



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

Processo nº 11070.001295/2005-47
Recurso nº 256.569 Voluntário
Acórdão nº 3403-00.210 – 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária
Sessão de 04 de dezembro de 2009
Matéria COFINS
Recorrente JOSÉ DINON, FILHOS E CIA LTDA.
Recorrida DRJ- SANTA MARIA/RS

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/10/1999 a 30/06/2004

DECADÊNCIA. CONHECIMENTO DE OFÍCIO.

É conhecível de ofício a decadência do direito de lançar, quando a questão não haja sido ventilada no recurso voluntário e tampouco na impugnação de primeira instância administrativa.

PIS E COFINS SOBRE RECEITAS FINANCEIRAS. INCONSTITUCIONALIDADE DO ART. 3º, §1º DA LEI Nº 9.718/98.

A alegação de inconstitucionalidade do art. 3º, §1º da Lei nº 9.718/98 pode ser enfrentada pelo CARF (art. 62, par. único, inciso I do Regimento). Inexistia competência originária constitucionalmente outorgada à União para a tributação da receita bruta via Pis e Cofins quando da edição da Lei nº 9.718/98.

PIS E COFINS NÃO-CUMULATIVOS. CRÉDITO PRESUMIDO. PRODUTOS IN NATURA. PESSOA FÍSICAS. DIES A QUO.

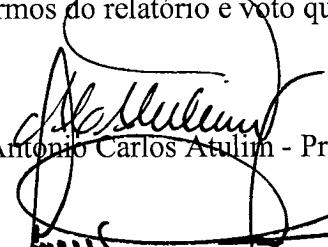
O contribuinte poderá apropriar crédito presumido de produtos *in natura* adquiridos de pessoa física somente em relação às aquisições consumadas na vigência da Lei nº 10.833/03, isto é, a partir de 1º de fevereiro de 2004.

Recurso Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso para reconhecer a decadência em relação aos períodos de apuração anteriores a maio de 2000, inclusive, e para excluir da base de cálculo da contribuição

as receitas financeiras, juros sobre repetição de indébito e variações cambiais auferidas antes de 01/02/2004, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.


Antonio Carlos Atulim - Presidente


Marcos Tranchesi Ortiz - Relator

EDITADO EM 27/01/2010

Participaram do presente julgamento, os Conselheiros Robson José Bayerl, Luciano Pontes de Maya Gomes (Suplente), Domingos de Sá Filho, Marcos Tranchesi Ortiz e Antonio Carlos Atulim.

Relatório

Auto de Infração lavrado, em 8 de junho de 2005, para constituição de créditos da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social – Cofins, relativos aos meses de 10/1999, 11/1999, 02/2000 a 06/2000, 08/2000 a 01/2002, 04/2002, 05/2002, 10/2002, 02/2003, 04/2003, 06/2003, 08/2003 a 12/2003 (regime cumulativo) e 02/2004 a 04/2004 e 06/2004 (regime não-cumulativo), no valor histórico total de R\$62.795,20 (fls. 159/172).

O lançamento decorreu das seguintes constatações:

(i) não tributação de receitas financeiras (item (a) do Termo de Verificação Fiscal de fls. 152/158);

(ii) não tributação de juros sobre repetição de indébito tributário de Finsocial, recebido via precatório judicial (item (b) do Termo de Verificação Fiscal);

(iii) não tributação de juros sobre repetição de indébito tributário de Pis, aproveitado para compensação com débitos do próprio Pis (item (c) do Termo de Verificação Fiscal);

(iv) glosa de crédito de Cofins pago supostamente a maior, utilizado pelo recorrente para compensação sem utilização do sistema PER/DComp (item (d) do Termo de Verificação Fiscal); e

(v) glosa de créditos presumidos de Pis não-cumulativo decorrentes de aquisições de produtos *in natura* de pessoa físicas, antes da vigência da Lei nº 10.833/03 (item (e) do Termo de Verificação Fiscal).

