



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

**Processo n°** 11070.000758/2006-34  
**Recurso n°** 0.001 Especial do Procurador  
**Acórdão n°** **9303-002.609 – 3ª Turma**  
**Sessão de** 10 de outubro de 2013  
**Matéria** COFINS  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** KEPLER WEBER INDUSTRIAL S/A

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS**

Período de apuração: 01/02/2004 a 31/05/2004

**NORMAS PROCESSUAIS. ADMISSIBILIDADE DE RECURSO ESPECIAL.**

A admissibilidade do recurso especial de divergência exige que a matéria enfrentada nas decisões conflitantes tenha sido a mesma. No caso concreto, tendo a discussão se cingido à caracterização da natureza jurídica do crédito presumido instituído pela Lei 9.363 e sendo esta a proposição do recurso especial, é irrelevante, para efeitos de admissibilidade, se a consequência dessa definição dirá respeito ao PIS ou à COFINS e se será sob a égide da Lei 9.718 ou 10.833. A essa segunda questão só se pode chegar após a análise da primeira, o que impõe o conhecimento do recurso uma vez comprovada a divergência de entendimentos.

**COFINS. BASE DE CÁLCULO NA VIGÊNCIA DA LEI 10.833. CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. INCLUSÃO.**

O direito correspondente ao crédito presumido instituído pela Lei 9.363/96 constitui receita e é tributável pelas contribuições que tenham como base de cálculo a totalidade das receitas auferidas, o que se dá, para a COFINS, a partir do mês de fevereiro de 2004, a teor do art. 3º da Lei 10.833, o qual não foi julgado inconstitucional pelo e. STF.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da **3ª Turma** do Câmara Superior de Recursos Fiscais, pelo voto de qualidade, I) conheceu-se do recurso especial. Vencidos os Conselheiros Maria Teresa Martínez López (Relatora), Nanci Gama, Daniel Mariz Gudiño, Antônio Lisboa Cardoso e Francisco Maurício Rabelo de Albuquerque Silva, que não conheciam do recurso por falta de paradigma; e, II) no mérito, deu-se provimento. Vencidos os Conselheiros Maria Teresa Martínez

López (Relatora), Nanci Gama, Daniel Mariz Gudiño, Antônio Lisboa Cardoso e Francisco Maurício Rabelo de Albuquerque Silva, que negavam provimento. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Júlio César Alves Ramos.

Otacílio Dantas Cartaxo - Presidente

Maria Teresa Martínez López – Relatora

Júlio César Alves Ramos – Redator designado

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Conselheiros Henrique Pinheiro Torres, Nanci Gama, Júlio César Alves Ramos, Daniel Mariz Gudiño (Substituto convocado), Rodrigo da Costa Pôssas, Antônio Lisboa Cardoso (Substituto convocado), Irene Souza da Trindade Torres (Substituta convocada), Maria Teresa Martínez López, Francisco Maurício Rabelo de Albuquerque Silva e Otacílio Dantas Cartaxo (Presidente).

## Relatório

Cuida-se da análise do Recurso Especial de Divergência, interposto tempestivamente pela Procuradoria da Fazenda Nacional contra o Acórdão nº 3401-00.143, de 10 de julho de 2009.

Trata o processo do Auto de Infração de fls. 482/487, relativo à Cofins, períodos de apuração 02/2004, 09/2004, 10/2004 e 01/2005.

A ementa da decisão recorrida possui a seguinte redação:

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS**

Período de apuração: 01/01/2004 a 28/02/2004, 01/09/2004 a 30/09/2004, 01/10/2004 a 30/10/2004, 01/01/2005 a 31/01/2005

COFINS. BASE DE CÁLCULO. CRÉDITO PRESUMIDO DO IPI. NÃO INCLUSÃO.

Não compõe o faturamento ou receita bruta, para fins de tributação da Cofins, o valor do Crédito Presumido do IPI instituído pela Lei nº 9.363/96, cuja natureza jurídica é a de crédito escritural incentivado do IPI.

REPORTO. NECESSIDADE DE REGULAMENTAÇÃO.

A suspensão da incidência, seguida da alíquota zero prevista para o PIS e a Cofins no âmbito do Regime Tributário para Incentivo à Modernização e à Ampliação da Estrutura Portuária (REPORTO), instituído pela Medida Provisória nº 206, de 06 de agosto de 2004, convertida na Lei nº 11.033, de 21 de dezembro de 2004, somente

pode ser aplicada após a edição dos atos regulamentadores do benefício e do ato declaratório que reconhece, à empresa beneficiária, o preenchimento dos requisitos.

CONSECTÁRIOS LEGAIS. MULTA DE OFÍCIO. EVASÃO.

APLICAÇÃO DA PENALIDADE.

