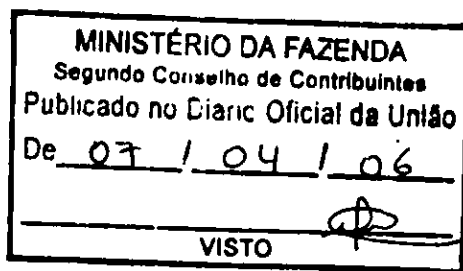




Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 11040.001133/2001-32
Recurso nº : 124.792
Acórdão nº : 203-09.706



2º CC-MF
Fl.

Recorrente : ARTHUR LANGE S/A INDUSTRIA E COMÉRCIO
Recorrida : DRJ em Porto Alegre - RS

COFINS. BASE DE CÁLCULO. Não se incluem na base de cálculo da contribuição, os valores relativos ao crédito presumido do IPI. Aplicabilidade do princípio da razoabilidade, que tem fundamento em análise valorativa, afastando condutas contrárias ao bom-senso que não estabeleçam relação racional entre a finalidade normativa e a conduta administrativa.

FALTA DE RECOLHIMENTO. Apurada a falta de recolhimento da Contribuição, nos termos da Lei 9.715/98 e Lei 9.718/98, é devida sua cobrança, com os encargos legais correspondentes.

JUROS DE MORA. TAXA SELIC. É lícita a exigência do encargo com base na variação da taxa SELIC. Precedentes jurisprudenciais – AGRg nos EDcl no RE nº 550.396 – SC.

Recurso parcialmente provido.

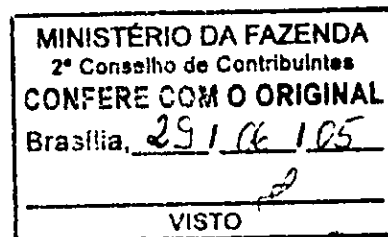
Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por:
ARTIUR LANGE S/A INDÚSTRIA E COMÉRCIO.

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, **por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso, nos termos do voto da Relatora.** Apresentarão declaração de voto, em conjunto, os Conselheiros Emanuel Carlos Dantas de Assis, Maria Cristina Roza da Costa e Luciana Pato Peçanha Martins.

Sala das Sessões, em 10 de agosto de 2004

Leonardo de Andrade Couto
Presidente

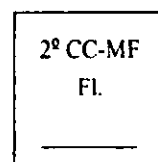
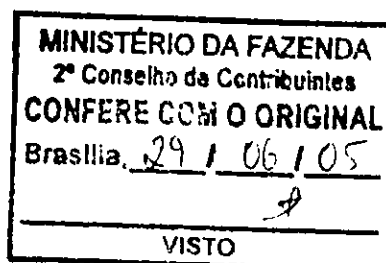
Maria Teresa Martínez López
Relatora



Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Rodrigo Bernardes Raimundo de Carvalho (Suplente), Valdemar Ludvig e Francisco Mauricio R. de Albuquerque Silva.
Ausente, justificadamente, o Conselheiro Cesar Piantavigna.
Eaal/mdc



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes



Processo nº : 11040.001133/2001-32
Recurso nº : 124.792
Acórdão nº : 203-09.706

Recorrente : ARTHUR LANGE S/A INDÚSTRIA E COMÉRCIO

RELATÓRIO

Contra a empresa nos autos qualificada foi lavrado auto de infração exigindo-lhe a Contribuição para Financiamento da Seguridade Social – COFINS, no período de apuração de 01/03/1999 a 31/03/2001.

O lançamento tem como base de cálculo receitas que a empresa deixou de incluir na base de cálculo da contribuição, ou seja, variação cambial, outras receitas e, de forma mais representativa, o crédito presumido de IPI.

Em sua impugnação, a autuada questiona a constitucionalidade da Lei 9.718/1998, tendo em vista alteração na base de cálculo da contribuição. Entende que a emenda Constitucional nº 20, não teria o condão de convalidar a mudança no conceito de faturamento. Menciona decisão proferida pela 3ª Turma do Tribunal Regional Federal da 3ª Região que vai ao encontro de sua argumentação.

Ataca a inclusão do crédito presumido do IPI na base de cálculo da contribuição. Afirmar que esse montante seria um ressarcimento sobre o qual jamais poderia incidir qualquer espécie de oneração tributária. Afirmar que tal valor não seria uma receita e sim uma recuperação de custo.

Por fim, contesta a aplicação da taxa Selic no cálculo dos juros de mora, na medida em que haveria violação do ordenamento jurídico na sua utilização sobre tributos, uma vez que teria sido criada para aplicação no Sistema Especial de Liquidação e Custódia.