Impugnado o lançamento (fls. 175/194), manteve-o integralmente a DRJ/Santa Maria-RS (fls. 207/2148). Sobreveio, então, tempestivo recurso voluntário (fls. 217/241), no qual se deduz:



(a) quanto às rubricas nºs (i) a (iii) acima: a inconstitucionalidade do art. 3º, §1º da Lei nº 9.718/98, que pretendeu estender a base de cálculo da Cofins às receitas da pessoa jurídica não-decorrentes da venda de bens e serviços; e

(b) quanto à rubrica (v) acima: a inexistência de proibição, na Lei nº 10.833/03, à tomada de crédito presumido por aquisições de pessoas físicas anteriores à vigência daquele diploma legal.

É o relato.

Voto

Conselheiro Marcos Tranchesi Ortiz, Relator

1. Decadência.

Tratando-se de tributos sujeitos a lançamento por homologação – como é o caso da Cofins –, um auto de infração lavrado em 8 de junho de 2005 somente poderá alcançar fatos geradores ocorridos no máximo em 8 de junho de 2000, na disciplina do art. 150, §4º do CTN. Tenho, inclusive, que a regra independe da existência ou não de algum pagamento parcial do tributo no período, como entendem os defensores da idéia de que o objeto da homologação é o pagamento. De qualquer forma, registro que, *in casu*, houve pagamento parcial da Cofins, pelo recorrente, em todos os meses objeto da autuação.

Quando o contribuinte deduz a decadência à DRJ, que o rejeita, e este não é reiterado no voluntário, entendo preclusa a matéria. Todavia, quando o argumento não é deduzido já de primeira instância, ou seja, quando os autos chegam ao CARF sem que a decadência haja sido ventilada até ali, tenho manifestado-me pelo cabimento do conhecimento *ex officio* da decadência.

É o que aqui sucede.

Conheço, pois, de ofício, da decadência do direito ao lançamento relativamente aos créditos decorrentes de fatos geradores ocorridos nos meses de 10/99, 11/99, 2/2000, 3/2000, 4/2000 e 5/2000.

2. Receitas Financeiras – Inconstitucionalidade do Artigo 3º, §1º da Lei nº 9.718/98.

O Supremo Tribunal Federal tem posição firmada a respeito da matéria, construída em plenário por ocasião do julgamento dos RREE nºs 346.084 e 390.840. Este entendimento é o de que, ao positivizar a exigência de apuração do PIS e da COFINS sobre receitas que não as estritamente obtidas com a venda de mercadorias ou a prestação de serviços, a Lei nº 9.718/98 teria ultrapassado os lindes da competência para a criação de contribuições destinadas à Seguridade Social. Daí porque, na oportunidade, proclamou a inconstitucionalidade do dispositivo.

Sabe-se que, como regra geral, é defeso ao CARF deixar de aplicar a lei sob fundamento de sua inconstitucionalidade (novo Regimento Interno, art. 62, caput). O comando, contudo, não se aplica quando a lei haja sido declarada inconstitucional pelo plenário do STF (art. 62, parágrafo único, inciso I, do mesmo diploma infralegal). Entendo que a passagem refere-se à declaração pela via do controle *difuso* de constitucionalidade, já que, proferida sob controle concentrado, a declaração de inconstitucionalidade é de imediata observância por todos os órgãos do Poder Público (CR, art. 103, §2º).

Parece-me, pois, suficientemente caracterizada a hipótese autorizadora de conhecimento, por este órgão administrativo, da arguição de inconstitucionalidade deduzida no voluntário. Passo, então, a enfrentar o tema.

Na sua redação original, o artigo 195, inciso I, da Constituição Federal assim definia a competência impositiva para a instituição de contribuições sociais destinadas à Seguridade Social:

“Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

I – dos empregadores, incidentes sobre a folha de salários, o faturamento e o lucro;”

Tal permissivo constitucional serviu de fundamento de validade para a recepção, na ordem constitucional vigente, da Cofins, assim prescrita pela Lei Complementar nº 70/91:

“Art. 1º Sem prejuízo da cobrança das contribuições para o Programa de Integração Social (PIS) e para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep), fica instituída contribuição social para financiamento da Seguridade Social, nos termos do inciso I do art. 195 da Constituição Federal, devida pelas pessoas jurídicas inclusive as a elas equiparadas pela legislação do imposto de renda, destinadas exclusivamente às despesas com atividades-fins das áreas de saúde, previdência e assistência social.

