



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo nº 11020.004592/2002-97
Recurso nº 229.938 Especial do Procurador
Acórdão nº 9303-01.104 – 3ª Turma
Sessão de 27 de setembro de 2010
Matéria Base de cálculo da Cofins - receita de crédito presumido de IPI - alargamento da Lei 9.718/1998
Recorrente Fazenda Nacional
Interessado Marini Móveis Ltda.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/02/1999 a 30/06/2002

Base de Cálculo - Alargamento - Aplicação de Decisão Inequivoca do STF - Possibilidade.

Nos termos regimentais, pode-se afastar aplicação de dispositivo de lei que tenha sido declarado inconstitucional por decisão plenária do Supremo Tribunal Federal.

Afastado o disposto no § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718/98 por sentença proferida pelo plenário do Supremo Tribunal Federal, com trânsito em julgado, a base de cálculo da contribuição para a Cofins, até a vigência da Lei 10.833/2003, voltou a ser o faturamento, assim compreendido a receita bruta da venda de mercadorias, de serviços e de mercadorias e de serviços
Recurso Negado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade, em negar provimento ao recurso especial.

Henrique Pinheiro Torres – Presidente Substituto e Relator

EDITADO EM: 09/11/2010

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Luis Marcelo Guerra de Castro (convocado), Nanci Gama, Judith do Amaral Marcondes Armando, Luciano Lopes de Almeida Moraes (convocado), Gilson Macedo Rosenburg Filho, Leonardo Siade Manzan, José

Assinado digitalmente em 09/11/2010 por HENRIQUE PINHEIRO TORRES

Assinado digitalmente em 09/11/2010 por HENRIQUE PINHEIRO TORRES

Emido em 09/11/2010 pelo Ministério da Fazenda

Adão Vitorino (convocado), Maria Teresa Martínez López, Susy Gomes Hoffmann e Henrique Pinheiro Torres.

Relatório

Por bem descrever os fatos, adoto o relatório do julgamento de primeira instância.

O contribuinte foi lançado de ofício devido a constatação de falta/insuficiência de recolhimento de COFINS nos meses de fevereiro e novembro de 1999, de janeiro, abril, julho, agosto e outubro de 2000, de janeiro, abril, junho, novembro e dezembro de 2001 e de março e junho de 2002, devido a divergência entre os valores apurados pelo contribuinte os apurados pelo procedimento fiscal, conforme planilha de fls. 23 a 26. Resultou num crédito tributário de R\$ 30.916,14, conforme Auto de Infração, de fl. 03, cientificado em 04/11/2002 (fl. 72).

A legislação infringida consta de fl. 04, compondo o Auto de Infração.

Inconformado, o contribuinte apresenta impugnação, de fls. 73 a 85. Nesta, começa argumentando que os valores lançados de ofício decorrem da tributação sobre os incentivos fiscais recebidos a título de crédito prêmio de IPI, sendo que incentivos fiscais não devem ser considerado receita para fins de tributação.

Ademais, ao se tributar o IPI devolvido pelo PIS e pela COFINS estaria se convertendo o IPI em um imposto cumulativo, anulando o princípio constitucional da não-cumulatividade deste tributo. Somaria ao entendimento do contribuinte o entendimento do extinto Tribunal Federal de Recursos, que editou a Súmula 161, na qual não deve incidir PIS sobre o IPI.

Outrossim, o lançamento fiscal apresentaria vício na aplicação da correção monetária do crédito exigido, ensejando revisão deste, já que a taxa SELIC, instituída pelo art. 13 da Lei 9.065/1995, não pode ser aplicada para fins de correção de débitos tributários por ser ilegal e inconstitucional, conforme jurisprudência do STJ.

Julgando o feito, a turma julgadora de primeira instância, manteve o lançamento fiscal, em acórdão assim ementado:

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/02/1999 a 30/06/2002

Ementa: COFINS – BASE DE CÁLCULO – Lei 9.718/1998 – A base de cálculo da contribuição para a COFINS, a partir da edição da Lei 9.718, de 27 de novembro de 1998, passou a ser o faturamento, considerado como a receita bruta das empresas, composto pelas receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo

irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas, excluindo-se da tributação as hipóteses de dedução e isenção expressamente permitidas em norma legal.

