



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 11065.005040/2003-61
Recurso nº 129.925 Voluntário
Acórdão nº 3301-00.407 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 04 de dezembro de 2009
Matéria COFINS
Recorrente DAIBY S/A
Recorrida DRJ-PORTO ALEGRE/RS

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/04/2001 a 30/04/2001, 01/06/2001 a 31/08/2001, 01/10/2001 a 31/10/2001, 01/01/2002 a 30/09/2002

BASE DE CÁLCULO - EXCLUSÃO. RESSARCIMENTO DE CREDITO PRESUMIDO DE IPI. A base de cálculo da 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.

Recurso Voluntário Provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos

ACORDAM os membros da 3ª câmara / 1ª turma ordinária da terceira SEÇÃO DE JULGAMENTO, por maioria de votos, dar provimento ao recurso para excluir da base de cálculo da Cofins as receitas decorrentes de ressarcimento de crédito-presumido do IPI. Vencidos os Conselheiros José Adão Vitorino de Moraes (Relator) e Tânia Mara Paschoalin (Suplente). Designada a Conselheira Maria Teresa Martínez López para redigir o voto vencedor.

JOSÉ ADÃO VITORINO DE MORAIS – Presidente e Relator

MARIA TERESA MARTÍNEZ LÓPEZ – Redatora Designada

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Maurício Taveira e Silva, Gustavo Kelly Alencar, e Antônio Lisboa Cardoso.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário (fls. 106/119) interposto pela recorrente contra a decisão proferida pela DRJ em Porto Alegre, RS, acórdão nº 4 541, às fls. 95/102, que julgou procedente o lançamento da contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) referente aos fatos geradores dos meses de competência de abril, maio a agosto e outubro de 2001 e de janeiro a setembro 2002, no valor de R\$ 181.231,28 (cento e oitenta e um mil duzentos e trinta e um reais e vinte e oito centavos), sendo R\$ 87.545,11 de contribuição, R\$ 28.027,39 de juros de mora, calculados à taxa Selic até 30/09/2003, e R\$ 65.658,78 de multa de ofício.

O lançamento decorreu de diferenças entre os valores da contribuição declarados nas respectivas DCITFs e os apurados pelo autuante com base na escrituração contábil e fiscal das receitas totais, inclusive, outras receitas, dentre elas, ressarcimento de crédito-presumido de IPI.

A decisão recorrida foi assim ementada:

BASE DE CÁLCULO - Lei nº 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 "

Inconformada a recorrente requereu a reforma dessa decisão a fim de que seja cancelado o lançamento em discussão.

Para fundamentar seu recurso, expendeu extenso anazoadado sobre: a) o crédito-presumido de IPI instituído pela Lei nº 9.363, de 1996; b) a definição desse benefício; c) a sua base de cálculo; d) a alíquota de cálculo; e) conceitos, definições e legislação aplicável; e, f) sua natureza, concluindo, ao final, que o ressarcimento do IPI não constitui receita e sim recuperação de custos, inexistindo nova receita passível de tributação pela Cofins e, se considerada receita, seria de exportação, portanto, isenta dessa contribuição.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro JOSÉ ADÃO VITORINO DE MORAIS, Relator

O recurso apresentado atende aos requisitos de admissibilidade previstos no Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972. Assim, dele conheço.

Ao contrário do entendimento da recorrente, o ressarcimento de IPI, em espécie e/ ou na modalidade de compensação, constitui receita que ao ser contabilizada implica em aumento de patrimônio da pessoa jurídica.



Corroborando esse entendimento, transcrevemos a seguir duas ementas de acórdãos dos Conselhos de Contribuintes:

"TRPJ - CRÉDITO PRESUMIDO DO IPI - REGISTRO CONTÁBIL - APURAÇÃO DO LUCRO REAL - O registro na escrituração mercantil do crédito presumido do IPI tem como fundamento a desoneração do custo dos produtos vendidos, classificando-se como recuperação de custos ou ainda em receita operacional, porém, inadmissível a sua exclusão da apuração do lucro real " (Acórdão nº 101-94 342)

"CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI TRATAMENTO FISCAL.