Art. 2º A contribuição de que trata o artigo anterior será de dois por cento e incidirá sobre o faturamento mensal, assim considerado a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviço de qualquer natureza.”

Assim é que, na vigência do artigo 2º, da LC nº 70/91, a base de cálculo da Cofins se resumia ao faturamento da pessoa jurídica.

Sobreveio, então, em 27 de novembro de 1998, a Lei nº 9.718, em cujas disposições se introduziu um novo conceito de faturamento, como se verá mais amplo do que o até então em vigor segundo a LC nº 70/91. Confira-se:

“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."

Ampliou-se a base de cálculo do tributo. Pretendeu-se exigir a Cofins sobre toda e qualquer receita auferida pela pessoa jurídica, ainda que não caracterizasse *faturamento*. Se é receita, então no regime da Lei nº 9.718/98 constitui base de cálculo da Cofins.

O fato é que o conceito de *faturamento* construído pela Lei nº 9.718/98 não se harmoniza com aquele tradicional e consagrado pelo direito privado. *Faturamento* é termo que pertence ao Direito Comercial e, no seu vocabulário, designa o conjunto de faturas emitidas num dado período. *Fatura*, por sua vez, diz com a disciplina dos títulos de crédito, mais especificamente com a duplicata mercantil ou de prestação de serviços, de cuja emissão constitui instrumento fundamental.

Sob a sistemática do artigo 1º, da Lei nº 5.474/68, tem a fatura a natureza de um documento comprobatório da entrega da mercadoria objeto da compra e venda mercantil a prazo, com base na qual autoriza-se o vendedor a sacar a duplicata. Do mesmo modo, em se tratando de prestação de serviços, a fatura corresponde ao documento, apresentável ao contratante, em que se discrimina a natureza dos serviços realizados, o seu valor e demais elementos identificadores do negócio jurídico que dará lugar à cobrança por meio de duplicata.

Sendo a soma do valor das faturas emitidas num período determinado, *faturamento* corresponde, objetivamente, à medida do ingresso de recursos provenientes de prestação de serviços e de operações de compra e venda de mercadorias a prazo ou à vista. Pois se é assim, "*os termos 'receita' e 'faturamento' têm amplitude semântica diferente. Todo faturamento é receita, enquanto que nem toda receita é faturamento*"¹.

É dizer, *faturamento* é espécie do gênero *receita*. Esta abrange aquele. Esta corresponde a todo ingresso, aquele apenas aos ingressos cuja origem tenha sido a venda de bens e a prestação de serviços. Os significados de um e outro termo foram dissecados por Marco Aurélio Greco:

"(...) o sentido de faturamento sempre esteve relacionado à venda de bens ou à prestação de serviços.

*Por outro lado, 'receita' é conceito genérico que abrange todos os ingressos com relevância patrimonial, independentemente de originarem da exploração do objeto social da pessoa jurídica. Isso inclui, por exemplo, as receitas financeiras que, embora resultem do exercício da atividade normal da empresa, não decorrem da venda de bens ou da prestação de serviços"*²

¹ Marco Aurélio Greco. In Revista Dialética de Direito Tributário. Vol. 50/110.

² Artigo citado.

Este o sentido técnico-jurídico universalmente atribuído ao termo *faturamento*, assim depreendido do artigo 1º, da Lei nº 5.474/68 e, antes dele, dos anteriores diplomas legais regentes dos títulos de crédito, a saber, a Lei nº 187/36 e o Código Comercial que, já em 1850, dispunha muito similarmente em seu revogado artigo 219:

“Art. 219. Nas vendas em grosso ou por atacado entre comerciantes, o vendedor é obrigado a apresentar ao comprador por duplicado, no ato da entrega das mercadorias, a fatura ou conta dos gêneros vendidos, as quais serão por ambos assinadas, uma para ficar na mão do vendedor e outra na do comprador (...)”