Por meio do Acórdão DRJ/POA nº 2.475, de 23 de maio de 2003, os membros da 2ª Turma de Julgamento da DRJ em Porto Alegre, por unanimidade de votos, julgaram procedente o lançamento. A ementa dessa decisão possui a seguinte redação:

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins

Período de apuração: 01/03/1999 a 31/03/2001

Ementa: INCONSTITUCIONALIDADE -A autoridade administrativa é incompetente para decidir sobre a constitucionalidade dos atos baixados pelos Poderes Legislativo e Executivo.

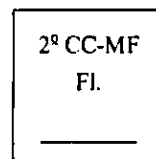
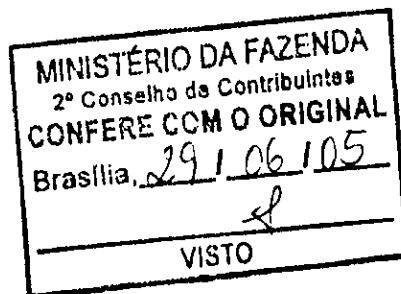
COFINS- BASE DE CÁLCULO - Com a edição da Lei 9.718/1998 a base de cálculo da Cofins passou a ser a totalidade das receitas auferidas pela empresa sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas.

Lançamento Procedente



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 11040.001133/2001-32
Recurso nº : 124.792
Acórdão nº : 203-09.706



Inconformada com a decisão de primeira instância a contribuinte apresenta recurso pelo qual reitera os argumentos expostos em sua impugnação, em síntese; da ilegalidade da Lei nº 9.718/98 e da aplicação da taxa SELIC; e da inclusão do crédito presumido na base de cálculo da COFINS.

Consta dos autos Termo de Arrolamento de Bens e Direitos, para seguimento do recurso ao Conselho de Contribuintes, conforme preceitua o artigo 33, parágrafo 2º, da Lei nº 10.522, de 19/07/2002 e Instrução Normativa SRF nº 26, de 06/03/2001.

É o relatório.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 11040.001133/2001-32
Recurso nº : 124.792
Acórdão nº : 203-09.706

MINISTÉRIO DA FAZENDA 2º Conselho de Contribuintes CONFERE COM O ORIGINAL Brasília, 29/06/05 VISTO
--

2º CC-MF Fl. _____

VOTO DA CONSELHEIRA-RELATORA MARIA TERESA MARTÍNEZ LÓPEZ

O Recurso voluntário atende aos pressupostos genéricos de tempestividade e regularidade formal merecendo ser conhecido.

As matérias analisadas, dizem respeito: I- a suposta ilegalidade da Lei nº 9.718/98 e da taxa SELIC; II- e no mais, da inclusão da base de cálculo da COFINS dos valores recebidos a título de crédito presumido.

I- Da ilegalidade da Lei nº 9.718/98 e da TAXA SELIC

Verifica-se, primeiramente, que a decisão de primeira instância está motivada em jurisprudência de nossos Tribunais, que têm rejeitado as supostas ilegalidades ventiladas. No mais, cabe indagar se o direito de defesa da contribuinte no processo administrativo é tão amplo que abrangeria até a discussão relativa à inconstitucionalidade das leis. É necessário analisar esta questão com o devido cuidado. Há casos em que inexitem dúvidas quanto à não aplicabilidade da lei frente à interpretação da Constituição Federal, razão pela qual, em alguns casos tem sido apreciado pelos julgadores administrativos.

Não se pode esquecer, primeiramente, que a Constituição é uma lei, denominada Lei Fundamental, e, por conseguinte, nada impede que o contribuinte invoque tal ou qual dispositivo constitucional para alegar que a lei ou o ato administrativo contraria o disposto na Constituição. Afinal, há uma gama de interpretações possíveis para uma mesma norma jurídica, cujo espectro deve ser reduzido a partir da aplicação dos valores fundamentais consagrados pelo ordenamento jurídico.

Marçal Justen Filho defende que a recusa de apreciação da constitucionalidade da lei no âmbito administrativo deve ser afastada. Em sua opinião, “a existência de regra explícita produzida pelo Poder Legislativo não exime o agente público da responsabilidade pela promoção dos valores fundamentais. Todo aquele que exerce função pública está subordinado a concretizar os valores jurídicos fundamentais e deve nortear seus atos segundo esse postulado. Por isso, tem o dever de recusar cumprimento de leis inconstitucionais”.¹

Por outro lado, é importante lembrar que as decisões administrativas são espécies de ato administrativo e, como tal, sujeitam-se ao controle do Judiciário. Se, por acaso, a fundamentação do ato administrativo baseou-se em norma inconstitucional, o Poder que tem atribuição para examinar a existência de tal vício é o Poder Judiciário.² Afinal, presumem-se

