002, 2003, 2004

NEGOCIAÇÃO DIRETA COM TERCEIROS. ATO NÃO-COOPERATIVO. PRODUÇÃO PRÓPRIA. INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA.

A negociação direta entre a Cooperativa e terceiros, configurando produção própria, sem interferência do cooperado na sua concretização deixa de traduzir a característica essencial do ato cooperativo, sujeitando-se, portanto, à incidência tributária, porque a sociedade cooperativa tem como traço distintivo os objetivos voltados para os associados, e não para a sociedade.

AQUISIÇÃO DE PRODUTOS DE NÃO-ASSOCIADOS. ATO NÃO-COOPERATIVO. INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA.

Quando a cooperativa adquire produtos de não associados, mesmo que para completar lotes destinados ao cumprimento de contratos ou suprir capacidade

ociosa de suas instalações, o ato não é cooperativo e o resultado positivo é tributável.

SOCIEDADES COOPERATIVAS. CONTABILIZAÇÃO DE RESULTADOS COM NÃO-COOPERADOS.

As sociedades cooperativas devem contabilizar em separado os resultados das operações com não cooperados, de forma a permitir o cálculo de tributos, e, em não o fazendo, cabe ao autuante proceder à segregação dos resultados de não-cooperados e exigir os tributos assim devidos de ofício. Publicado no D.O.U. n.º 04, de 07/01/2008.

CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. BASE DE CÁLCULO.

A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal consolidou-se no sentido de considerar como base de cálculo das contribuições sociais o valor da venda de mercadorias, de serviços ou de mercadorias e serviços.

CIDE. DEDUTIBILIDADE DA BASE DE CÁLCULO DA COFINS. POSSIBILIDADE.

Por expressa previsão legal, é de se excluir da base de cálculo da Cofins a CIDE efetivamente paga.

Recurso provido em parte.

ACORDAM os Membros da SEGUNDA CÂMARA do SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES em dar provimento parcial ao recurso da seguinte forma:

- I) por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade do auto de infração; e*
- II) por maioria de votos, para que sejam excluídos da base de cálculo da contribuição as receitas financeiras e o valor da CIDE que tiver sido efetivamente pago até a ocorrência de cada fato gerador abarcado pelo auto de infração. Vencido o Conselheiro Domingos de Sá Filho, que deu provimento também para reconhecer a produção própria de cana-de-açúcar como ato[cooperado. Fez sustentação oral o Dr. Shiguemasa Iamasaki, OAB/PR n- 35.409, advogado da recorrente.*

Intimada a Fazenda Nacional interpôs Recurso Especial. As divergências suscitadas dizem respeito às seguintes matérias: 1. **Da presunção de constitucionalidade em**

favor do § 1º do art. 3º da lei n.º 9.718/1982- Excluir as receitas financeiras da base de cálculo da Cofins, e 2-Impossibilidade da dedução da CIDE no cálculo da COFINS -

Argumenta o representante da Fazenda que a decisão recorrida contrariou os seguintes dispositivos legais: artigo 49 do RICC, Decreto 2.346/97 e art. 3º, §1º da Lei 9.718/98.

O Recurso Especial da Fazenda foi admitido, conforme despacho de fls. 2351 a 2352. Considerando que o acórdão recorrido não decidiu com unanimidade em relação à matéria objeto de recurso, e que houve a tempestiva e adequada alegação de contrariedade à lei, o recurso especial deve ter seguimento para que seja julgado o mérito, conforme art. 7º, I, do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MG nº 147, de 2007, não se aplicando o §12º do artigo 67 do RICARF porque não se trata de recurso especial de divergência, e portanto, regimentalmente, o recurso deve ser julgado pelo colegiado *ad quem*, inobstante a jurisprudência atualmente vinculante do STF sobre o tema.

Nos autos há desistência parcial do sujeito passivo, para fins de parcelamento, porém as matérias vencidas pelo contribuinte em segunda instância administrativa não compõem a parte desistida, conforme despacho da autoridade preparadora (e-folhas 2.129 e 2.130).

O Contribuinte apresentou contrarrazões manifestando pelo não provimento do Recurso Especial da Fazenda Nacional.

É o relatório em síntese.

Voto

Conselheira Érika Costa Camargos Autran, Relatora.

Da Admissibilidade

O Recurso Especial de divergência interposto pela Fazenda Nacional atende aos pressupostos de admissibilidade constantes no art. 67 do Regimento Interno do Conselho

Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015, devendo, portanto, ter prosseguimento, conforme despacho de fls. 2351 a 2352.