Pois se na vigência da LC nº 70/91, a incidência do tributo se limitava às receitas da venda de mercadorias e da locação de serviços, com o advento da Lei nº 9.718/98, *faturamento* passou a compreender indistintamente todos os ingressos contabilizados pela pessoa jurídica, e tal definição serviu ao propósito de expandir a base de cálculo originalmente prevista.

Não se está aqui a advogar a impossibilidade, em si, da equiparação do conceito de faturamento ao de receita. O direito, qualificado pela linguagem auto-compositiva, produz suas próprias significações, que, num sem número de vezes, não correspondem às realidades reconhecidas pelo senso comum. Tome-se de exemplo o sentido usual da palavra *pessoa* em comparação com a sua significação técnico-jurídica e ver-se-á que entre um e outra não há correspondência perfeita, conquanto co-existam pacificamente.

Da mesma forma, em tese, não há impedimento na aproximação das definições de receita e faturamento. Não seria essencialmente esse o pecado da Lei nº 9.718/98. ***É que o termo faturamento, em seu sentido próprio – e até o advento da Lei nº 9.718/98, também único – fora empregado pela Constituição da República para delimitar a amplitude dentro da qual permitiu à União Federal criar exações tributárias destinadas à Seguridade Social.***

Confira-se, a propósito do sentido constitucional do termo, trecho do voto proferido pelo ilustre Min. Ilmar Galvão no Recurso Extraordinário nº 150.764-1, no qual se apreciava a alegação de inconstitucionalidade do extinto FINSOCIAL:

“A Lei nº 7.689/88, pois, ao converter em contribuição social, para os fins do art. 195, I, da Constituição, o FINSOCIAL até então calculado sobre a receita bruta das vendas de mercadorias e serviços, nada mais fez do que instituir contribuição social sobre o faturamento.”

Premissa do raciocínio que a seguir se empreenderá é o de que nossa Constituição Federal de 1988 pertence à categoria das constituições rígidas. Rígidas porque não se admite possam ter suas disposições alteradas a não ser pelos especialíssimos mecanismos, nelas mesmas previstos, de iniciativa, discussão e votação das eventuais propostas de modificação. Admitir a CF/88 como tal é, pois, reconhecer a invulnerabilidade de seus conceitos diante de disposições introduzidas por veículos de estatura infraconstitucional.

Não é preciso dizer que referida rigidez repercute em matéria de distribuição de competências tributárias. A preservação de preciosos valores individuais, como liberdade e propriedade privada; e de valores coletivos, sobretudo os princípios federativo e da autonomia municipal, motivaram o legislador constituinte a descrever rígida e exaustivamente o campo dentro do qual autorizou cada pessoa política a exercer a tributação.

É por isso mesmo que a permissão para tributar não envolve a faculdade de ampliação da competência. Noutras palavras, quem pode tributar pode, do mesmo modo, majorar o tributo, minorá-lo, estabelecer isenções, conceder parcelamento, anistiar infrações administrativas ou até, em grau maior, preferir não tributar. Tudo depende de uma decisão política a ser tomada pela própria entidade tributante. Contudo, não lhe é franqueado, sob nenhuma hipótese, **modificar a regra de competência**.

A propósito da imutabilidade da distribuição das prerrogativas tributárias, vale transcrever irrepreensível lição de Paulo de Barros Carvalho, em tudo aplicável às circunstâncias de que ora se trata:

“(…) se admitirmos a tese de que nossa Constituição é rígida e que o constituinte repartiu, incisivamente, as possibilidades legiferantes entre as entidades dotadas de personalidade política, cuidando para que não houvesse conflitos entre as sub-ordens jurídicas estabelecidas, a ilação imediata é em termos de reconhecer a vedação da delegabilidade, bem como a impossibilidade de renúncia. Que sentido haveria numa discriminação rigorosa de competências, quando se permitisse que uma pessoa delegasse a outra as habilitações recebidas? Em pouco tempo, no manejo das utilizações concretas, quando se manifestasse o direito no dinamismo do seu estilo peculiar, o desenho das atribuições competenciais passaria por diferentes e imprevisíveis configurações, dissipando a rigidez e a estabilidade pretendidas pelo legislador constituinte.”³