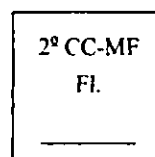
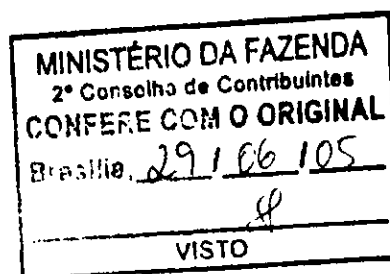
¹ JUSTEN FILHO, Marçal. Revista Dialética de Direito Tributário nº 25. Artigo “Ampla defesa e conhecimento de arguições de inconstitucionalidade e ilegalidade no processo administrativo”. p. 72/73. São Paulo

² Cabe ao Supremo Tribunal Federal, conforme dispõe o artigo 102, I, da CF, processar e julgar a ação direta de inconstitucionalidade de lei ou ato normativo federal.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 11040.001133/2001-32
Recurso nº : 124.792
Acórdão nº : 203-09.706



constitucionais os atos emanados do Legislativo, e, portanto, a eles vinculam-se as autoridades administrativas.

Ademais, prevê a Constituição que se o Presidente da República entender que determinada norma a contraria deverá vetá-la (CF, art. 66, § 1º), sob pena de crime de responsabilidade (CF, art. 85), uma vez que, ao tomar posse, comprometeu-se a manter, defender e cumprir a mesma (CF, *caput* art 78). Com efeito, se o Presidente da República, que é responsável pela direção superior da administração federal, como prescreve o art. 84, II da CF/88 e tem o dever de zelar pelo cumprimento de nossa Carta Política, inclusive vetando leis que entenda inconstitucionais, decide não o fazer, há a presunção absoluta de constitucionalidade da lei que este ou seu antecessor sancionou e promulgou.³

Em face disso, existindo dúvida, os Conselhos de Contribuintes têm decidido de forma reiterada no sentido de que não lhes cabe examinar a constitucionalidade das leis e dos atos administrativos, como se depreende do Acórdão nº 202.13.158, de 29 de agosto de 2001, a saber:

PIS – (...) NORMAS PROCESSUAIS – INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI – A autoridade administrativa não compete rejeitar a aplicação de lei sob a alegação de inconstitucionalidade da mesma, por se tratar de matéria de competência do Poder Judiciário, com atribuição determinada pelo artigo 101, II, “a” e III, “b”, da Constituição Federal. Recurso a que se dá provimento parcial.

No que concerne aos juros de mora, a recorrente contestou a utilização da taxa SELIC. Penso ser lícita a exigência do encargo com base na variação da taxa SELIC conforme precedentes jurisprudenciais – AGRg nos EDcl no RE nº 550.396 – SC, cujo excertos da ementa possuem a seguinte redação:

(...) III – É devida a aplicação da taxa SELIC na hipótese de compensação de tributos e, mutatis mutandis, nos cálculos dos débitos dos contribuintes para com a Fazenda Pública Federal. Ademais, a aplicabilidade da aludida taxa na atualização e cálculo de juros de mora nos débitos fiscais decorre de expressa previsão legal, consoante o disposto no art. 13, da Lei nº 9.065/1995.

Diante dos fatos, tenho me curvado ao posicionamento deste Colegiado que tem, reiteradamente, de forma consagrada e pacífica, entendido não ser este o foro ou instância competente para a discussão da ilegalidade/constitucionalidade das leis, quando, principalmente, **sobre a mesma pairam dúvidas**. Cabe ao Órgão Administrativo, tão-somente, aplicar a legislação em vigor, tal como procedido pelo agente fiscal.

II- Da base de cálculo da COFINS – da não inclusão do crédito presumido de IPI

³ Ver a respeito, Acórdão nº 201.72.596 do Segundo Conselho de Contribuintes.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA 2º Conselho de Contribuintes CONFERE COM O ORIGINAL Brasília, 29/06/05 VISTO
--

2º CC-MF Fl. _____

Processo nº : 11040.001133/2001-32
Recurso nº : 124.792
Acórdão nº : 203-09.706

Conforme relatado, o auto de infração compreende o período de 01/03/99 a 31/03/2001. Aduz a contribuinte que mesmo após a edição da Lei nº 9.718/1998, o crédito presumido de IPI não compõe a base de cálculo da Cofins.

O problema que se coloca para análise deste Colegiado é a incidência ou não da COFINS, matéria dos autos, sobre esses créditos quando gerados.

Consta da decisão de primeira instância o que a seguir transcrevo:

18. As alterações determinadas pelos arts. 2º e 3º da Lei nº 9.718, de 1998, cujos efeitos produziram-se a partir de 1º de fevereiro de 1999 (art. 17, I), passou-se a adotar uma base universal para efeito de incidência do PIS e da Cofins, abrangendo, em princípio, todas as receitas da empresa, independentemente da classificação contábil adotada. Diz-se em princípio, porque a legislação pode, desde que o faça expressamente, excluir dessa incidência algumas receitas. Como isso não ocorre com as receitas relativas ao crédito presumido do IPI, torna-se imperioso concluir pela sua tributação.

