



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

Processo n° 11007.000120/2004-03
Recurso n° 201-128.945 Especial do Contribuinte
Matéria COFINS
Acórdão n° 02-03.780
Sessão de 11 de fevereiro de 2009
Recorrente COUROS BOM RETIRO LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

COFINS. BASE DE CÁLCULO. RECEITAS FINANCEIRAS.

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.

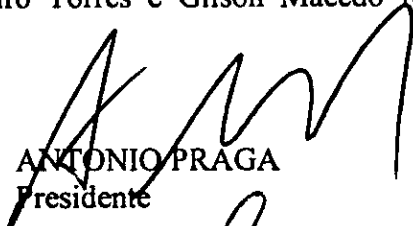
COFINS. CREDITO PRESUMIDO DE IPI. NÃO INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO. SUBVENÇÃO.

O crédito presumido de IPI não representa receita, não integrando a base de cálculo da contribuição.

Recurso especial provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da Segunda Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por maioria de votos, DAR provimento ao recurso especial, para afastar 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.


ANTONIO 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 contribuinte, com fundamento no Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes do Ministério da Fazenda, contra decisão consubstanciada em acórdão da Primeira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes interpõe recurso especial a esta Segunda Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais.

A ementa do Acórdão, na parte objeto de recurso, possui a seguinte redação:

(...)

COFINS. BASE DE CÁLCULO.

As receitas financeiras e o crédito presumido de IPI não estão relacionados dentre as exclusões previstas na lei, portanto, integram a base de cálculo da contribuição.

(...)

Recurso negado.

A indignação da contribuinte diz respeito à inclusão na base de cálculo da Cofins de receitas financeiras, contrariando a decisão do STF que julgou inconstitucional o alargamento da base de cálculo (§ 1º, artigo 3º da Lei nº 9.718/98) e do crédito presumido de IPI que, conforme seus argumentos, de receita não se trata.

O recurso foi admitido pelo despacho nº 201-081, de fl. 607, após análise dos requisitos de admissibilidade.

A Fazenda Nacional, devidamente cientificada não apresentou contra-razões.

É o Relatório.



Voto

Conselheira MARIA TERESA MARTÍNEZ LÓPEZ, Relatora

O recurso especial interposto atende às formalidades legais sendo que dele conheço.

Em apertada síntese, entende a Primeira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes que, nos termos dos artigos 2º e 3º da Lei nº 9.718/98, as receitas financeiras e o crédito presumido de IPI integram a base de cálculo da Cofins.

Em sede de recurso especial, no tocante às receitas financeiras, a contribuinte invoca a inconstitucionalidade do § 1º, art. 3º da já referenciada Lei.

Com efeito, antes do advento da Lei n. 9.718/98, a Cofins, em razão das disposições da Lei Complementar n. 70/91, 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 n. 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 n. 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 financeiras e 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, entendo serem pertinentes as alegações da recorrente. 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. 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, 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.

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

Pelo exposto, resta evidenciado que as receitas financeiras não integram a base de cálculo da Cofins.

O mesmo se aplicaria ao crédito presumido de IPI, uma vez que não se enquadra no conceito de faturamento. Contudo, tendo em vista que a divergência demonstrada pela contribuinte diz respeito ao fato do crédito presumido de IPI não ser receita, passo a tecer considerações a esse respeito.

A questão pode ser analisada por duas frentes: a primeira diz respeito à natureza do crédito presumido; a segunda, a interpretação pelo princípio da razoabilidade.

O crédito presumido de IPI foi instituído pela Lei nº 9.363/96 objetivando incentivar a atividade de exportação, gerando condições favoráveis para aqueles que, se dedicando a este campo de atuação, tivessem possibilidade de concorrer no mercado internacional reduzindo sua carga tributária.

Deste modo, o contribuinte produtor-exportador de mercadorias nacionais passou a ter direito a um crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI,



como “ressarcimento” das contribuições à Cofins e ao PIS incidentes sobre matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, adquiridos no mercado interno para utilização na fabricação de produtos destinados à exportação (Lei nº 9.363/96).

Assim, o produtor-exportador pode utilizar o valor do crédito presumido para abater do IPI devido no próprio período de apuração ou nos períodos subsequentes ao da apuração do crédito. Em caso de comprovada impossibilidade de utilização do crédito presumido para compensação com o IPI devido pelo produtor-exportador nas operações de venda no mercado interno, poderá requerer o “ressarcimento” em moeda-corrente, compensá-lo com débitos relativos a outros tributos e contribuições federais ou transferi-lo para outros estabelecimentos da mesma empresa, observadas as normas pertinentes. Não é objeto de análise a cessão desse crédito para outros estabelecimentos.