INCONSTITUCIONALIDADE - INAPRECIACÃO NA ESFERA ADMINISTRATIVA - COMPETÊNCIA DO PODER JUDICIÁRIO - *As alegações de inconstitucionalidade não podem ser apreciadas na esfera administrativas por serem prerrogativa exclusiva do Poder Judiciário.*

Lançamento Procedente.

Irresignada, a autuada apresentou recurso voluntário ao Conselho de Contribuintes, onde, em apertada síntese, repisa os mesmos argumentos expendidos na impugnação.

Julgando o feito, a Câmara *a quo* deu provimento ao recurso, em acórdão que recebeu a seguinte ementa:

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/02/1999 a 30/06/2002.

Ementa: Base de cálculo

Excluem-se da base de cálculo da contribuição as "outras receitas", por força da declaração de inconstitucionalidade do art. 3º, § 1º, da Lei nº 9.718/98.

Recurso provido

Contra esse acórdão, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional apresentou recurso especial de divergência que logrou seguimento, nos termos do despacho de fls. 202/203.

Contrarrazões ao apelo fazendário às fls. 209 a 215.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Henrique Pinheiro Torres

O recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, dele conheço

A questão posta em debate cinge-se a decidir se os valores recebidos pelo sujeito passivo a título de crédito presumido de IPI integrava, até a entrada em vigor da Lei 10.833/2003, a base de cálculo da Cofins.

Primeiramente, faz-se necessário definir a natureza desses ingressos. Se configuram ou não receita.

Receita, do latim "recepta", é o vocábulo que designa recebimento, valores recebidos. Assim, em sentido amplo, é o vocábulo que designa o conjunto ou a soma de valores que ingressam no patrimônio de determinada pessoa.

O mestre Geraldo Ataliba¹, em trabalho publicado sobre o ISS, conceituou receita, e a diferenciou de meros ingressos, nos termos seguintes

"O conceito de receita refere-se a uma espécie de entrada. Entrada é todo dinheiro que ingressa nos cofres de determinada entidade. Nem toda entrada é receita. Receita é entrada que passa a pertencer à entidade. Assim, só se considera receita o ingresso de dinheiro que venha integrar o patrimônio da entidade que a recebe. As receitas devem ser escrituradas separadamente das meras entradas. É que estas não pertencem à entidade que as recebe. Têm caráter eminentemente transitório. Ingressam a título provisório, para saírem, com destinação certa, em breve lapso de tempo."

Das palavras do mestre, podemos concluir que todos os ingressos que sejam incorporados ao patrimônio de determinada pessoa, jurídica ou física, são considerados como receita, já os valores que são recebidos, a título transitório, que não pertencem ao recebedor, e, em breve lapso tempo, devem sair, com destinação certa, não são receitas, mas meros ingressos.

ALIOMAR BALEEIRO, ao analisar o que deve-se entender por receitas, assim concluiu:

Receita pública é a entrada que, integrando-se no patrimônio público sem quaisquer reservas, condições ou correspondência no passivo, vem acrescer o seu vulto, como elemento novo e positivo

Adaptando o conceito dado pelo mestre baiano, ao Direito Tributário, tem-se que receita não é, *a priori*, todo e qualquer ingresso, mas tão-somente aquele que, efetivamente, se incorpora ao patrimônio do sujeito passivo, sem contrapartida, reserva, condições ou correspondência no passivo da pessoa.

Nessa linha de raciocínio, vê-se que o crédito presumido de IPI representa um ingresso que se incorpora ao patrimônio do exportador, sem implicar em contrapartida, reserva, ou condições ou correspondência em seu passivo. Assim, pode-se afirmar que, os valores recebidos a título de crédito presumido constitui receita da pessoa jurídica, mais precisamente, receita **não operacional**, posto não ser fruto direto da alienação de um bem ou serviço relacionado à atividade fim da sociedade empresária, mas de um incentivo fiscal, vinculado à exportação.