No mesmo sentido escreveu com a habitual clareza o ilustre Prof. Roque Antonio Carrazza:

“A competência tributária é improrrogável, vale dizer, não pode ter suas dimensões ampliadas pela própria pessoa política que a detém. Falta-lhe titulação jurídica para isso.

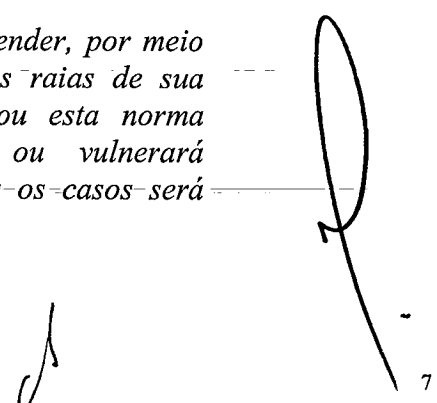
O que as pessoas políticas podem fazer, sim, é utilizar, em toda a latitude, as competências tributárias que receberam da Constituição. Só ela, porém, é que, eventualmente, pode ampliá-las (ou restringi-las). Esta é, pois, uma matéria sob reserva de emenda constitucional.”⁴

E mais adiante, arremata o mesmo professor:

“Se, porventura, uma pessoa política pretender, por meio de norma legal ou infra-legal, dilatar as raias de sua competência tributária, de duas uma: ou esta norma invadirá seara imune à tributação ou vulnerará competência tributária alheia. Em ambos os casos será inconstitucional.”

³ Curso de Direito Tributário. Saraiva. 13ª ed. P. 216.

⁴ Curso de Direito Constitucional Tributário. Malheiros. 13ª ed. p. 430.



Mas é justamente este princípio de higidez constitucional que o artigo 3º, §1º, da Lei nº 9.718/98 ousa desafiar. A CF/88, ao delimitar as competências impositivas, usou de critérios adequados a cada uma das espécies tributárias, tendo em conta suas características. E, no que respeita às contribuições sociais destinadas à Seguridade Social, à semelhança do que fizera com relação aos impostos, o constituinte descreveu a norma-padrão de incidência utilizando-se da associação lógica entre a base de cálculo e o aspecto material da hipótese.

Segundo esta técnica, o *faturamento* foi eleito o núcleo da norma constitucional atributiva da competência, no caso da Cofins. É por este motivo que a positivação de um conceito mais amplo de *faturamento* na Lei nº 9.718/98 traduz-se num artifício grosseiro de ampliação da regra de competência e, por conseguinte, de violação do artigo 195, inciso I, da Constituição Federal.

Uma Constituição rígida não pode ser alterada por lei ordinária e uma tal vedação não seria eficaz o bastante se não alcançasse as definições dos institutos, conceitos e formas do direito privado utilizados para a discriminação das competências impositivas. Pois se a regra deflui automaticamente da CF/88, o artigo 110 do Código Tributário Nacional é produto de mais uma de suas incursões meramente didáticas, porém, no caso, de valiosa nitidez:

“Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.”

Enfim, ao tempo da veiculação da Lei nº 9.718/98, seu artigo 3º, §1º não encontrava fundamento de validade no artigo 195, inciso I, da Constituição Federal.

Pois já era este o contexto legislativo quando da promulgação da Emenda Constitucional nº 20/98, a partir da qual o artigo 195, do Texto Constitucional assumiu a seguinte redação, ainda vigente:

“Art. 195. A Seguridade Social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

I. do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre:

a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício;

b) a receita ou o faturamento;

c) o lucro.”