A falta de recolhimento do tributo e a ausência de declaração dos débitos à administração tributária autoriza o lançamento de ofício, com o valor do tributo acrescido da multa e dos juros de mora respectivos, nos percentuais fixados na legislação.

Recurso provido em parte.

Pretende a Recorrente seja revisto o julgado, no que por maioria entendeu não compor o faturamento ou receita bruta, para fins de tributação da Cofins, o valor do Crédito Presumido do IPI instituído pela Lei nº 9.363/96, cuja natureza jurídica é a de crédito escritural incentivado do IPI.

Traz como paradigma o Acórdão nº 201-77.681, cuja ementa, na parte recorrida, está assim redigida:

(...).

*PIS. BASE DE CÁLCULO. RECEITA. CONCEITO.*

*O ressarcimento do crédito presumido de IPI enquadra-se no conceito de receita e deve integrar a base de cálculo do PIS.*

Por meio de Despacho, o recurso foi admitido em relação à questão do ressarcimento do crédito presumido.

O interessado, em suas contrarrazões, arguiu o não conhecimento do recurso.  
Alega (sic):

*O acórdão guerreado no recurso ora respondido decidiu matéria afeta ao tributo COFINS relativo ao período desde 02/2004 até 01/2005, assim ao tempo em que vigente a não cumulatividade do COFINS.*

*Já o paradigma decidiu matéria afeta ao PIS relativo ao período desde 01.02.1999 até 30.11.1991 ao tempo em que vigente a cumulatividade.*

*A diferença da situação fática e jurídica apreciada no acórdão recorrido e aquela objeto do acórdão paradigma não permite identificar adequação do paradigma para sustentar divergência capaz de permitir o recurso especial.*

*O recurso especial utiliza-se de paradigma que adotou julgamento sobre a Lei 9718/98.*

*Já o acórdão recorrido não discutiu a Lei 9.718/98 mas a Lei 9.363/96.*

É o relatório.

## Voto Vencido

Conselheira MARIA TERESA MARTÍNEZ LÓPEZ, Relatora

Trata-se de recurso especial de divergência tempestivo, interposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional ao amparo do art. 67 do Regimento Interno do CARF, em face do Acórdão nº 3401-00.143, de interesse de KLEPER WEBER INDUSTRIAL S/A, por meio do qual deu-se provimento parcial ao recurso voluntário para excluir da base de cálculo da Cofins o valor do crédito presumido de IPI.

A controvérsia suscitada cinge-se à questão da incidência da Cofins sobre o valor do crédito presumido de IPI. Reporta-se a Fazenda Nacional ao Acórdão paradigma no 201-77.681, cuja ementa possui a seguinte redação:

***NORMAS PROCESSUAIS. INCONSTITUCIONALIDADE.***

*A autoridade administrativa é incompetente para apreciar alegações relativas à inconstitucionalidade das leis.*

***PIS. BASE DE CÁLCULO. RECEITA. CONCEITO.***

*O ressarcimento do crédito presumido de IPI enquadra-se no conceito de receita e deve integrar a base de cálculo do PIS.*

***BASE DE CÁLCULO. VARIAÇÃO CAMBIAL POSITIVA EM FAVOR DO CONTRIBUINTE.***

*As variações cambiais positivas em favor do contribuinte integram a base de cálculo do PIS.*

***Recurso negado.***

## ADMISSIBILIDADE

Passo à apreciação da preliminar dos pressupostos processuais. Este exame preliminar sobre o cabimento do recurso denomina-se juízo de admissibilidade, transposto o qual, em sentido favorável ao recorrente, passará o órgão recursal ao juízo de mérito do recurso.

Dispõe o Regimento Interno dos então Conselhos de Contribuintes, à época vigente, ser cabível recurso especial à CSRF de decisão que tenha dado à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha de outra Câmara de Conselho de Contribuintes ou desta CSRF (Portaria MF nº 147/2007).

O acórdão guerreado no recurso decidiu matéria afeta ao tributo COFINS relativo ao período desde 02/2004 até 01/2005, assim ao tempo em que vigente a não cumulatividade do COFINS.

Já o paradigma apresentado pela D. Fazenda nacional, decidiu matéria afeta ao PIS relativo ao período desde 01.02.1999 até 30.11.1991 ao tempo em que vigente a cumulatividade.

A diferença da situação fática e jurídica apreciada no acórdão recorrido e aquela objeto do acórdão paradigma não permite identificar adequação do paradigma para sustentar divergência capaz de permitir o recurso especial.

O recurso especial utiliza-se de paradigma que adotou julgamento sobre a Lei 9.718/98. Já o acórdão recorrido não discutiu a Lei 9.718/98 mas a Lei 9.363/96.

