

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

Processo nº 11070.001662/2005-11
Recurso nº 234.700 Voluntário
Acórdão nº 3402-00.259 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 17 de setembro de 2009
Matéria PIS - NÃO CUMULATIVO
Recorrente INDÚSTRIA DE MÁQUINAS AGRÍCOLAS FUCHS S/A
Recorrida DRJ - SANTA MARIA - RS

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2002 a 31/10/2004

PIS. BASE DE CÁLCULO. ART. 3º, § 1º, DA L. 9.718/98. INCONSTITUCIONALIDADE DECLARADA PELO STF. EFEITOS.

Já é do domínio público que o Supremo Tribunal declarou a inconstitucionalidade do art. 3º, § 1º, da L. 9.718/98 RREE 346.084, Ilmar; 357.950, 358.273 e 390.840, Marco Aurélio, Pleno, 9.11.2005 - Inf./STF 408), proclamando que a ampliação da base de cálculo da COFINS por lei ordinária violou a redação original do art. 195, I, da Constituição Federal, ainda vigente ao ser editada a mencionada norma legal. A inconstitucionalidade é vício que acarreta a nulidade ex tunc do ato normativo, que, por isso mesmo, já não pode ser considerado para qualquer efeito” e, “embora tomada em controle difuso, a decisão do STF tem natural vocação expansiva, com eficácia imediatamente vinculante para os demais tribunais, inclusive para o STJ (CPC, art. 481, § único), e com a força de inibir a execução de sentenças judiciais contrárias (CPC, art. 741, § único; art. 475-L, § 1º, redação da Lei 11.232/05). Afastada a incidência do § 1º do art. 3º da Lei 9.718/98, que ampliara a base de cálculo das contribuições para o PIS/PASEP e a COFINS, é ilegítima a exação tributária decorrente de sua aplicação.

PIS. BASE DE CÁLCULO..EXCLUSÕES. PRINCÍPIOS DA LEGALIDADE E ISONOMIA.

As autoridades administrativas e tribunais - que não dispõem de função legislativa - não podem conceder, ainda que sob fundamento de isonomia, benefícios de exclusão da base de cálculo do crédito tributário em favor daqueles a quem o legislador, com apoio em critérios impessoais, racionais e objetivos, não quis contemplar com a vantagem. Entendimento diverso, que reconhecesse aos magistrados e administradores essa anômala função jurídica, equivaleria, em última análise, a converte-los em inadmissíveis

legisladores positivos, condição institucional esta que lhes é recusada pela própria Constituição Federal.

PIS. BASE DE CÁLCULO NA VIGÊNCIA DA LEI 10.637. Tendo a Lei 10.637/2002, que instituiu a modalidade não-cumulativa de apuração do PIS, determinado como base de cálculo a totalidade das receitas obtidas independente de denominação ou forma de contabilização – art. 1º – não podem ser afastados valores decorrentes de descontos obtidos, variações monetárias ativas, receitas financeiras ou quaisquer outras receitas que não possam compor a base de cálculo na vigência da Lei 9.718 por força da declaração de inconstitucionalidade do § 1º do art. 3º desta última.

PIS. NÃO CUMULATIVIDADE. FALTA DE RECOLHIMENTO. CRÉDITOS INDEVIDOS. COMISSÕES DE VENDAS, SERVIÇOS DE COBRANÇA E VIGILÂNCIA. LEIS Nº 10.637/02 E Nº 10.684/03.

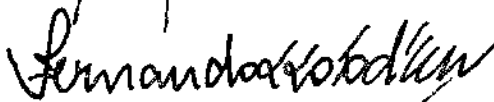
O princípio da não cumulatividade do PIS visa *neutralizar a cumulação das múltiplas incidências* da referida contribuição nas diversas etapas da cadeia produtiva até o consumo final do bem ou serviço, de modo a *desonerar os custos de produção* destes últimos. A expressão “*bens e serviços utilizados como insumo*” empregada pelo legislador, designa cada um dos elementos necessários ao processo de produção de bens ou serviços, o que obviamente exclui a possibilidade de crédito relativamente aos custos incorridos nas etapas posteriores à produção, como é o caso dos serviços utilizados na comercialização e cobrança dos bens e serviços produzidos, cujo crédito é desautorizando.