Resta então determinar se tal receita pode ser alcançada pela incidência da Cofins. Vejamos: Até o advento da Lei 9.718/1998, a base de cálculo dessa contribuição era a receita bruta decorrente da venda de bens, de serviços ou de bens e serviços (conceito de

¹ ATALIBA, Geraldo. ISS – Base Imponível. Estudos e pareceres de Direito Tributário, v. 1. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978, p. 88

faturamento). Todavia, o §² 1º do art. 3º dessa Lei alterou o campo de incidência do Pis/Pasep e da Cofins, alargando-o, de modo a alcançar toda e qualquer receita auferida pela pessoa jurídica, independentemente do tipo de atividade por ela exercida e da classificação contábil das receitas. Desta forma, sob a égide desse dispositivo legal, dúvida não havia de que as receitas oriundas do ressarcimento de crédito presumido de IPI, comporiam a base de cálculo dessa contribuição. Correto, portanto, o lançamento fiscal. Acontece porém, que o STF, em controle difuso, julgou inconstitucional esse dispositivo legal. Cabe então verificar os efeitos dessa decisão pretoriana sobre a tributação ora em exame.

Entendo que o controle concreto de constitucionalidade tem efeito interpartes, não beneficiando nem prejudicando terceiros alheios à lide. Para que produza efeitos *erga omnis*, é preciso que o Senado Federal edite resolução suspendendo a execução do dispositivo de lei declarado inconstitucional pelo STF. Não desconheço que o Ministro Gilmar Mendes, há muito vem defendendo a desnecessidade do ato senatorial para dar efeitos geral às decisões da Corte Maior, mas essa posição ainda não foi positivada no ordenamento jurídico brasileiro, muito embora alguns passos importantes já foram dados, como é o caso da súmula vinculante. De qualquer sorte, a resolução senatorial ainda se faz necessária, para estender efeitos de decisões interpartes a terceiros alheios à demanda.

De outro lado, o regimento interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais trouxe a possibilidade de se estender as decisões do STF, em controle difuso, aos julgados administrativos, conforme preceitua a Portaria nº 256/2009, Anexo II, art. 69. Este dispositivo reproduz a mesma redação prevista no regimento anterior (art. 49, na redação dada pela Portaria nº 147/2007): *É vedado afastar a aplicação de lei, exceto ... "I - que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão plenária definitiva do Supremo Tribunal Federal."*

Note-se que tal dispositivo cria uma exceção à regra que veda este Colegiado afastar a aplicação de dispositivo legal, mas exige que a inconstitucionalidade desse dispositivo já tenha sido declarada por decisão definitiva do plenário do STF. Não basta qualquer decisão da Corte Maior, tem de ser de seu plenário, e, deve-se entender como definitiva a decisão que passa a nortear a jurisprudência desse tribunal nessa matéria. Em outras palavras, decisão definitiva, na acepção do art. 69 do RICARF é aquela reiterada, assentada na Corte.

O caso dos autos, a meu sentir, amolda-se, perfeitamente, à norma inserta no artigo 69 suso transcrito, posto que a questão da inconstitucionalidade do § 1º do art. 3º da Lei 9.718/1998 encontra-se apascentada no Supremo Tribunal Federal, inclusive, fez parte de minuta de súmula vinculante, que não foi adiante por causa de uma outra decisão desse Tribunal, referindo-se à base de cálculo das contribuições devidas pelas seguradoras. Neste caso, houve certa confusão sobre o conceito de faturamento e de receita, o que levou o STF a não sumular a matéria sobre o alargamento da base de cálculo das contribuições, mas, de qualquer sorte, continua valendo a decisão no tocante à base de cálculo das contribuições incidentes sobre sociedades não financeiras ou seguradoras.

Em outro giro, tem-se notícia de que a própria PGFN já emitiu parecer no sentido de autorizar seus procuradores a não mais recorrerem das decisões judiciais que

² 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

reconheçam a inconstitucionalidade do denominado alargamento da base de cálculo das contribuições sociais, fato esse que corrobora o entendimento de se aplicar ao caso em exame a decisão plenária do SRF sobre o indigitado alargamento da base de cálculo da Cofins..

A jurisprudência do CARF caminha no sentido de estender a decisão do STF sobre o alargamento da base de cálculo das contribuições aos julgamentos administrativos. Neste sentido, votou a Ilustre Conselheira Maria Tereza Martinez, que rendo as homenagens de praxe, e preço licença para transcrever excerto de seu voto

ILEGALIDADE DA LEI Nº 9718/98

Perdeu igualmente interesse para o deslinde deste processo a questão do alargamento da base de cálculo.