De fato os argumentos e o requerimento do recurso especial ressam-se dos pressupostos para seu conhecimento, porque está expressamente buscando paradigma em julgamento que abordou espécie tributária diversa, e aplicando dispositivos legais diversos, na medida em que os tributos PIS (objeto do acórdão paradigma) e COFINS (objeto do acórdão recorrido) são tratados em dispositivos legais diferentes.

Em não tendo sido comprovada a divergência entre o confronto de acórdãos, com o pedido pela recorrente não há como se conhecer do recurso especial.

Em sendo vencida esta Conselheira, passo ao exame de mérito.

### MÉRITO

#### Da exclusão do Crédito Presumido do IPI da base de cálculo da Contribuição

A matéria que comporta divergências nesta E. CSRF, diz respeito à receita relativa ao crédito presumido do IPI. Deve-se frisar que antes da edição da Lei nº 9.718, de 1998, a receita em análise não integrava a base de cálculo da COFINS (jurisprudência já consolidada).

No entanto, a partir do advento da referida lei, as divergências surgiram. Consistem em que, parte dos doutrinadores, dos quais ouço discordar, defendem, numa interpretação literal do texto da lei, que passou-se a adotar uma base universal para efeitos de exigência destas contribuições, abrangendo, em princípio, todas “as receitas” da empresa, independentemente de sua classificação contábil.

No meu sentir, o direito reconhecido pelo Governo Federal, de o contribuinte restituir ao seu patrimônio um crédito fiscal, não constitui em hipótese de incidência (nem receita nem faturamento) submetido ao COFINS. O crédito presumido do IPI, não se trata de “receita” para fins de incidência da COFINS. Segundo o acórdão recorrido, trata-se de um crédito escritural incentivado. Nesse sentido, consta do voto ora guerreado, do então i. Conselheiro EMANUEL CARLOS DANTAS DE ASSIS:

*Para o deslinde da questão é importante investigar a natureza jurídica do Crédito Presumido do IPI, porque dela depende o seu regime jurídico e, conseqüentemente, a caracterização como receita ou não, para fins de tributação da Cofins. Assim foi feito*

*no julgamento do Recurso nº 122667, sessão de 15/03/2005, Acórdão nº 203-10.047, decidido por maioria sob a minha relatoria, cujos fundamentos cabe aqui repetir.*

(...)

*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.*

(...)

*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.*

*Neste ponto importa sublinhar que a interpretação de todo 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 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.*

*Destarte, por considerar que a natureza jurídica do incentivo instituído pela Lei nº 9.363/96 é de crédito escritural incentivado do IPI, entendo deva ser excluído da base da Cofins, mesmo após a Lei nº 9.718/98. motivos que a originaram. Neste sentido a lição de Karl Engisch:*

*"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 escritura! 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.*

A interpretação simplesmente literal da lei, "*leitura de leigos*" na dura mas feliz expressão de Geraldo Ataliba (Revista de Direito Tributário 6/54, Ed. Revista dos Tribunais), tem recebido unânime crítica dos juristas brasileiros, podendo-se mencionar uma citação, suficientemente ilustrativa, extraída do acórdão proferido pelo 1º Tribunal de Alçada Civil de São Paulo, 1ª Câmara, na apelação n. 331.419-SP, julgada em 16.10.1984, sendo relator o Juiz Orlando Gandolfo (Boletim AASP n.85, p. 1405):

*"O aí disposto não deve ser interpretado servilmente, ao pé da letra, literalmente, mas, isto sim, segundo o seu verdadeiro sentido e alcance, mesmo porque a aplicação do Direito consiste no enquadrar um caso concreto em norma jurídica adequada. Daí a lição de Carlos Maximiliano: "Interpretar uma expressão de Direito não é simplesmente tornar claro o respectivo dizer, abstratamente falando; é, sobretudo, revelar o sentido apropriado para a vida real, e conducente a uma decisão reta" ("Hermenêutica e Aplicação do Direito", 3a. ed., Saraiva, 1941, pág. 24, n. 14)."*

Com apoio em Carlos Maximiliano, prossegue o acórdão:

*"Ensina, ainda, o festejado exegeta: "Nada de exclusivo apego aos vocábulos. O dever do juiz não é aplicar os parágrafos isolados, e, sim, os princípios jurídicos em boa hora cristalizados em normas positivas" (ob. cit., pág. 154, n. 120). E, adiante: "Hoje nenhum cultor do Direito experimenta em primeiro lugar a exegese verbal por entender atingir a verdade só por esse processo, e, sim, porque necessita preliminarmente saber se as palavras, consideradas como simples fatores da linguagem e por si sós, espelham idéia clara, nítida, precisa, ou se, ao contrário, dão sentido ambíguo, duplo, incerto" (ob. cit., p. 153, n. 122).*

Idêntico é o pensamento de Souto Maior Borges, que se manifesta de forma contundente in "*Isenções Tributárias*", Ed. Sugestões Literárias, 2a. ed., p. 125:

*"Determinar a interpretação literal é praticamente mutilar a interpretação, ou mesmo suprimi-la, porque essa restrição pode situar o exercício da função interpretativa aquém da extensão total do preceito de lei. Para obedecer-se ao comando de interpretação literal, há de desobedecer-se muitas vezes a "mens legis"."*

É preciso abandonar a interpretação simplesmente literal, para encontrar a verdadeira finalidade da lei, tal como feito pelo i. Conselheiro, ao proferir o seu voto. Nesse sentido é o acórdão recorrido, conforme excertos:

*Neste ponto importa sublinhar que a interpretação de todo 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:6*

E o espírito da lei, com o máximo respeito aos que pensam de forma contrária, não foi abranger o crédito incentivado de IPI (presumido) na base de cálculo do tributo. Isto porque, o ordenamento jurídico não é um aglomerado de preceitos reduzidos à meras fórmulas literárias e dissociadas de qualquer sentido prático e lógico. Ao contrário disso, ele é um todo orgânico e coerente, que busca distribuir eficazmente um resultado que o legislador entendeu ser conveniente integrar no regramento das relações jurídicas.

## CONCLUSÃO

Em razão do exposto voto no sentido de:

- I- não conhecer do recurso especial da Fazenda Nacional. Em sendo vencida;
- II- Negar provimento ao recurso.

Sala das Sessões, em 10 de outubro de 2013

MARIA TERESA MARTÍNEZ LÓPEZ

## Voto Vencedor

CONSELHEIRO JÚLIO CÉSAR ALVES RAMOS

Coube-me a tarefa de redigir o acórdão, uma vez que o colegiado dissentiu das bem lançadas propostas da n. relatora tanto no que concerne à admissibilidade do recurso quanto ao mérito.

No que respeita ao conhecimento do recurso, entendemos por maioria qualificada que o simples fato de a decisão ter enfrentado a incidência de COFINS sobre crédito presumido de IPI na vigência da 10.833 enquanto o paradigma colacionado o ter feito sob a vigência da Lei 9.718 não é suficiente para afastar sua admissibilidade.

Assim entendemos basicamente porque a matéria que se discutiu em ambos foi a natureza do incentivo criado pela Lei 9.363, ou seja, se o direito a ele correspondente

configura uma receita ou não. Somente a questão dela decorrente é que tem a ver com a época de seu reconhecimento contábil pela empresa, isto é, se, ainda que seja receita, deve ser afastada pela superveniência da declaração de inconstitucionalidade do chamado alargamento da base de cálculo que pretendeu a Lei 9.718. Mas isso, no entender da maioria qualificada, diz respeito ao mérito e não ao conhecimento.

Mesmo que se entenda que o incentivo não configura receita, o que o faria não tributável pela COFINS em qualquer época, a essa conclusão só se pode chegar após serem analisados os argumentos contra e a favor, o que só pode ser feito após o conhecimento do recurso.

Por esses motivos, conheceu-se do recurso interposto pela Fazenda Nacional.

E quanto ao mérito também não prevaleceu o entendimento esposado pela dra. Teresa, apesar do brilhantismo corriqueiro.

É que no entender deste conselheiro o crédito presumido de IPI constitui sim receita, embora, evidentemente não se trate de receita de venda de bens ou de prestação de serviços, o que já afasta sua tributação durante a vigência da Lei 9.718.

Quanto a sua natureza jurídica, já me pronunciei em processo também julgado na atual composição desta Câmara Superior (processo 13005000520/2005-37), também relatado pela dra. Teresa. Ali defendera ela a tese, a meu ver mais forte, de que o mencionado crédito constituiria uma subvenção não tributável. Por isso, ali disse eu:

(...)

*Quanto à segunda matéria, se refere ao correto enquadramento contábil das subvenções e, por decorrência, à incidência da Cofins.*

*O primeiro registro do tema pode ser encontrado na norma legal que tratava dos lançamentos contábeis para efeito de exigência do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica, antes da edição da Lei nº 6.404/76 (Lei das SA), ou seja, a Lei nº 4.506/64. Assim dispunha ela:*

**Art. 44. Integram a receita bruta operacional:**

*I - O produto da venda dos bens e serviços nas transações ou operações de conta própria;*

*II - O resultado auferido nas operações de conta alheia;*

*III - As recuperações ou devoluções de custos, deduções ou provisões;*

***IV - As subvenções correntes, para custeio ou operação, recebidas de pessoas jurídicas de direito público ou privado, ou de pessoas naturais.***

*Mesmo tendo sido adaptada, pelo Decreto-lei nº 1.598/77, às disposições da lei das S.A., neste particular não sofreu alteração. Vale dizer que o segundo não revogou a norma anterior. Ele dispôs:*

**Art. 38** - Não serão computadas na determinação do lucro real as importâncias, creditadas a reservas de capital, que o contribuinte com a forma de companhia receber dos subscritores de valores mobiliários de sua emissão a título de:

I - ágio na emissão de ações por preço superior ao valor nominal, ou a parte do preço de emissão de ações sem valor nominal destinadas à formação de reservas de capital;

II - valor da alienação de partes beneficiárias e bônus de subscrição;

III - prêmio na emissão de debêntures;

IV - lucro na venda de ações em tesouraria.