Do Mérito

A divergência suscitada pela Fazenda Nacional diz respeito a:

1. Da presunção de constitucionalidade em favor do § 1º do art. 3º da lei n.º 9.718/1982- Excluir as receitas financeiras da base de cálculo da Cofins; e
2. Impossibilidade da dedução da CIDE no cálculo da COFINS-

1- Da presunção de constitucionalidade em favor do § 1º do art. 3º da lei n.º 9.718/1982- Excluir as receitas financeiras da base de cálculo da Cofins;

Em sede de recurso voluntário o contribuinte alegou a inconstitucionalidade do § 1º do artigo 3º da Lei nº 9.718/1998- Em suma, para encontrar a base de calculo, deve-se calcular o faturamento, que é entendido como a renda obtida das vendas de mercadorias e serviços.

O acórdão recorrido assim decidiu:

Quanto às demais questões, tirando a questão da composição da base de cálculo da Cofins (CIDE e receitas financeiras), todo o resto já foi apreciado pelo Primeiro Conselho de Contribuintes nos processos relativos à mesma fiscalização, pois foram lavrados autos de infração de IRPJ, IRRF, ILL, PIS e Cofins sobre os mesmos fatos:

(..)

Resta então a composição das bases de cálculo da Cofins.

O Supremo Tribunal Federal, no RE 357950 e em muitos outros, já afirmou que a base de cálculo das contribuições sociais é o produto da venda de bens, da prestação de serviços e a receita da venda de mercadorias com prestação de serviços. Por tal, receitas financeiras, receitas de juros, variações cambiais, e as

outras receitas contidas na planilha de fl. 1510 do presente processo devem ser excluídas da base de cálculo da Cofins.

"CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. BASE DE CÁLCULO. A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal consolidou-se no sentido de considerar como base de cálculo das contribuições sociais o valor da venda de mercadorias, de serviços ou de mercadorias e serviços. "

No que se refere ao pedido subsidiário, relacionado ao art. 8- da Lei n- 10.336, de 2001, a contestação do lançamento merece provimento. Estabelece o dispositivo que:

"Art. 8" 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. 5", até o limite de, respectivamente:

(...)

§ 1" A dedução a que se refere este artigo aplica-se às contribuições relativas a um mesmo período de apuração ou posteriores." (Grifouse)

Como se constata, a legislação faculta à interessada a dedução do valor da CIDE, paga na comercialização, no mercado interno, de álcool etílico combustível, dos valores da Cofins e do PIS devidos na comercialização, no mercado interno, desse mesmo produto; ora, sendo faculdade da contribuinte, esta pode exercê-la, ou não. E certo entretanto que o contribuinte não efetuou os recolhimentos da CIDE tempestivamente, somente parcelando-os posteriormente, pelo que consta dos autos. Assim, voto no sentido de permitir a dedução da Cofins, nos termos do art. 8º da Lei nº 10.336/2001.

Não há que se falar em preclusão, pois se trata de composição de base de cálculo, matéria de direito, e é fato que o pedido ocorreu desde a impugnação.

Pelo exposto, dou parcial provimento ao recurso para excluir as receitas financeiras da base de cálculo da Cofins, bem como para deduzir da base de cálculo da Cofins o valor da CIDE efetivamente pago até a data de cada fato gerador objeto da autuação. Nego provimento quanto às demais matérias.

Quanto a este ponto, devemos lembrar que a inconstitucionalidade do art. 3º, §1º da Lei nº 9.718/98, que alargou o conceito de faturamento para a base de cálculo das contribuições para o PIS e para a COFINS, foi reconhecida pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento dos RE nº 585.235, na sistemática da repercussão geral, tendo como *leading cases* os Res nºs 357.950-9/RS, 390.840-5/MG, 358.273-9/RS e 346.084-6/PR, *in verbis*:

EMENTA: RECURSO. Extraordinário. Tributo. Contribuição social. PIS. COFINS. Alargamento da base de cálculo. Art. 3º, § 1º, da Lei nº 9.718/98. Inconstitucionalidade. Precedentes do Plenário (RE nº 346.084/PR, Rel. orig. Min. ILMAR GALVÃO, DJ de 1º.9.2006; REs nºs 357.950/RS, 358.273/RS e 390.840/MG, Rel. Min. MARCO AURÉLIO, DJ de 15.8.2006) Repercussão Geral do tema. Reconhecimento pelo Plenário. Recurso improvido. É inconstitucional a ampliação da base de cálculo do PIS e da COFINS prevista no art. 3º, § 1º, da Lei nº 9.718/98.