Do novo texto se constata a modificação introduzida na regra de competência para instituição das contribuições sociais, a partir do qual, pela primeira vez, a receita, genericamente considerada, passou a constituir campo de possível incidência tributária. Mas a

providência não passou de mal sucedida tentativa de convalidação do vício de constitucionalidade insito ao artigo 3º, da Lei nº 9.718/98.

Ives Gandra da Martins, especificamente a propósito do tema, escreveu:

“Como se percebe, no momento em que nasceu a Lei 9.718/98, ato legislativo ordinário que alargou a base de cálculo da COFINS, o texto constitucional que deveria dar-lhe sustentação, não lhe dava, pois ‘receita’ não poderia ser base de cálculo de contribuição social. Nasceu, portanto, viciada, irremediavelmente viciada, não podendo a Constituição posterior convalidar texto contaminado pela mortal moléstia da inconstitucionalidade”.⁵

É que o Supremo Tribunal Federal, reiteradas vezes já decidiu pela impossibilidade de convalidação do vício de constitucionalidade. Confira-se uma de suas mais expressivas ementas:

“Constituição. Lei Anterior que a contrarie. Revogação. Inconstitucionalidade superveniente. Impossibilidade.

A lei ou é constitucional ou não é lei. Lei inconstitucional é uma contradição em si. A lei é constitucional quando fiel à Constituição; inconstitucional, na medida em que a desrespeita, dispondo sobre o que lhe era vedado. O vício de constitucionalidade é congênito à lei e há de ser apurado em face da Constituição vigente ao tempo de sua elaboração. Lei anterior não pode ser inconstitucional em relação à Constituição superveniente; nem o legislador poderia infringir Constituição futura. A Constituição sobrevinda não torna inconstitucionais as leis anteriores com ela conflitantes: revoga-as. Pelo fato de ser superior, a Constituição não deixa de produzir efeitos revogatórios. Seria ilógico que a lei fundamental, por ser suprema, não revogasse, ao ser promulgada, leis ordinárias. A lei maior valeria menos que a lei ordinária.”

Resta, portanto, irrefutavelmente patente que a EC nº 20 não convalidou os vícios da Lei nº 9.718/98.

Assim, a tributação, pela Cofins, de receitas financeiras – rubricas (i), (ii) e (iii) do Relatório – somente encontra respaldo legal a partir da vigência da Lei nº 10.833/03, em 1º de fevereiro de 2004.

3. Crédito Presumido – Pessoas Físicas.

Bens e serviços adquiridos de pessoas físicas não geram créditos de Cofins no regime não-cumulativo (Lei nº 10.833/03, art. 3º, §3º, I). Excepcionalmente a essa regra geral, o legislador concebeu um “crédito presumido” apropriável por empresas fabricantes de

⁵ in RDDT 47/143. Ed. Dialética.

mercadorias de origem animal ou vegetal, a partir de aquisições de insumos de pessoas físicas. Eis o texto legal (hoje revogado por nova disciplina dispensada pela Lei nº 10.925/04):

“Lei nº 10.833/03. Art. 3º. §5º. Sem prejuízo do aproveitamento dos créditos apurados na forma deste artigo, as pessoas jurídicas que produzam mercadorias de origem animal ou vegetal, classificadas nos capítulos 2 a 4, 8 a 12 e 23, e nos códigos 01.03, 01.05, 0504.00, 0701.90.00, 0702.00.00, 0706.10.00, 07.08, 0709.90, 07.10, 07.12 a 07.14, 15.07 a 1514, 1515.2, 1516.20.00, 15.17, 1701.11.00, 1701.99.00, 1702.90.00, 18.03, 1804.00.00, 1805.00.00, 20.09, 2101.11.10 e 2209.00.00, todos da Nomenclatura Comum do Mercosul - NCM, destinados à alimentação humana ou animal, poderão deduzir da COFINS, devida em cada período de apuração, crédito presumido, calculado sobre o valor dos bens e serviços referidos no inciso II do caput deste artigo, adquiridos, no mesmo período, de pessoas físicas residentes no País”.