§ 1º - O prejuízo na venda de ações em tesouraria não será dedutível na determinação do lucro real.

§ 2º - **As subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos concedida como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos e as doações não serão computadas na determinação do lucro real, desde que:**

**a) registradas como reserva de capital, que somente poderá ser utilizada para absorver prejuízos ou ser incorporada ao capital social, observado o disposto no artigo 36 e seus parágrafos; ou**

**b) feitas em cumprimento de obrigação de garantir a exatidão do balanço do contribuinte e utilizadas para absorver superveniências passivas ou insuficiências ativas.**

Examinando o assunto, a Coordenação do Sistema de Tributação da SRF expediu o Parecer Normativo (PN CST) nº 112/78, que esclareceu os requisitos para que as subvenções recebidas possam ser tratadas como para investimento, permitindo-se o seu lançamento direto em conta de reserva de capital sem transitar pelo resultado do período. Assim, tomando como referência o PN CST nº 02/78, adotou o seguinte entendimento:

2.12 – Observa-se que a subvenção para investimento apresenta características bem marcantes, exigindo até mesmo perfeita sincronia da intenção do subvencionador com a ação do subvencionado. Não basta apenas o "animus" de subvencionar para investimento. Impõe-se, também, a **efetiva e específica** aplicação da subvenção, por parte do beneficiário, nos investimentos previstos na implantação ou expansão do empreendimento econômico projetado. Por outro lado, a simples aplicação dos recursos decorrentes da subvenção em investimentos não autoriza a sua classificação como **SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO**.

Mais adiante em seu item 2.14:

**... As SUBVENÇÕES, em princípio, serão todas elas, computadas na determinação do lucro líquido: as subvenções para custeio ou operação, na qualidade de integrantes do resultado operacional; as subvenções para investimento, como parcelas do resultado não-operacional.**

**Resta ainda definir se essa inclusão das subvenções no resultado operacional, se de custeio, e não-operacional, se para investimento, implica sua tributação pela**

*COFINS, após a edição da Lei nº 9.718/98. É que entendem alguns que, mesmo integrando o resultado operacional, não se conformariam a um conceito de receitas, mais restritivo, que exigiria uma efetiva contraprestação em bens ou serviços por parte da recebedora dos recursos. Essa linha de raciocínio pretende estabelecer uma distinção entre acréscimo patrimonial, o gênero, e receitas, definindo-as como espécie daquele, que incluiria ainda as recuperações de despesas, as subvenções e as doações. Pode-se encontrar na literatura contábil exemplo (embora aparentemente isolado) de tal definição, na seguinte conceituação*<sup>3</sup>

*“Receita é a expressão monetária, validada pelo mercado, do agregado de bens e serviços da entidade, em sentido amplo, em determinado período de tempo e que provoca um acréscimo concomitante no ativo e no patrimônio líquido, considerado separadamente da diminuição do ativo (ou do acréscimo do passivo) e do patrimônio líquido provocados pelo esforço em produzir tal receita.”*

*Entretanto, tal definição (ou, melhor dizendo, a interpretação que nela pretenda ver a possibilidade de excluir alguns tipos de acréscimo patrimonial) não encontra guarida nas normas técnicas de contabilidade emitidas pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC), órgão legalmente habilitado a disciplinar o exercício da profissão. Com efeito, a Norma Técnica NBT 10, subitem 10.16, aprovada pela Resolução CFC nº 922, de 13 de dezembro de 2001 estabelece:*

10.16.2 - REGISTRO CONTÁBIL

*10.16.2.1 - As transferências a título de subvenção que **correspondam ou não a uma contraprestação direta de bens ou serviços** para a entidade transferidora, devem ser contabilizadas como receita na entidade recebedora dos recursos*

*financeiros.*

*10.16.2.2 - As transferências a título de contribuição, mesmo que não correspondam a uma contraprestação direta de bens ou serviços para a entidade transferidora, devem ser contabilizadas como receita na entidade recebedora dos recursos financeiros.*

*10.16.2.3 - Os auxílios ou contribuições para despesas de capital devem ser contabilizados diretamente em conta específica de Reserva de Capital, no Patrimônio Líquido. De igual modo, os auxílios ou contribuições devem ser contabilizados em conta específica, designativa da operação, no Patrimônio Social das entidades que se sujeitam às normas contábeis mencionadas no item 10.16.1.4.*