(RE 585235 QO-RG, Relator(a): Min. CEZAR PELUSO, julgado em 10/09/2008, REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-227 DIVULG 27-11-2008 PUBLIC 28-11-2008 EMENT VOL-02343-10 PP-02009 RTJ VOL-00208-02 PP-00871) (grifou-se)

O julgado RE nº 357.950/RS, aplicado pela decisão recorrida reflete a posição predominante na Corte Suprema confirmada em sede de repercussão geral:

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. Sobreposição 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, juntando-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.

(RE 390840, Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, julgado em 09/11/2005, DJ 15-08-2006 PP-00025 EMENT VOL-02242-03 PP-00372 RDDT n. 133, 2006, p. 214-215)

Nessa linha relacional, as decisões proferidas pelo Supremo Tribunal Federal que tenham sido afetadas à sistemática da repercussão geral são de observância obrigatória por este órgão administrativo de julgamento, conforme redação do art. 62 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015, atualmente em vigor e que obriga os Conselheiros à sua aplicação:

Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

[...]

b) Decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça, em sede de julgamento realizado nos termos dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 -

*Código de Processo Civil, na forma disciplinada pela Administração Tributária;
(Redação dada pela Portaria MF nº 152, de 2016)*

[...]

*§ 2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.
(Redação dada pela Portaria MF nº 152, de 2016)*

Frente à declaração de inconstitucionalidade do alargamento da base de cálculo da COFINS estabelecida pelo art. 3º, §1º da Lei nº 9.718/98, em sede de repercussão geral pelo Supremo Tribunal Federal, ficou estabelecido o conceito de faturamento como decorrente da venda de mercadorias ou da prestação de serviços, ou da combinação de ambos, não sendo abrangidas outras receitas.

No caso dos autos, portanto, não deve incidir a contribuição para a COFINS do regime cumulativo sobre as receitas financeiras, receitas de juros, variações cambiais, e as outras receitas contidas na planilha de fl. 1510 do presente processo, por não se enquadrarem no conceito de faturamento.

Diante do exposto nego provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional.

2-Impossibilidade da dedução da CIDE no cálculo da COFINS-

O Acórdão recorrido entendeu que :

No que se refere ao pedido subsidiário, relacionado ao art. 8- da Lei n- 10.336, de 2001, a contestação do lançamento merece provimento. Estabelece o dispositivo que:

"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:

(...)

§ 1º A dedução a que se refere este artigo aplica-se às contribuições relativas a um mesmo período de apuração ou posteriores." (Grifouse)

Como se constata, a legislação faculta à interessada a dedução do valor da CIDE, paga na comercialização, no mercado interno, de álcool etílico combustível, dos valores da Cofins e do PIS devidos na comercialização, no mercado interno, desse mesmo produto; ora, sendo faculdade da contribuinte, esta pode exercê-la, ou não. E certo entretanto que o contribuinte não efetuou os recolhimentos da CIDE tempestivamente, somente parcelando-os posteriormente, pelo que consta dos autos. Assim, voto no sentido de permitir a dedução da Cofins, nos termos do art. 8º da Lei nº 10.336/2001.

Não há que se falar em preclusão, pois se trata de composição de base de cálculo, matéria de direito, e é fato que o pedido ocorreu desde a impugnação.

Quanto a dedução CIDE X COFINS o contribuinte alegou que o auditor fiscal ao lavrar o auto de infração não se atentou ao art. 8º . da Lei 10.336/2001, o qual autoriza a dedução da CIDE dos valores da contribuição do PIS e da COFINS.

Segundo consta nos autos o Contribuinte baseando-se em legislação citada acima apresentou um quadro comparativo, com o valor do recolhimento da CIDE e os valores de crédito na compensação do PIS ("Demonstrativo de créditos de PIS/COFINS a serem compensados, conforme Lei n. 10.336/01, Decreto 4.066 de 27/12/01 e Decreto 4.565 de 01/01/03).

Apresentou também a Tabela "Demonstrativo da Compensação CIDE X COFINS e saldo remanescente". Os débitos apurados, são resultantes da somatória da COFINS lançamento de ofício e COFINS não-cumulativo.

Ademais a tabela demonstra qual o crédito relativo a contribuição da CIDE-combustível a ser compensado pela COFINS, e quanto é devido por ela.

O disposto nos arts. 7º e 8º da Lei nº 10.336/01, assim dispõem :

Lei n.º 10.336/2001

“Art. 7º Do valor da Cide incidente na comercialização, no mercado interno, dos produtos referidos no art. 5º poderá ser deduzido o valor da Cide:

I – pago na importação daqueles produtos;

II – incidente quando da aquisição daqueles produtos de outro contribuinte.