19. A receita do crédito presumido de IPI compõe a base de cálculo da Cofins, visto que se enquadra no conceito de receita bruta contido no art.3º, §1º, da Lei 9.718, de 27 de novembro de 1998, não sendo excluída ou isenta de incidência, pois estas foram explicitadas no art.3º, §2º, da citada Lei e do art. 14 da Medida Provisória 1.807-5, de 17 de junho de 1999, reeditada até a MP 2.158-35, de 08 de agosto de 2001.

20. O fato de ser um incentivo fiscal fundamentado na exportação de produtos não a equipara com a venda de produtos exportados, não violando o art.14, inciso I, da 2.158-35, de 08 de agosto de 2001, como observamos no parágrafo anterior, até porque as isenções são interpretadas literalmente, nos termos do art.111, inciso II, do Código Tributário Nacional, nem o art.1º, §§6º e 7º da Lei 10.276, de 10 de setembro de 2001, que trata do ressarcimento de Pis e Cofins sobre insumos utilizados na exportação, pois esta Lei não exclui, em seu texto normativo, a aplicação da Lei 9.718, de 27 de novembro de 1998, nem é incompatível com a aplicação desta.

21. Portanto, importante ressaltar que, após as alterações introduzidas pela Lei 9.718/1998, a base de cálculo da contribuição é a totalidade das receitas auferidas pela empresa sendo condição indispensável para excluir do montante tributável qualquer parcela de receita que haja determinação expressa na legislação, como ocorrem para os casos previstos no § 2º do art. 3º da Lei 9.718/1998.

Em primeiro lugar, necessário se faz adentrar na natureza do crédito presumido.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA 2º Conselho de Contribuintes CONFERE COM O ORIGINAL Brasília, 29/06/05 VISTO
--

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 11040.001133/2001-32
Recurso nº : 124.792
Acórdão nº : 203-09.706

Natureza do crédito presumido

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, reduzindo sua carga tributária, concorrer no mercado internacional.

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:

4. *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).*

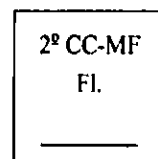
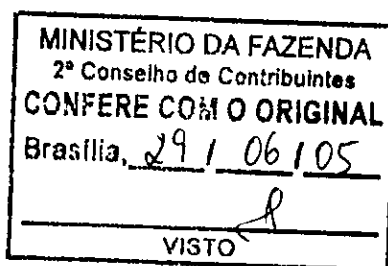
Para melhor elucidação dos fatos, veja-se um simples exemplo de crédito presumido do IPI:

- a) valor total dos insumos utilizados na produção em um determinado período:
R\$ 1.000.000,00;
- b) receita operacional bruta auferida no mesmo período: R\$ 1.600.000,00;



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 11040.001133/2001-32
Recurso nº : 124.792
Acórdão nº : 203-09.706



c) 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:

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

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:

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

Valor do crédito presumido do IPI acumulado no período:

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

(*) 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 contábil 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, a 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.⁴ Tal posicionamento, ao 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*

⁴ "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.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA
2º Conselho de Contribuintes
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 29/06/05
<i>[Assinatura]</i>
VISTO

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 11040.001133/2001-32
Recurso nº : 124.792
Acórdão nº : 203-09.706

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,⁵ 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);*
- *logo, os créditos fiscais a título de incentivos fiscais não são receitas sujeitas à contribuição ao PIS e à COFINS (conclusão).*

Conceito de receita e da não inclusão de subvenções.

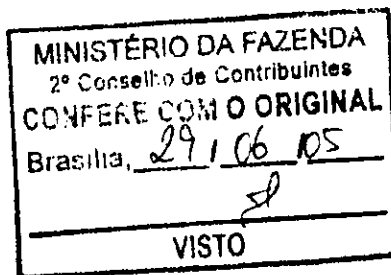
Voltando à análise da decisão de primeira instância, penso estar equivocada, ao mencionar que o conceito de receita abrange todo e qualquer "ingresso", sendo admitidas apenas as exclusões previstas no parágrafo 2º do art. 3º da Lei nº 9718/98.

Embora não exista uma definição única e geral para receita, Ricardo Mariz⁶, ao estudar o conceito de receita, conclui:

- *receita é algo novo, que se incorpora a um determinado patrimônio;*
- *todo patrimônio é formado por um conjunto de direitos e obrigações de um determinado sujeito de direito, isto é, por elementos regulados pelo direito;*
- *logo, o algo novo que se constitui em receita é um dado jurídico, definido pelo direito;*
- *não existe uma definição única e geral para receita, de modo que, em cada situação, receita será um acréscimo patrimonial dependente da definição jurídica aplicável, isto é, do tratamento jurídico que for prescrito pela norma jurídica aplicável a essa situação;*
- *por conseguinte, a receita é um "plus jurídico" que se agrega ao patrimônio, ainda que o ato do qual ela seja parte não acarrete aumento patrimonial, ou*

⁵ 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.