Igual direito a crédito presumido assistia às empresas adquirentes de produtos *in natura* de pessoas físicas, dedicadas a atividades “preparatórias” de secagem, limpeza, padronização, armazenamento e comercialização de tais produtos. Confira-se o dispositivo (hoje também revogado pela Lei nº 10.925/04):

“Lei nº 10.833/03. Art. 3º. §11. Sem prejuízo do aproveitamento dos créditos apurados na forma deste artigo, as pessoas jurídicas que adquiram diretamente de pessoas físicas residentes no País produtos in natura de origem vegetal, classificados nas posições 10.01 a 10.08 e 12.01, todos da NCM, que exerçam cumulativamente as atividades de secar, limpar, padronizar, armazenar e comercializar tais produtos, poderão deduzir da COFINS devida, relativamente às vendas realizadas às pessoas jurídicas a que se refere o § 5º, em cada período de apuração, crédito presumido calculado à alíquota correspondente a 80% (oitenta por cento) daquela prevista no art. 2º sobre o valor de aquisição dos referidos produtos in natura”.

A situação do recorrente enquadra-se nesta última hipótese legal. E a controvérsia subjacente decorre do seguinte: os créditos presumidos glosados pelo fisco foram utilizados pelo recorrente no abatimento da Cofins decorrente de vendas posteriores a 1º de fevereiro de 2004 – data de início de vigência da Lei nº 10.833/03; porém, as aquisições geradoras dos créditos glosados são anteriores a essa data.

Insta, então, saber se a empresa poderia, com fundamento no art. 3º, §11 da Lei nº 10.833/03, apropriar crédito presumido do estoque de produtos *in natura* adquiridos de pessoas físicas antes de 1º de fevereiro de 2004.

Pois bem.

Em relação aos créditos convencionais de Cofins não-cumulativa, o art. 3º, §3º, III da Lei nº 10.833/03 expressamente diz que o direito à sua apropriação aplica-se a “bens e serviços adquiridos (...) a partir do mês em que se iniciar a aplicação do disposto nesta lei”.

De maneira menos direta, porém clara o bastante, idêntica regra foi prevista no art. 3º, §5º transcrito acima, relativamente àquelas aquisições por produtores de mercadorias de origem animal ou vegetal. Afinal, o dispositivo assegurava o direito de deduzir da Cofins “devida em cada período de apuração” um crédito presumido calculado sobre bens adquiridos

“no mesmo período”. Assim, se a Cofins não-cumulativa aplicava-se após a vigência da Lei nº 10.833/03 – o que ninguém ousará questionar – e se os créditos presumidos decorriam aquisições do mesmo período, é porque tais aquisições necessariamente referem-se a período posterior à vigência da lei.

— Já o art. 3º, §11 da Lei nº 10.833/03 – que preside a hipótese dos autos – não contém a mesma norma. Com efeito, carece da passagem “no mesmo período” ao referir-se às aquisições geradoras de crédito presumido. A meu sentir, contudo, não se trata de “silêncio eloqüente”, do qual se possa construir ou extrair uma norma a respeito do *dies a quo* deste crédito presumido; está-se, ao contrário, diante de verdadeira lacuna normativa, a ser suprida por uma das modalidades de integração do direito previstas no art. 108 do CTN, a primeira das quais a analogia.

E, por analogia, evidentemente se há de aplicar a regra do art. 3º, §5º da Lei nº 10.833/03, que disciplina situação fática em tudo e por tudo similar.

É bem verdade que, para os créditos convencionais de Cofins não-cumulativa, o legislador admitiu a apropriação sobre o chamado “estoque de abertura” (art. 12 da Lei nº 10.833/03). Nitidamente se sensibilizara com o fato de que os insumos estocados, adquiridos sob o regime cumulativo, entraram tributados pela Cofins; tanto assim que o crédito outorgado ao estoque de abertura era apurado pela alíquota de 3%, que vigorava no regime anterior.

A mesma teleologia não vale para o crédito presumido de aquisições de pessoas físicas, que sabidamente não recolhem a Cofins. Não há dúvida, portanto, de que a hipótese normativa mais próxima da situação do recorrente – e, pois, a melhor fonte para operar-se a analogia – é mesmo aquela do art. 3º, §5º da Lei nº 10.833/03.