*10.16.2.4 - As doações financeiras para custeio devem ser contabilizadas em contas específicas de receita. As doações para investimentos e imobilizações, que são consideradas patrimoniais, inclusive as arrecadadas na constituição da entidade, devem ser contabilizadas no Patrimônio Líquido ou Social, conforme seja o caso*

<sup>3</sup> IUDÍCIBUS, Sérgio de. *Teoria da Contabilidade*. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 1986. p.127

*específico da pessoa jurídica beneficiária da transferência.*

Essa determinação do órgão responsável pelo disciplinamento do exercício da contabilidade no nosso País ratifica, como não poderia deixar de ser, o que já vem expresso na norma legal específica do assunto, qual seja a Lei nº 6.404/76:

**Art. 182.** A conta do capital social discriminará o montante subscrito e, por dedução, a parcela ainda não realizada.

§ 1º Serão classificadas como reservas de capital as contas que registrarem:

a) a contribuição do subscritor de ações que ultrapassar o valor nominal e a parte do preço de emissão das ações sem valor nominal que ultrapassar a importância destinada à formação do capital social, inclusive nos casos de conversão em ações de debêntures ou partes beneficiárias;

b) o produto da alienação de partes beneficiárias e bônus de subscrição;

c) o prêmio recebido na emissão de debêntures;

**d) as doações e as subvenções para investimento.**

§ 2º Será ainda registrado como reserva de capital o resultado da correção monetária do capital realizado, enquanto não-capitalizado.

§ 3º Serão classificadas como reservas de reavaliação as contrapartidas de aumentos de valor atribuídos a elementos do ativo em virtude de novas avaliações com base em laudo nos termos do artigo 8º, aprovado pela assembléia-geral.

§ 4º Serão classificados como reservas de lucros as contas constituídas pela apropriação de lucros da companhia.

§ 5º As ações em tesouraria deverão ser destacadas no balanço como dedução da conta do patrimônio líquido que registrar a origem dos recursos aplicados na sua aquisição.

Guarda, além disso, e igualmente como não poderia deixar de ser, inteira coerência com as resoluções do mesmo Conselho que definem e explicam os princípios de contabilidade geralmente aceitos. São elas a Resolução CFC nº 750, de 29 de dezembro de 1993, que diz

#### *SEÇÃO VI*

#### **O PRINCÍPIO DA COMPETÊNCIA**

*Art. 9º - As receitas e as despesas devem ser incluídas na apuração do resultado do período em que ocorrerem, sempre simultaneamente quando se correlacionarem, independentemente de recebimento ou pagamento.*

*§ 1º - O Princípio da COMPETÊNCIA determina quando as alterações no ativo ou no passivo resultam em aumento ou diminuição no patrimônio líquido, estabelecendo diretrizes para classificação das mutações patrimoniais, resultantes da observância do Princípio da OPORTUNIDADE.*

*§ 2º - O reconhecimento simultâneo das receitas e despesas, quando correlatas, é consequência natural do respeito ao período em que ocorrer sua geração.*

§ 3º - As receitas consideram-se realizadas:

*I – nas transações com terceiros, quando estes efetuarem o pagamento ou assumirem compromisso firme de efetivá-lo, quer pela investidura na propriedade de bens anteriormente pertencentes à ENTIDADE, quer pela fruição de serviços por esta prestados;*

*II – quando da extinção, parcial ou total, de um passivo, qualquer que seja o motivo, sem o desaparecimento concomitante de um ativo de valor igual ou maior;*

*III – pela geração natural de novos ativos independentemente da intervenção de terceiros;*

**IV – no recebimento efetivo de doações e subvenções.**

e a de nº 774, de 16 de dezembro de 1994 (DOU de 18.01.1995) que, aprofundando a anterior, menciona:

#### 1.4 - Dos objetivos da Contabilidade

*O objetivo científico da Contabilidade manifesta-se na correta apresentação do Patrimônio e na apreensão e análise das causas das suas mutações. Já sob ótica pragmática, a aplicação da Contabilidade a uma Entidade particularizada, busca prover os usuários com informações sobre aspectos de natureza econômica, financeira e física do Patrimônio da Entidade e suas mutações, o que compreende registros, demonstrações, análises, diagnósticos e prognósticos, expressos sob a forma de relatos, pareceres, tabelas, planilhas e outros meios.*

*O tema, tão claro no quadrante científico, comporta comentários mais minuciosos quando direcionado aos objetivos concretos perseguidos na aplicação da Contabilidade a uma Entidade em particular. Adentramos, no caso, o terreno operacional, regulado pelas normas. Assim, ouve-se com frequência dizer que um dos objetivos da Contabilidade é o acompanhamento da evolução econômica e financeira de uma Entidade. No caso, o adjetivo “econômico” é empregado para designar o processo de formação de resultado, isto é, as mutações quantitativo-qualitativas do patrimônio, as que alteram o valor do Patrimônio Líquido, para mais ou para menos, correntemente conhecidas como “receitas” e “despesas”. Já os aspectos qualificados como “financeiros” concernem, em última instância, aos fluxos de caixa.*