⁶ "Conceito de Receita como Hipótese de Incidência das Contribuições para a Seguridade Social (para efeitos da Cofins e da Contribuição ao PIS)", in Grandes Temas Tributários da Atualidade, (9º Simpósio Nacional IOB de Direito Tributário), 2000, pp. 39 e seguintes;



Processo nº: 11040.001133/2001-32
Recurso nº: 124.792
Acórdão nº: 203-09.706

mesmo que acarrete redução patrimonial; por isso, é mais apropriado dizer que receita agrega um elemento positivo ao patrimônio;

- receita é um novo direito - na sua existência, se se tratar de direito antes inexistente, ou na sua valoração, quanto a direitos anteriormente existentes -, de qualquer natureza e de qualquer origem, produzido por qualquer causa ou fonte eficiente, que não acarrete para o seu adquirente qualquer nova obrigação;

- em outras palavras, receita é um acréscimo de direito que não acarrete qualquer prestação para o adquirente desse direito, pendente de cumprimento por ele; ou, ainda, receita é um acréscimo de direito para o respectivo adquirente que não atribua a terceiro qualquer direito contra o adquirente daquele primeiro direito;

- ademais, receita é um novo direito adquirido por alguém, que representa obrigação para um terceiro, a qual surge necessariamente no mesmo momento da aquisição do direito por aquele alguém, mas cujo cumprimento ou extinção não necessita ocorrer simultaneamente;

- mas não é receita o ingresso de um novo elemento positivo no ativo que seja mera decorrência e mero cumprimento de obrigação da contraparte do titular do correspondente direito, ou que seja destinado a esta finalidade;

- também não é receita o direito novo que seja simples direito à devolução de direito anteriormente existente no ativo componente do patrimônio, ou de outro que juridicamente lhe seja equivalente, e que apenas reponha o ativo e o patrimônio ao estado anterior;

- também não é receita o direito novo que, por sua natureza e por definição legal, represente capital social ou reserva de capital da pessoa jurídica;

- a redução ou extinção de obrigação, sem pagamento, também é receita, salvo se, pelo exame das características de cada caso, se puder equiparar a exoneração da dívida a uma doação, hipótese em que será aplicável a mandatária definição legal de "não receita" e do respectivo crédito à reserva de capital.

Ricardo Mariz ⁷ afasta, qualquer possibilidade de se definir receita, no sentido de ser um simples lançamento contábil, ou aquilo que a contabilidade venha a reconhecer como tal. Na verdade, a contabilidade nada cria, pois apenas registra, através de métodos científicos e confiáveis, e segundo a linguagem das partidas dobradas, os fatos tais como se encontram na realidade fenomênica que lhe é externa, composta esta quase sempre por fatos e atos jurídicos.

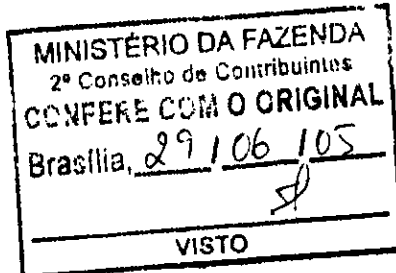
No cenário atual, em vista da norma contida no parágrafo 1º do art. 3º da Lei nº 9718 - segundo a qual a receita bruta deve ser entendida independentemente da "classificação contábil adotada" -, interpretações mais desavisadas admitem que toda e qualquer prática contábil possa conduzir à receita, por não ser relevante a classificação contábil praticada.

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

⁷ idem item anterior.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes



Processo nº : 11040.001133/2001-32

Recurso nº : 124.792

Acórdão nº : 203-09.706

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 exhaustivamente da matéria⁸:

- 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;

Além 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".⁹

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 a conceitos indeterminados ou cláusulas gerais. O princípio da razoabilidade determina, portanto, bom 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.

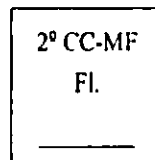
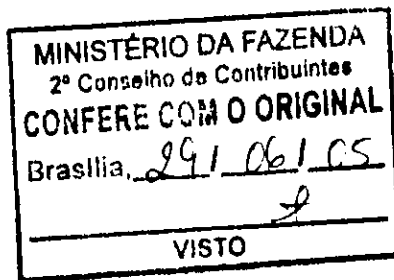
⁸ "PIS/COFINS: incidência ou não sobre créditos fiscais (créditos-prêmio e outros) e respectivas cessões", in Grandes Temas Tributários da Atualidade, (10º Simpósio Nacional IOB de Direito Tributário), 2001, pp. 29 e seguintes.

⁹ TÁCITO, Caio. "O Princípio da Legalidade: Ponto e Contraponto", *Revista de Direito Administrativo*, nº 206, São Paulo, FGV, outubro/dezembro de 1996, p. 2.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 11040.001133/2001-32
Recurso nº : 124.792
Acórdão nº : 203-09.706



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 a 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.”¹⁰

Portanto, por entender que o valor recebido do crédito presumido de IPI não compõe a base de cálculo da COFINS, voto, com relação a este item, no sentido de dar provimento.