Parágrafo único. A dedução de que trata este artigo será efetuada pelo valor global da Cide pago nas importações realizadas no mês, considerado o conjunto de produtos importados e comercializados, sendo desnecessária a segregação por espécie de produto.

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:

(...)

§ 1º A dedução a que se refere este artigo aplica-se às contribuições relativas a um mesmo período de apuração ou posteriores.

Como visto, o art. 8º, que estabeleceu a possibilidade de deduzir o valor da CIDE paga do Pis e da Cofins, faz expressa referência em seu parágrafo primeiro que tal dedução poderá ocorrer em relação às *contribuições relativas a um mesmo período de apuração ou posteriores*, ou seja, o *mesmo período de apuração* a que se refere o parágrafo vincula-se ao *caput* do art. 8º, que fala na *CIDE paga*.

Exemplificando, se a CIDE foi paga em qualquer dia do mês de fevereiro, a possibilidade de compensação se dá em relação às contribuições do PIS e da Cofins do período de apuração de fevereiro ou períodos posteriores. Não em relação a janeiro, que é o período de apuração da CIDE, mas não o do seu pagamento. O momento em que realizado o pagamento define o período de apuração das contribuições em relação às quais poderá ocorrer as deduções.

Dessa forma, entendo cristalino que o direito da dedução somente emerge no mês em que houver o pagamento de uma CIDE apurada, tornando o pagamento uma *conditio sine qua non* da dedução na apuração de PIS e COFINS.

Como dito no acórdão recorrido, como se constata, a legislação faculta à interessada a dedução do valor da CIDE, paga na comercialização, no mercado interno, de álcool etílico combustível, dos valores da Cofins e do PIS devidos na comercialização, no mercado interno, desse mesmo produto; ora, sendo faculdade da contribuinte, esta pode exercê-la, ou não, sendo que, no caso, pelo que consta dos autos, a interessada, anteriormente ao início da ação fiscal, não tinha manifestado tal intenção, somente vindo a fazer requerimento nesse sentido já sob auditoria fiscal (fls. 390/391), quando já tinha perdido a espontaneidade para tal; por outro lado, inexistente na legislação, a determinação para, quando de apuração de ofício do PIS e da Cofins, o fisco promova a referida dedução.

A lógica do permissivo está atrelado a um pagamento da CIDE que fora apurada anteriormente, pois somente concretizado o recolhimento exsurgerà o direito à dedução do PIS e da Cofins.

Assim, somente o valor da Cide Combustíveis pago na importação ou na comercialização no mercado interno pode ser deduzido do valor devido de PIS e de Cofins.

Por fim, o direito à dedução da Cide-combustíveis da base de cálculo do PIS está prevista no art. 77, do Decreto nº 4.524/02, que assim determina:

Art. 77. A pessoa jurídica sujeita à Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico instituída pela Lei nº 10.336, de 19 de dezembro de 2001,

Cidecombustíveis, poderá deduzir do valor da Cide paga, até o limite estabelecido no art. 8º da referida Lei, observado o disposto no art. 2º do Decreto nº 4.066, de 27 de dezembro de 2001, o valor do PIS/Pasep e da Cofins devidos em relação à receita da comercialização, no mercado interno, dos seguintes produtos (Lei nº 10.336, de 2001, art. 8º, e Decreto nº 4.066, de 27 de dezembro de 2001, art. 2º e Medida Provisória nº 75, de 2002, art. 33):

I gasolinas;

II diesel;

III querosene de aviação;

IV demais querosenes;

V óleos combustíveis (fuel oil);

VI gás liquefeito de petróleo, inclusive derivado de gás natural e de nafta, classificado nos códigos 2711.12.10, 2711.12.90, 2711.13.00, 2711.14.00, 2711.19.10 e 2711.19.90 da Tipi; e

VII álcool etílico combustível.

§ 1º A dedução a que se refere este artigo aplicasse às contribuições relativas a um mesmo período de apuração ou posteriores.

§ 2º As parcelas da Cidecombustíveis deduzidas na forma deste artigo serão contabilizadas, no âmbito do Tesouro Nacional, a crédito da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins e a débito da própria Cidecombustíveis, conforme normas estabelecidas pela SRF.

§ 3º Somente poderão ser deduzidos os valores efetivamente pagos a título de Cidecombustíveis.

Diante disto, dou provimento parcial ao Recurso Especial da Fazenda , para que somente seja deduzido os valores da Cide Combustíveis pago na importação ou na comercialização no mercado interno pode ser deduzido do valor devido de PIS e de Cofins.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Érika Costa Camargos Autran