RECEITA TRIBUTÁVEL: A receita relativa ao crédito presumido do IPI, de que trata a Lei nº 9.363/96, apurada em função da ocorrência de exportação ou venda a empresa comercial exportadora com fim específico de exportação e contabilizada como receita operacional, deverá ser oferecida à tributação do PIS " (Acórdão nº 201-79 966)

Ainda que contabilizadas como recuperação de custos, não poderiam ser excluídas da base de cálculo da Cofins por falta de amparo legal.

A base de cálculo da Cofins é o faturamento mensal da pessoa jurídica, correspondente a sua receita bruta total, inclusive, as receitas decorrentes de ressarcimento de IPI, deduzido dos valores previstos na legislação dessa contribuição, Lei nº 9.718, de 27/11/1998, arts. 2º e 3º, que assim dispõe, *in verbis*:

"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

§ 2º Para fins de determinação da base de cálculo das contribuições a que se refere o art. 2º, excluem-se da receita bruta

I - as vendas canceladas, os descontos incondicionais concedidos, o Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI e o Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS, quando cobrado pelo vendedor dos bens ou prestador dos serviços na condição de substituto tributário.

II - as reversões de provisões e recuperações de créditos baixados como perda, que não representem ingresso de novas receitas, o resultado positivo da avaliação de investimentos pelo

valor do patrimônio líquido e os lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computados como receita. (Redação dada pela Medida Provisória nº 2158-35, de 2001)

(-).

IV - a receita decorrente da venda de bens do ativo permanente

()

Ora, segundo estes dispositivos legais, as receitas decorrentes de ressarcimento de IPI não estão elencadas naquelas passíveis de dedução da base de cálculo da Cofins.

Quanto à isenção dessa receita sob o argumento de que seria de exportação, não assiste razão à recorrente. Embora o incentivo decorra de exportações, tal receita não se inclui nas de exportação de mercadorias e serviços.

A isenção da Cofins sobre receitas de exportação abrange somente vendas de mercadorias e serviços para o exterior, conforme dispõe a Medida Provisória (MP) nº 1.858-6, de 29 de junho de 1999, art. 14, *in verbis*:

"Art. 14 Em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de fevereiro de 1999, são isentas da COFINS as receitas

(-);

II - da exportação de mercadorias para o exterior,

III - dos serviços prestados a pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas.

IV - do fornecimento de mercadorias ou serviços para uso ou consumo de bordo em embarcações e aeronaves em tráfego internacional, quando o pagamento for efetuado em moeda conversível;

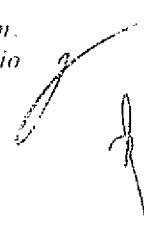
V - do transporte internacional de cargas ou passageiros,

VI - auferidas pelos estaleiros navais brasileiros nas atividades de construção, conservação, modernização, conversão e reparo de embarcações pré-registradas ou registradas no Registro Especial Brasileiro - REB, instituído pela Lei nº 9.432, de 8 de janeiro de 1997;

VII - de frete de mercadorias transportadas entre o País e o exterior pelas embarcações registradas no REB, de que trata o art. 11 da Lei nº 9.432, de 1997;

VIII - de vendas realizadas pelo produtor-vendedor às empresas comerciais exportadoras nos termos do Decreto-Lei nº 1.248, de 29 de novembro de 1972, e alterações posteriores, desde que destinadas ao fim específico de exportação para o exterior,

IX - de vendas, com fim específico de exportação para o exterior, a empresas exportadoras registradas na Secretaria de Comércio



*Exterior do Ministério do Desenvolvimento, Indústria e
Comércio Exterior;*

(...)."

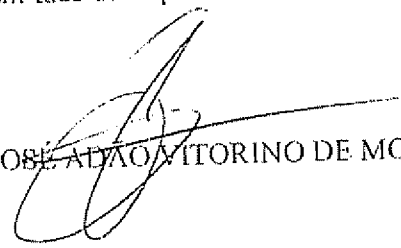
De acordo com este dispositivo, a receita do ressarcimento de IPI decorrente da aquisição e utilização de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagens empregados na industrialização de produtos exportados não está elencada dentre as receitas que gozam de isenção da Cofins

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

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

Dessa forma, não que se falar em isenção da Cofins sobre ressarcimento de IPI decorrentes de créditos-presumido sobre aquisições de matérias-primas e insumos utilizados na industrialização de produtos exportados.