Conclusão

Enfim, diante de todo o acima exposto, voto no sentido de manifestar-me, no sentido de dar provimento parcial ao recurso voluntário, para admitir tão-somente, a exclusão da base de cálculo, os créditos referentes ao crédito presumido de IPI.

Sala das Sessões, em 10 de agosto de 2004


MARIA TERESA MARTÍNEZ LÓPEZ

¹⁰ FIGUEIREDO, Lucia Valle. *Curso de Direito Administrativo*, 2ª ed., Malheiros, 1985, p. 46.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA 2º Conselho de Contribuintes CONFERE COM O ORIGINAL Brasília, 29/06/05 VISTO
--

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 11040.001133/2001-32
Recurso nº : 124.792
Acórdão nº : 203-09.706

DECLARAÇÃO DE VOTO DOS CONSELHEIROS

EMANUEL CARLOS DANTAS DE ASSIS
MARIA CRISTINA ROZA DA COSTA
LUCIANA PATO PEÇANHA MARTINS

Embora concorde plenamente com a conclusão da admirável relatora, de que o valor do crédito presumido do IPI instituído pela Lei nº 9.363/96 não integra a base de cálculo do PIS e COFINS, inclusive nos termos em que definida pela Lei nº 9.718/98, divirjo quanto à natureza jurídica do incentivo fiscal.

É importante investigar a natureza jurídica do incentivo em tela porque dela depende o seu regime jurídico. Institutos como decadência e prescrição, por exemplo, prendem-se a cada espécie jurídica delineada, de forma que uma caracterização ou classificação inadequada pode acarretar consequências em desacordo com as normas do ordenamento jurídico.

Digo classificação inadequada, em vez de errada, porque as classificações não são guiadas pelo caráter de certeza, mas pelo de utilidade. Toda e qualquer classificação, sendo uma abstração elaborada com o fito de facilitar a compreensão do objeto ou fenômeno estudado, deve ser guiada por critérios que permitam maximizar o entendimento. Através das semelhanças e dessemelhanças apontadas pelos critérios, o assunto estudado deve ser melhor compreendido. Assim, a depender da finalidade de cada estudo, um critério pode ser mais ou menos útil. Neste sentido, Roque Carraza, com esteio no renomado jurista argentino Agustín Gordillo, afirma que “não há classificações certas ou erradas, mas classificações mais úteis e menos úteis.”¹¹

Numa classificação do Direito, a maior utilidade está em permitir uma melhor compreensão do fenômeno jurídico. Se para um economista, por exemplo, o critério econômico pode ser o mais adequado e suficiente para uma classificação que pretenda averiguar em quanto um incentivo como o crédito presumido incrementou as exportações, para um operador ou cientista do Direito é diferente. No estudo dos fenômenos e institutos jurídicos, a classificação deve ser orientada pelas normas jurídicas, delas se extraindo a natureza jurídica do objeto investigado.

A Exposição de Motivos nº 120 do Ministério da Fazenda, de 23/03/1995, referente à MP nº 948, de 23/03/95, convertida após reedições na Lei nº 9.363, de 16/12/96, revela qual o objetivo do incentivo em tela, quando informa:

“A Medida Provisória nº 905, de 21 de fevereiro de 1995, dispôs sobre a desoneração fiscal da COFINS e PIS/PASEP incidente sobre os insumos, objetivando possibilitar a redução dos custos e o aumento da competitividade dos produtos brasileiros exportados, dentro da premissa básica da diretriz política do setor, no sentido de que não se deve exportar tributos. Em seu elemento motriz, a proposta em comento dispunha que sobredita desoneração deveria ser feita mediante ressarcimento em dinheiro desses encargos a favor do produtor exportador nacional.” (negritos acrescentados).

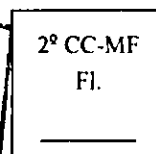
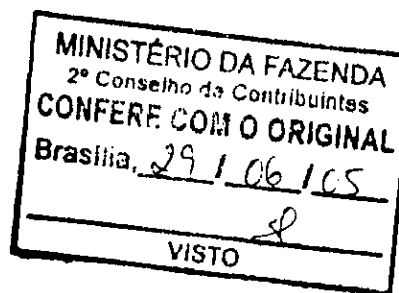
No excerto acima transcrito há referência à antiga MP nº 905/95, que antes instituíra o incentivo como ressarcimento em espécie, em vez de crédito presumido do IPI.

¹¹ CARRAZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. São Paulo: Malheiros, 1994, p. 275.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 11040.001133/2001-32
Recurso nº : 124.792
Acórdão nº : 203-09.706



Observe-se também a MP nº 905/95, cujos efeitos foram tornados insubsistentes pelo art. 8º da MP nº 948/95.