O crédito presumido do IPI definitivo tem sido definido por alguns como uma espécie de recuperação de custos. Por outros, tecnicamente, como subvenção.

A Procuradoria, por meio do Parecer PGFN/CAT/Nº 3092/2002, posicionou-se no sentido de ser o crédito presumido do IPI um incentivo fiscal, caracterizado como um “ressarcimento” das contribuições instituídas pelas Leis Complementares nº 7 e nº 8, de 1970, e nº 70, de 1991 (PIS/PASEP e COFINS). Veja-se excertos do texto:

Conforme a Lei nº 9.363, de 1996, o crédito presumido do IPI é um incentivo fiscal, caracterizado como um “ressarcimento” das contribuições instituídas pelas Leis Complementares nº 7 e nº 8, de 1970, e nº 70, de 1991 (PIS/PASEP e COFINS) “incidentes sobre as respectivas aquisições, no mercado interno, de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, para utilização no processo produtivo” (art. 1º).

Para melhor elucidação dos fatos, veja-se um simples exemplo de crédito presumido do IPI:

- valor total dos insumos utilizados na produção em um determinado período: R\$ 1.000.000,00;
- receita operacional bruta auferida no mesmo período: R\$ 1.600.000,00;
- receita de exportação dos produtos no mesmo período: R\$ 600.000,00.

Com base nos valores acima, temos:

Relação percentual entre a receita de exportação e a receita operacional bruta do período em questão:

$$\frac{R\$ 600.000,00}{R\$ 1.600.000,00} \times 100 = 37,5\%$$

R\$ 1.600.000,00

O percentual acima apurado é aplicado sobre o valor total dos insumos utilizados na produção do mesmo período, para a apuração da parcela relativa à fabricação dos produtos exportados:



$$37,5\% \times R\$ 1.000.000,00 = R\$ 375.000,00$$

Valor do crédito presumido do IPI acumulado no período:

$$5,37\% (*) \times R\$ 375.000,00 = R\$ 20.137,50$$

() Percentual fixado pelo art. 2º, § 1º, da Lei nº 9.363/96.*

Assim, no exemplo hipotético acima, tendo a empresa apurado crédito do IPI no valor de R\$ 20.137,50, um dos procedimentos contábeis é registrar esse valor a débito da conta de IPI a Recolher ou mesmo na conta IPI a Recuperar, em contrapartida a crédito da conta de “Crédito Presumido do IPI” em conta de resultado, qual seja, conta retificadora de custo dos produtos vendidos.

Não há dúvidas que, em se tratando de recuperação de custos, o crédito presumido do IPI não integra a base de cálculo das contribuições do PIS e da COFINS, eis que Receita não é.

Tenho, no entanto, à exemplo do exaustivo estudo elaborado pelo conceituado doutrinador Ricardo Mariz de Oliveira, me manifestado de forma a conceituar o crédito presumido do IPI como sendo uma **subvenção**. Nesse sentido o crédito presumido de IPI, instituído pela Lei nº 9.363/96, tem natureza jurídica de subvenção governamental em prestígio ao setor exportador ¹. Tal posicionamento, a meu ver, não modifica a conclusão acima, de que ainda sob este aspecto igualmente de “receita” não se trata.

O crédito presumido se apresenta, como uma concessão governamental visando incrementar as exportações de produtos brasileiros, tendo, portanto, a natureza de uma subvenção, até porque subvenções são definidas como “*as transferências destinadas a cobrir despesas de custeio das entidades beneficiadas*”, distinguindo-se as subvenções sociais e as econômicas, consideradas estas “*as que se destinem a empresas públicas ou privadas de caráter industrial, comercial, agrícola ou pastoril*” (Lei nº 4.320, de 17.3.1964, art. 12, parágrafo 3º).

Ricardo Mariz, na obra já citada, após estudo da verdadeira identidade dos créditos fiscais a título de incentivo, e após a conclusão de que eles são subvenções para custeio de operações, e que estas, tanto quanto as subvenções para investimento, ² não se identificam como receitas, formula um silogismo a partir de duas premissas verdadeiras, e que, portanto, conduzem a uma conclusão logicamente correta, qual seja:

- as subvenções governamentais, tanto para investimento quanto para custeio de operações, não são receitas sujeitas à COFINS e à contribuição ao PIS (premissa maior);

- ora, os créditos fiscais a título de incentivos fiscais são subvenções governamentais para custeio de operações (premissa menor);

¹ “PIS/COFINS: incidência ou não sobre créditos fiscais (créditos-prêmio e outros) e respectivas cessões”, in Grandes Temas Tributários da Atualidade, (10º Simpósio Nacional IOB de Direito Tributário), 2001, pp. 29 e seguintes.