Em face do exposto e de tudo o mais que dos autos consta, nego provimento ao recurso


JOSE ADÃO VITORINO DE MORAIS

Voto Vencedor

Conselheira MARIA TERESA MARTÍNEZ LÓPEZ, Redatora Designada

Ouso divergir do ilustre Relator apenas no que diz respeito à inclusão na base de cálculo das receitas decorrentes de ressarcimento de crédito-presumido do IPI em razão de sentença proferida pelo Pleno do Supremo Tribunal Federal acerca da inconstitucionalidade do § 1º do art. 3º da Lei nº 9 718/98, o qual 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. Sobrepõe-se ao aspecto formal o princípio da realidade, considerados os elementos tributários. **CONTRIBUIÇÃO SOCIAL - PIS - RECEITA BRUTA - NOÇÃO - INCONSTITUCIONALIDADE DO § 1º DO ARTIGO 3º DA LEI Nº 9.718/98**. A jurisprudência do Supremo, ante a redação do artigo 195 da Carta Federal anterior à Emenda Constitucional nº 20/98, consolidou-se no sentido de tomar as expressões receita bruta e faturamento como sinônimas, 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.

A questão foi bem tratada por diversas vezes pelos então Conselhos de Contribuintes. 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 vênias 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, incidentes 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 STF.

Há que se aprender com a experiência. Não que se possa aqui decidir aodadamente 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 sequência 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 crisis 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 transitada em julgado, proferida pelo Tribunal Maior do País, que mitiga, reduz, apequena o alcance pretendido pela lei no sentido de avançar sobre o patrimônio do particular.

Entendo estar na esfera de competência do julgador administrativo afastar a exigência tributária que se encontra sob sua apreciação, cuja inconstitucionalidade já tenha sido declarada, porém, ainda não ampliada para os efeitos erga omnes, o que ocorrerá inexoravelmente por ser conduta formal de outro Poder, cuja atuação nem sempre está sincrônica com o tempo e a necessidade da sociedade, afastando, com isso, as inevitáveis ações judiciais e maiores embaraços para o tesouro nacional e para o contribuinte. Não bastasse toda a fundamentação argumentativa acima arrazoada, tal entendimento também encontra supedâneo na norma que rege os efeitos da declaração de inconstitucionalidade em matéria tributária a serem observados pelos órgãos julgadores.

Dispõe o art. 4º, parágrafo único, do Decreto nº 2.346/1997

"Art. 4º Ficam o Secretário da Receita Federal e o Procurador-Geral da Fazenda

Nacional, relativamente aos créditos tributários, autorizados a determinar, no âmbito de suas competências e com base em decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal que declare a inconstitucionalidade de lei, tratado ou ato normativo, que

I - não sejam constituídos ou que sejam retificados ou cancelados,



II - não sejam efetivadas inscrições de débitos em dívida ativa da União,

III - sejam revistos os valores já inscritos, para retificação ou cancelamento da

respectiva inscrição,

IV - sejam formuladas desistências de ações de execução fiscal

Parágrafo único. 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." (negrito inserido)

Compulsando as regras de redação oficial de atos normativos com o objetivo de perquirir o exato alcance da ordem contida no referido parágrafo único, de vez serem existentes vozes isoladas que entendem estar o citado parágrafo único atrelado ao caput do artigo, ensejando a existência de autorização ou ordem expressa dos órgãos que cita para que os órgãos julgadores da Administração Fazendária se considerem "autorizados" a afastar norma declarada inconstitucional, constata-se comando normativo diametralmente oposto a tal entendimento

O Decreto nº 4.176, de 28/03/2002, que estabelece normas e diretrizes para a elaboração, a redação, a alteração, a 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

Desse modo, deve ser afastada a exigência relativa ao PIS¹

contida nos autos, porquanto relativas à variação cambial cujo comando legal que determinava a tributação de tal parcela foi declarado inconstitucional

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

Dispositivo legal julgado inconstitucional pelo Pleno do Supremo Tribunal Federal – STF, incidenter tantum, não há que se aguardar Resolução do Senado Federal, posto que tal exigência não está prevista no RICARF

¹ obs: naquele processo a matéria dizia respeito ao PIS, neste à COFINS, e apenas à inclusão da base de cálculo de ressarcimento de crédito-presumido de IPI

CONCLUSÃO

Por todo o exposto, voto no sentido de DAR provimento parcial ao recurso para excluir da base de cálculo da COFINS as receitas decorrentes de ressarcimento de crédito-presumido do IPI.


MARIA TERESA MARTÍNEZ LÓPEZ.