"Art. 1º Fica instituído, a favor do produtor exportador de mercadorias nacionais, crédito fiscal, mediante ressarcimento em moeda corrente, destinado a compensar o custo representado pelas contribuições sociais de que tratam as Leis Complementares nºs 7, de 7 de setembro de 1970, 8, de 3 de dezembro de 1970, e 70, de 30 de dezembro de 1991, que incidirem sobre o valor das matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, adquiridos no mercado interno pelo exportador para utilização no processo produtivo." (negritos acrescentados).

Como se sabe, o texto acima não prevaleceu. A partir da MP nº 948/95, o incentivo ganhou feições novas, sendo afinal instituído como crédito presumido do IPI, embora com o mesmo objetivo de antes: desonerar as exportações do PIS e COFINS incidentes sobre os insumos empregados nos produtos exportados. Para bem observar as diferenças, não é demais repetir o texto do art. 1º da MP nº 948, de 23/05/95, que após reedições foi convertida na Lei nº 9.363, de 16/12/96:

"Art. 1º A empresa produtora e exportadora de mercadorias nacionais fará jus a crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados, como ressarcimento das contribuições de que tratam as Leis Complementares nº 7, de 7 de setembro de 1970, 8, de 3 de dezembro de 1970, e 70, de 30 de dezembro de 1991, incidentes sobre as respectivas aquisições, no mercado interno, de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, para utilização no processo produtivo." (negritos acrescentados).

Para atingir a finalidade do incentivo, que é desonerar as exportações, o legislador tinha várias alternativas à sua disposição. Dentre elas podem ser citadas as seguintes: 1) imunidade do PIS e COFINS sobre os insumos dos produtos a serem exportados; 2) não-incidência; 3) isenção simples e direta, ou precedida de suspensão das duas contribuições, quando os insumos fossem destinados a industriais exportadores, seguida de posterior isenção, quando da efetiva exportação; 4) alíquota reduzida ou mesmo zerada; 5) ressarcimento em moeda corrente, na forma da MP nº 905/95; e 6) crédito presumido de IPI, na forma da Lei nº 9.363/96; etc.

Observa-se que o objetivo econômico de desoneração das exportações podia ser atingido de diversas maneiras, sendo que a depender da norma jurídica, a natureza do incentivo muda totalmente. O jurídico cria suas realidades próprias realidades, sempre a partir dos textos de leis ou enunciados prescritivos, a resultarem nas normas jurídicas, após interpretados.

Neste sentido é que José Souto Maior Borges informa:¹²

"O Direito deforma o dado econômico, dando-lhe tratamento diverso, apreensível à luz de uma metodologia inconfundível com a da ciência econômica, ao transformá-lo numa realidade essencialmente diversa, porque normativa."

É admissível a classificação do incentivo em tela como subvenção financeira, compreendida genericamente como doação modal de recursos públicos para entidades públicas ou privadas. Modal porque sujeita às condições estipuladas em lei. Longe de ser auxílio caridoso,

¹² Cf. artigo "Subvenção financeira, isenção e dedução tributárias", in Revista de Direito Público 41-42, p. 43/54.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 11040.001133/2001-32
Recurso nº : 124.792
Acórdão nº : 203-09.706

MINISTÉRIO DA FAZENDA 2º Conselho de Contribuintes CONFERE COM O ORIGINAL Brasília, 29 / 06 / 05 _____ VISTO	2º CC-MF Fl. _____
--	-----------------------

desvinculado de qualquer comportamento por parte do donatário, a subvenção financeira é auxílio ou doação que só pode ser efetivada se os requisitos da lei forem atendidos.

Na linha de que o estímulo às exportações em análise possui natureza jurídica de subvenção financeira, em consonância com o voto da relatora, a doutrina de Ricardo Mariz de Oliveira,¹³ por ela reportada, os ensinamentos de José Souto Maior Borges¹⁴, Celso Antônio Bandeira de Mello e Geraldo Ataliba¹⁵, e ainda a Decisão nº 114/2000 da Superintendência da Receita Federal da 7ª Região.

Todavia, a classificação mais específica e que melhor define a sua natureza jurídica é a que o enquadra como crédito escritural incentivado do IPI. Na forma da Lei nº 9.363/96, o incentivo é, essencialmente, crédito do IPI, a ser escriturado e compensado com débitos desse imposto, também lançados na escrita fiscal, sendo passível de ressarcimento ou compensação com outros tributos somente quando do confronto entre débitos e créditos do IPI resultar saldo credor.

Reputo a classificação do crédito presumido do IPI como subvenção financeira insuficiente para lhe definir o regime jurídico. Daí preferir classificá-lo como crédito incentivado desse imposto, de forma a lhe determinar um tratamento jurídico mais particular, delineado primeiramente pela Lei nº 9.363/96 e atos infralegais correlatos, e subsidiariamente pela legislação do IPI, do PIS e da COFINS e ainda do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ), esta derradeira empregada na definição da receita operacional bruta. Como sói acontecer, o incentivo foi concebido utilizando-se de conceitos próprios de outros tributos, pelo que necessário o emprego das legislações respectivas, de forma residual.