O Supremo Tribunal Federal ao julgar o Recurso Extraordinário no 357.950, em 09/11/2005 (Diário da Justiça da União de 15/08/2006), declarou a inconstitucionalidade da ampliação do conceito de faturamento perpetrada pelo art. 3º, § 1º, da Lei no 9.718/98.

Portanto, à luz daquele julgado, somente as receitas provenientes da venda de mercadorias e serviços podem sofrer a incidência do PIS e da Cofins, o que não é o caso do valor do ICMS registrado extemporaneamente

No tocante à extensão dos efeitos da referida declaração de inconstitucionalidade, com fulcro no art. 77 da Lei nº 9.430/96, o Presidente da República baixou o Decreto nº 2.346/97 para disciplinar a atuação dos órgãos da Administração Pública.

Ora, o art. 4º, parágrafo único, do Decreto nº 2.346/97, estabelece que "(...) 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. (...)"

Cabe observar que a matéria, de aplicar ou não decisão do Pleno do STF, antes da expedição de Resolução, no meu entender, não se alterou ao longo dos vários Regimentos Internos aprovados, quer dos então Conselhos de Contribuintes, quer do atual CARF. O atual Regimento Interno (art. 69 da Portaria nº 256/2009) reproduz a mesma redação prevista no anterior (art. 49, na redação dada pela Portaria nº 147/2007): É vedado afastar a aplicação de lei exceto ... "I - que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão plenária definitiva do Supremo Tribunal Federal;"

A questão foi bem tratada por diversas vezes neste órgão administrativo. Cito, no entanto, o julgamento ocorrido do Rec. 127006, pela Conselheira MARIA CRISTINA ROZA DA COSTA, Acórdão nº 202-17530 (naquele caso PIS, variações monetárias), pela qual peço vênha para reproduzir excertos como se meus fossem:

Este Conselho de Contribuintes possui larga experiência no trato com lides cujo mérito versava sobre matéria que o plenário do

STF julgou inconstitucional, incidenter tantum, e que no aguardo da Resolução do Senado Federal, manteve por muito tempo a exigência de tributo já reputado definitivamente inconstitucional ou mesmo ilegal, nos casos julgados pelo STJ

Há que se aprender com a experiência. Não que se possa aqui decidir açodadamente após inaugurais decisões nesse sentido pelas Cortes Constitucional ou Legal. No caso em tela não é esta a circunstância. Trata-se de matéria que há muito vem gerando conflito entre o Fisco e os contribuintes, tendo sido alvo de sentenças judiciais de monta, contrárias aos interesses do Fisco. O volume dessas decisões atingiu seu ápice com a decisão do STF, a qual, publicada, transitou em julgado em 29 de setembro de 2006, sendo enviada pelo Presidente do STF ao Presidente do Senado Federal em 03/10/2006, em cumprimento ao disposto na Constituição Federal.

Portanto, entendo que não há a que resistir. O julgador administrativo tem como limite de decidir as normas legais em vigor, não lhe competindo apreciar inconstitucionalidades ou ilegalidades. Ao revés, a inconstitucionalidade do dispositivo fundador da atuação encontrasse declarada por sentença transitada em julgado pelo órgão designado pela Constituição da República, no art. 102, inciso III, alínea "a", a julgar causas decididas quando a decisão recorrida contrariar seus dispositivos ou declarar a inconstitucionalidade de tratado ou lei federal.

E, consoante dispõe o inciso I do parágrafo único do art. 2º da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, que regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal, nos processos administrativos serão observados, entre outros, os critérios de atuação conforme a lei e o direito, devendo a Administração pública, segundo dispõe o caput, obedecer, dentre outros, os princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência.

Ademais, também não compete ao julgador administrativo dar seqüência à exigência de crédito tributário que esteja arimado em norma sabidamente afastada do mundo jurídico, com efeitos ex tunc, pela Corte constitucional. Seria de extremo non sense e mais que isso, ofensivo aos princípios acima citados da Lei nº 9.784/99 manter a exigência tributária, remetendo o contribuinte a duas vertentes possíveis: ou socorrer-se da proteção judicial, levando os cofres públicos a pagarem por essa teimosia irracional de exigir tributo indevido, via ônus da sucumbência, ou, extinguindo o crédito tributário exigido, submeter-se à via crúis do solve et repete.