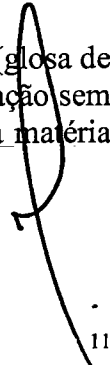
Relembre-se que as normas atinentes ao direito de crédito, nos tributos não-cumulativos, não alteram a norma instituidora do tributo. Nesse sentido, a autoridade de Paulo de Barros Carvalho:

“O direito ao crédito do contribuinte não decorre da regra matriz de incidência tributária. Antes, provém da eficácia legal de outra norma jurídica: aquele atinente ao direito de creditar-se que, tomando por base de incidência o mesmo fato social, determina o surgimento do direito ao crédito” (Isenções tributárias do IPI, em face do princípio da não-cumulatividade. RDDT nº 33/146).

Isso quer dizer que a analogia aqui empregada não afronta o art. 108, parágrafo primeiro do CTN.

Correta, enfim, a glosa realizada pelo Fisco.

Finalmente, constato que o item (d) do Termo de Verificação Fiscal (glosa de crédito de Cofins pago supostamente a maior, utilizado pelo recorrente para compensação sem utilização no sistema PER/DComp) não foi impugnado no recurso, razão pela qual a matéria não está devolvida a este colegiado.



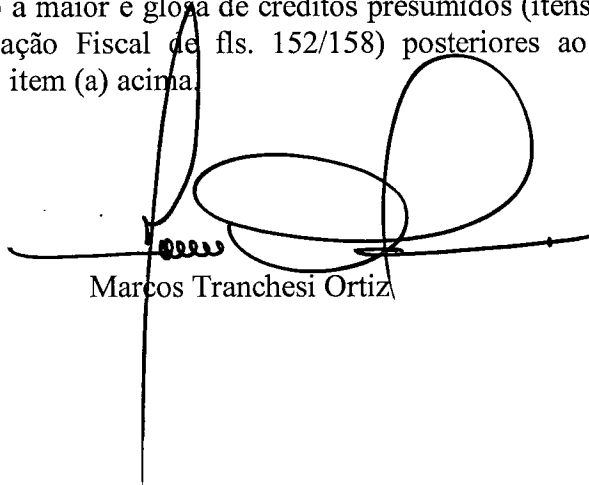
4. Conclusões.

Diante de todo o exposto, dou parcial provimento ao recurso voluntário para:

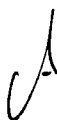
(a) extinguir todos os créditos tributários relativos aos meses 10/99, 11/99, 2/2000, 3/2000, 4/2000 e 5/2000, em razão da decadência;

(b) extinguir todos os créditos tributários decorrentes de receitas financeiras, juros sobre repetição de indébito e variações cambiais (itens (a), (b) e (c) do Termo de Verificação Fiscal de fls. 152/158) auferidas antes de 1º de fevereiro de 2004, *mantendo os lançamentos após essa data*; e

(c) manter os créditos tributários decorrentes de glosa de crédito oriundo de pagamento a maior e glosa de créditos presumidos (itens (d) e (e), respectivamente, do Termo de Verificação Fiscal de fls. 152/158) posteriores ao período alcançado pela decadência referida no item (a) acima.



Marcos Tranchesi Ortiz



TERMO DE INTIMAÇÃO

Intime-se um dos Procuradores da Fazenda Nacional, credenciado junto a este Conselho, da decisão consubstanciada no acórdão supra, nos termos do art. 81, § 3º, do anexo II, do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria Ministerial nº 256, de 22 de junho de 2009.

Brasília, ____/____/____.

Ciência

Data: ____/____/____

Nome:

Procurador(a) da Fazenda Nacional

Encaminhamento da PFN:

☐ Apenas com Ciência;

☐ Com Recurso Especial;

☐ Com Embargos de Declaração;

☐ _____

Data da ciência: ____/____/____

Procurador(a) da Fazenda Nacional (identificação e assinatura)