Também entendo que o crédito presumido do IPI em questão não deve ser classificado como ressarcimento de tributo. Embora a teleologia do incentivo seja ressarcir as empresas exportadoras, reduzindo os seus custos na proporção estimada dos valores de PIS e COFINS incidentes sobre os insumos empregados nos produtos industrializados e exportados, tal desiderato não pode ser confundido com a natureza jurídica.

O ressarcimento é categoria muito próxima da repetição de indébito, sendo por alguns considerado como espécie de restituição. Daí a impropriedade de considerá-lo como ressarcimento, como se tratasse de devolução de tributo pago indevidamente ou a maior. Claramente o incentivo não implica em restituição (ou ressarcimento) de PIS e COFINS pagos ao desamparo da lei.

Como estatuído pela Lei nº 9.363/96, o crédito presumido assume a natureza jurídica de crédito incentivado do IPI, independentemente da forma como fora concebido antes e da vontade do legislador. Se antes, por ocasião da MP nº 905/95, possuía natureza diversa, posto que assumia a forma de ressarcimento em espécie e nada tinha a ver com créditos escriturais incentivados do IPI, ao final foi estabelecido conforme a natureza jurídica dos últimos.

¹³ Cf. artigo "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. 29/55.

¹⁴ Cf. artigo "Subvenção financeira, isenção e dedução tributárias", in *Revista de Direito Público* 41-42, p. 43/54.

¹⁵ Cf. artigo "Suvenções. Natureza jurídica. Não se confundem com isenções. Irretroatividade da lei. Direito adquirido e não gozado.", in *Revista de Direito Público* 20, abr-jun/1972, p.85/100.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº: 11040.001133/2001-32
Recurso nº: 124.792
Acórdão nº: 203-09.706

MINISTÉRIO DA FAZENDA 2º Conselho de Contribuintes CONFERE COM O ORIGINAL Brasília, 29/06/05 VISTO
--

2º CC-MF
Fl.

Neste ponto importa sublinhar que a interpretação de toda e qualquer texto de lei não se vincula à sua origem. O método histórico, bem assim o teleológico, não devem ser empregados com prevalência sobre outros métodos de interpretação. O que o intérprete objetiva, sempre, é identificar o espírito da lei (*mens legis*). Para tanto é necessário separar a *voluntas legis* (vontade da lei) da *voluntas legislatoris* (vontade do legislador), de modo a prevalecer a primeira. O que deve ser buscado é o sentido objetivo da norma, desvinculada dos motivos que a originaram. Neste sentido a lição de Karl Engisch:¹⁶

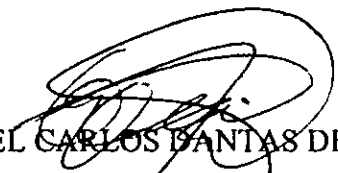
"Com o acto legislativo, dizem os objectivistas, a lei desprende-se do seu autor e adquire uma existência objectiva. O autor desempenhou o seu papel, agora desaparece e apaga-se por detrás da sua obra. A obra é o texto, a 'vontade da lei tornada palavra', o 'possível e efectivo conteúdo de pensamento das palavras da lei'."

Por último, e para reafirmar a característica de crédito incentivado do IPI, destaco que o incentivo é dito "presumido" apenas com relação ao valor apurado. Quanto a ser crédito escritural do IPI, não há qualquer presunção, pois trata-se de realidade normativa, criada pela Lei nº 9.363/96 com todos os efeitos jurídicos daí decorrentes.

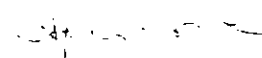
O valor é estimado (ou presumido) porque o percentual de 5,37%, aplicado sobre a base de cálculo definida pela Lei nº 9.363/96, não coincide com os valores efetivamente pagos de PIS e COFINS nas aquisições dos insumos. A depender da cadeia produtiva e comercial de cada matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, o valor presumido do incentivo poderá ser bastante diferente daquele efetivamente pago.

Pelo exposto, considero que a natureza jurídica do incentivo instituído pela Lei nº 9.363/96 é de crédito escritural incentivado do IPI, devendo ser excluído da base de cálculo do PIS e da COFINS por essa razão.

Sala das Sessões, em 10 de agosto de 2004


EMANUEL CARLOS FANTAS DE ASSIS


MARIA CRISTINA ROZA DA COSTA


LUCIANA PATO PEÇANHA MARTINS

¹⁶ ENGISCH, Karl. *Introdução ao pensamento jurídico*, trad. J. Baptista Machado, Lisboa, Fundação Calouste Gulbenkian, 1996, p. 172.