Nem uma nem outra. Na sutileza desse momento é que se justifica a existência de um tribunal administrativo. Não pode o julgador administrativo, posicionado diante de tal circunstância deixar de enfrentar as vicissitudes de ter de um lado a lei formalmente ainda válida e eficaz, de outro a sentença

consolidação e o encaminhamento ao Presidente da República de projetos de atos normativos de competência dos órgãos do Poder Executivo Federal, ao regulamentar a Lei Complementar nº 95/1998, determina a forma técnica de redação consoante no art. 23, inciso III, alínea "c", sendo que para a obtenção de ordem lógica os parágrafos deverão expressar os aspectos complementares à norma enunciada no caput do artigo e as exceções à regra por este estabelecida, conforme se confere a seguir:

"Da Redação

Art. 23. As disposições normativas serão redigidas com clareza, precisão e ordem lógica, observado o seguinte:

III - para a obtenção de ordem lógica:

c) expressar por meio dos parágrafos os aspectos complementares à norma enunciada no caput do artigo e as exceções à regra por este estabelecida."

Aplicando a regra ao artigo 4º do Decreto nº 2.346/97, é de imediata compreensão, por qualquer operador do Direito, que o disposto no parágrafo único se constitui em uma exceção à regra estabelecida no caput, pelo simples motivo de o caput referir-se a órgãos diversos dos citados no parágrafo único, sem que exista qualquer liame de subordinação ou mesmo coordenação entre os citados órgãos para aplicação de seus termos

Aliás, quanto à possibilidade de subordinação dos órgãos administrativo julgadores à hierarquia da Administração Pública, válido buscar os ensinamentos da Professora Maria Sylvia Zanella Di Pietro acerca da matéria:

"Sendo competência exclusiva, absolutamente exclusiva, isto afasta qualquer possibilidade de controle e o órgão fica praticamente fora da hierarquia da Administração Pública. Eu citaria dois tipos de órgãos que ficam fora da hierarquia administrativa. Em primeiro lugar, os órgãos consultivos (...). Uma autoridade superior não pode obrigar um determinado funcionário encarregado de função consultiva a dar um parecer neste ou naquele sentido ...

A segunda modalidade de órgãos que estão fora da hierarquia são justamente os órgãos administrativos encarregados do processo administrativo tributário. É verdade que principalmente os órgãos de 1ª Instância exercem outras funções além dessas funções

julgadoras, e, nessas outras funções, estão integrados na hierarquia. Mas, no que diz respeito especificamente às decisões no processo administrativo fiscal, não estão integrados na hierarquia; também não obedecem ordens, não seguem instruções; eles têm até uma composição mista, parte com representantes dos próprios quadros da Administração Pública e parte com representantes da sociedade."

A matéria em foco – alteração da base de cálculo da Cofins e do PIS pela Lei nº 9.718/98 – foi apreciada pelo Plenário do Supremo Tribunal Federal, constituindo-se em decisão definitiva daquele Tribunal, uma vez que proferida pelo Pleno, com a participação e voto de todos os Ministros que o compõem.

À época da lavratura do auto de infração outra não podia ter sido a atuação do autuante. Também agora, à época do julgamento, outra não pode ser a posição do julgador que não exonerar a exigência constituída.

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

Em face do exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso do Procurador da Fazenda Nacional para manter o acórdão recorrido por seus próprios e jurídicos fundamentos.

Aplicando-se, pois ao caso ora em exame, a decisão do STF que julgou inconstitucional o alargamento da base de cálculo das contribuições sociais, até a vigência da Lei 10.833/2003, a base de cálculo da Cofins voltou a ser a receita bruta correspondente a faturamento, assim entendido como o produto da venda de bens, serviços ou de bens e de serviços relacionados à atividade operacional da pessoa jurídica.

Com essas considerações, voto no sentido de negar provimento ao recurso apresentado pela Fazenda Nacional .

Henrique Pinheiro Torres