E mais adiante:

#### 2.6.1 - As variações patrimoniais e o Princípio da Competência

*A compreensão do cerne do Princípio da COMPETÊNCIA está diretamente ligada ao entendimento das variações patrimoniais e sua natureza. Nestas encontramos duas grandes classes: a daquelas que somente modificam a qualidade ou a natureza dos componentes patrimoniais, sem repercutirem no montante do*

*Patrimônio Líquido, e a das que o modificam. As primeiras são denominadas de “qualitativas”, ou “permutativas”, enquanto as segundas são chamadas de “quantitativas”, ou “modificativas”. Cumpre salientar que estas últimas sempre implicam a existência de alterações qualitativas no patrimônio, a fim de que permaneça inalterado o equilíbrio patrimonial.*

*A COMPETÊNCIA é o Princípio que estabelece quando um determinado componente deixa de integrar o patrimônio, para transformar-se em elemento modificador do Patrimônio Líquido. Da confrontação entre o valor final dos aumentos do Patrimônio Líquido – usualmente denominados “receitas” – e das suas diminuições – normalmente chamadas de “despesas” –, emerge o conceito de “resultado do período”: positivo, se as receitas forem maiores do que as despesas; ou negativo, quando ocorrer o contrário.*

*Observa-se que o Princípio da Competência não está relacionado com recebimentos ou pagamentos, mas com o reconhecimento das receitas geradas e das despesas incorridas no período. Mesmo com desvinculação temporal das receitas e despesas, respectivamente do recebimento e do desembolso, a longo prazo ocorre a equalização entre os valores do resultado contábil e o fluxo de caixa derivado das receitas e despesas, em razão dos princípios referentes à avaliação dos componentes patrimoniais.*

*Quando existem receitas e despesas pertencentes a um exercício anterior, que nele deixarem de ser consideradas por qualquer razão, os competentes ajustes devem ser realizados no exercício em que se evidenciou a omissão.*

Por tudo quanto exposto, não parece haver dúvida de que, sendo as subvenções para custeio, RECEITAS integrantes do sub-grupo dos Resultados Operacionais, estão englobadas no conjunto de elementos contábeis sujeitos à tributação pela COFINS após o advento da Lei nº 9.718/98.

Diante do que está dito, é de se concluir que mesmo que se entenda que o crédito presumido deva ser visto como uma subvenção estatal aos exportadores, não deixa, só por isso, de ser contabilmente enquadrado como receita. Seria necessário que tal subvenção pudesse se enquadrar como “subvenção para investimento” nos termos acima expostos, o que só muita imaginação pode conceber...

Por outro lado, as transcrições das Leis 6.404 e 4.506 deixam claro, ainda, que o mesmo se dá caso seja ele considerado “recuperação de custos ou de despesas”, dado que ambas integram a receita bruta operacional.

Inescapável, por isso, a conclusão: o crédito presumido do IPI instituído pela Lei 9.363 é receita e teria de ser incluído na base de cálculo do PIS se mantida a vigência plena da Lei 9.718, isto é, se a sua base de cálculo fosse mesmo a “totalidade das receitas auferidas”.

Ocorre que, como é sabido por todos, aquela vigência plena foi obstada pelo e. STF. Com efeito, no julgamento dos recursos extraordinários nº 346.084 e nº 357.950, a Corte Maior, em sua composição plena, deu o entendimento de que o faturamento a que se refere aquela lei não pode ser confundido com a totalidade das receitas auferidas, como pretendia o inconstitucional parágrafo. Para as empresas comerciais e de prestação de serviços, as decisões não deixam dúvida de que o primeiro restringe-se ao somatório das receitas provenientes da venda de bens ou da

prestação de serviços, que corresponde ao resultado das atividades empresariais típicas de tais entidades.

Não remanescem dúvidas, por conseguinte, de que até o período de apuração novembro de 2002 não se incluem no faturamento, base de cálculo do PIS segundo o *caput* do art. 3º da Lei nº 9.718/98, receitas que extrapolem o restritivo conceito de faturamento acima destacado. Esse é, sem sombra de dúvidas, o caso do reconhecimento contábil do direito ao benefício fiscal instituído pela Lei nº 9.363/96, o qual, ainda que deva ser registrado como receita, não integra o faturamento da empresa.

Ao lado disso, a Portaria MF 256/2008, que criou o CARF, trouxe autorização aos seus conselheiros para afastar a aplicação de lei já declarada inconstitucional pelo Plenário do STF. Refiro-me, como é bem sabido, ao seu art. 62, § 2º, inciso I. Após a sua edição, essa norma ganhou status regulamentar, ao ser inserida no Decreto 70.235/72 (art. 26-A, introduzido pelo art. 25 da Lei 11.941/2009).