² A lei nº 6.404/76 diz que as subvenções para investimento não se constituem em receita. Isso não quer dizer que para as demais subvenções sejam receitas.



- logo, os créditos fiscais a título de incentivos fiscais não são receitas sujeitas à contribuição ao PIS e à COFINS.

Nem de outra forma poderia ser porque, se assim não fosse, bastaria um lançamento à conta de receita para incidirem as duas contribuições, ou um não lançamento a essa conta para eliminá-las. Portanto, pressupõe-se que a contabilidade vá procurar o conceito de receita fora dos seus procedimentos, e que estes o adotem corretamente.

Após a análise do que vem a ser receita, oportuno transcrever as conclusões a que chegou Ricardo Mariz de Oliveira, ao tratar exaustivamente da matéria ³ :

- a aquisição do direito aos créditos fiscais a título de incentivo, que tenham a natureza jurídica de subvenções econômicas para custeio de operações, não é receita nem é sujeita à incidência da COFINS e da contribuição ao PIS;

- a simples realização desses créditos fiscais perante o próprio Poder Público e pelas formas originárias da lei reguladora de cada crédito - compensação tributária ou ressarcimento em dinheiro - representa a realização financeira do próprio direito e também não é receita tributável pela COFINS e pela contribuição ao PIS;

Alem do mais, em complemento às conclusões anteriores, penso que a análise, deve ser realizada sob o ponto de vista racional em sintonia com a aplicação do princípio da razoabilidade que deve nortear o bom intérprete da norma legislativa. Não é razoável proceder à tributação daquilo que o Estado dá como um incentivo às exportações. O princípio da razoabilidade determina, que a aplicação da lei seja congruente com os exatos fins por ela visados em face da situação a que se propôs. Deve haver lógica entre a decisão administrativa e a sua proposta de eficácia. O controle da legalidade evoluiu para verificar a existência de critérios aceitáveis no exercício da discricionariedade pela Administração. Para Caio Tácito, “o conceito de legalidade pressupõe, como limite à discricionariedade, que os motivos determinantes sejam razoáveis e o objeto proporcional à finalidade declarada ou implícita na regra de competência” ⁴ .

É certo que o ato administrativo que promove a constituição do crédito tributário está inserido no campo dos atos vinculados, em que a atuação discricionária do agente público é muito limitada. A segurança jurídica impõe que a norma tributária deva ser formulada com elementos precisos e determinados de modo que o aplicador do direito não possa introduzir critérios de conveniência e oportunidade na aplicação da norma ao caso concreto.

Em que pese essa diretiva do sistema, é comum ao se elaborar normas relativas à exigência de tributos, inclusive as procedimentais, recorrer-se à conceitos indeterminados ou cláusulas gerais. O princípio da razoabilidade determina, portanto, bom

³ “PIS/COFINS: incidência ou não sobre créditos fiscais (créditos-prêmio e outros) e respectivas cessões”, in Grandes Temas Tributários da Atualidade, (10º Simpósio Nacional IOB de Direito Tributário), 2001, pp. 29 e seguintes.

⁴ TÁCITO, Caio. “O Princípio da Legalidade: Ponto e Contraponto”, *Revista de Direito Administrativo*, nº 206, São Paulo, FGV, outubro/dezembro de 1996, p. 2.

senso, de forma a não imprimir às medidas tomadas uma intensidade ou extensão supérflua. O excesso não milita em benefício de ninguém, sendo apenas um agravo inútil aos direitos de cada qual.

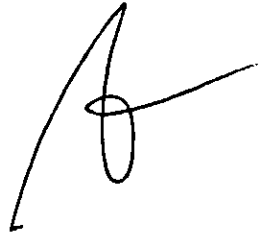
A razoabilidade, por sua vez, tem fundamento em análise valorativa, afastando condutas contrárias ao bom-senso que não estabeleçam relação racional entre a finalidade normativa e a conduta administrativa. O administrador, em suas decisões e despachos no processo administrativo, deve agir com certa margem de discricionariedade, visando à adequação da providência requerida às necessidades administrativas. Lucia Valle Figueiredo define: "Traduz o princípio da razoabilidade a relação de congruência lógica entre o fato (o motivo) e a atuação concreta da administração."⁵

CONCLUSÃO

Por todo exposto, uma vez demonstrado que as receitas financeiras e o crédito presumido de IPI não integram a base de cálculo da Cofins, voto por DAR provimento ao recurso especial da contribuinte.

Sala das Sessões, em 11 de fevereiro de 2009.


Maria Teresa Martínez López



⁵ FIGUEIREDO, Lucia Valle. *Curso de Direito Administrativo*, 2ª ed., Malheiros, 1985, p. 46.