Destarte, é o meu voto no sentido de que o crédito presumido de IPI instituído pela Lei 9.363 somente pode ser tributado pela contribuição em tela se e quando sua base de cálculo for a “totalidade das receitas auferidas”. Tendo a autuação englobado períodos de apuração em que vigia a Lei 9.718, para eles e apenas para ele a exigência não pode prosperar, resultando acertada a decisão que a douta PFN procura combater.

Já no que concerne aos períodos de apuração iniciados em dezembro de 2002, entendo merecer acolhida a contestação fazendária dado que a Lei 10.637/2002 voltou a considerar tributável a totalidade das receitas auferidas e não há decisão judicial aplicável ao contribuinte que considere isso igualmente inconstitucional.

Essas são as razões pelas quais não acolho a tese de que se trate de subvenção. Mas aqui a tese abraçada pela dra. Teresa passou a ser outra.

Com efeito, parece ter ela concordado com a posição defendida na decisão de que se recorre no sentido de que – se bem a entendi – a natureza do crédito deva ser buscada na forma como é ele instrumentalizado. Assim, se a legislação estabelece que essa forma corresponde a um crédito escritural, não haveria receita, que só se configuraria, aparentemente, se o crédito fosse transferido ao beneficiário em dinheiro.

Como disse acima, a proposta original da dra. Teresa é bem melhor. Isso porque, sabemos todos, o fato de um direito ser reconhecido escrituralmente ou mediante um efetivo ingresso de numerário nada afeta sua caracterização como receita. Receita é a contrapartida de um direito novo, que se incorpora ao Patrimônio da entidade sem originar uma obrigação. Se esse direito implica um ingresso de numerário ou não é de somenos importância. Aliás, a entender-se o contrário haver-se-ia de recusar a caracterização de receita a todo produto da venda não recebida (venda a prazo), entre tantas outras hipóteses...

Por isso mesmo é que, ao lado da tese da subvenção, entendo estar aquela que pugna tratar-se de recuperação de custos, em consonância com o texto legal que fala em recuperação da parcela despendida quando da compra de insumos. Segundo quem a advoga, portanto, não se trata de direito novo, devendo a contrapartida do seu reconhecimento ser feita a crédito de alguma conta de recuperação de custos.

**A ela também não adiro, no entanto. E são dois os motivos.**

O primeiro já está explícito na transcrição acima: o mesmo artigo 44 da Lei 4.506/64 cujo inciso IV manda incluir as subvenções na Receita Bruta Operacional faz o mesmo com as recuperações de custos ou despesas, agora no inciso III. Do ponto de vista legal, pois, não há diferença relevante entre os conceitos.

Ademais, no entender deste Conselheiro, nem mesmo de recuperação de custo de faro se trata. É que tal designação se restringe a valores que, inicialmente contabilizados como tal, sejam posteriormente devolvidos, cancelados ou rescindidos, o que implica um acerto entre as partes contratantes. No crédito presumido, nada disso ocorre.

Com efeito, para o vendedor da matéria prima o valor pago pelo comprador está perfeitamente correto, os tributos que sobre esse valor incidiram são devidos e devem ser recolhidos e nenhuma parcela a ele inicialmente devida passa a não ser porque o comprador destine o produto elaborado ao exterior. É um terceiro, no caso a União, que, condicionada à comprovação da efetiva exportação de produto elaborado com aquela matéria prima, entrega ao exportador um valor calculado na forma estabelecida no regramento legal. Ainda que esse valor se destine a ressarcir o exportador da parcela que ele pagou na compra dos insumos, trata-se iniludivelmente de crédito novo, para o qual as regras contábeis são claras em exigir o registro como receita.

Por isso mesmo é que entendo que somente rejeitando as definições contábeis do vocábulo receita e buscando-a em outro campo de saber é que se poderia afastar a exigência aqui discutida. Não conheço qual seja esse campo, e nem o dr. Emanuel nem a dra. Teresa, com todas as vênias sempre necessárias, conseguiram, a meu sentir, mostrá-lo.

Assim, não se trata de uma mera interpretação literal das disposições das leis 9.718, 10.637 ou 10.833. Trata-se, bem ao contrário, do respeito aos princípios que norteiam o campo do direito a que nos jungimos, em especial as disposições dos arts. 110 e 111 do Código Tributário Nacional, artigos aos quais, aliás, a maioria dos recursos quanto a essa matéria faz referência.

Essas as considerações que levaram o colegiado a dar provimento ao apelo fazendário

CONSELHEIRO JÚLIO CÉSAR ALVES RAMOS

Redator para o Acórdão.