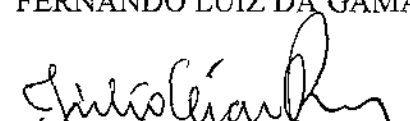
Recurso provido em parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso, para excluir as receitas, financeiras na sistemática da Lei nº 9.718; o IPI sobre vendas e as devoluções de vendas, nos termos do relatório e votos que integram o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Fernando Luiz da Gama Lobo D'Eça (Relator), Ali Zraik Júnior e Leonardo Siade Manzan, quanto aos Descontos e Nayra Bastos Manatta quanto as receitas financeiras. Designado o Conselheiro Júlio César Alves Ramos para redigir o voto vencedor.


NAYRA BASTOS MANATTA - Presidenta


FERNANDO LUIZ DA GAMA LOBO D'EÇA - Relator


JÚLIO CÉSAR ALVES RAMOS – Redator designado

EDITADO EM 09/10/2009

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Júlio Cesar Alves Ramos, Ali Zraik Júnior, Carlos Alberto Donassolo (Suplente), Fernando Luiz da gama D'Eça, Leonardo Siade Manzan e Nayra Bastos Manatta.

Relatório

Trata-se de **Recurso Voluntário** (fls. 1149/1237 vol.VII) contra o v. Acórdão nº 5.257 exarado em 03/02/06 (fls. 1108/1143 vol. VI) pela 2ª Turma da DRJ de Santa Maria - RS que, por unanimidade de votos, houve por bem "julgar procedente", o lançamento original de **PIS** (MPF nº 1010800/00251/04 fls. 870/881 – vol. V), **notificado em 19/05/05** (fls. 871), no **valor total de R\$ 649.287,47** (PIS R\$ 331.562,10; multa R\$ 248.671,47; Juros R\$ 69.053,90), que acusou a ora Recorrente de **falta de recolhimento da PIS** no período de 31/01/2002 a 31/10/04 conforme o TVF de fls. 846/869 (vol. V), em razão do que, a d. Fiscalização considerou infringidos os, arts. 2º, inc. I, 8º, inc. I, e 9º, da Lei nº 9.715/98, arts. 2º e 3º, da Lei nº 9.718/98, art. 44 da MP nº 1.991-15 e reedições, arts. 1º, 3º e 4º da Lei nº 10.637/02, devida a **multa de 75%** capitulada no **art. 44, inciso I, da Lei nº 9430/96 além dos juros à Taxa SELIC**.

Reconhecendo expressamente que a impugnação atendia aos requisitos de admissibilidade, a r. **decisão** de fls. 1108/1143 (vol. VI) da 2ª Turma da DRJ de Santa Maria - RS, houve por bem "julgar procedente", o lançamento original de **PIS**, aos fundamentos sintetizados em sua ementa nos seguintes termos:

*"Assunto: Processo Administrativo Fiscal Período de apuração:
01/01/2002 a 31/10/2004*

*Ementa: PRELIMINAR. AUTO DE INFRAÇÃO. ASPECTOS DE
NULIDADE.*

*Inexistente no presente procedimento hipótese de nulidade d.e
que trata o art. 59 do Decreto nº 70.235, de 1972.*

PRELIMINAR. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA.

*O cerceamento ao direito de defesa somente se caracteriza pela
ação ou omissão por parte da autoridade lançadora, que impeça
o sujeito passivo de conhecer dados ou fatos que, notoriamente,
impossibilitem o exercício de sua defesa.*

*PRELIMINAR. DCTF. LANÇAMENTO. DISPENSA.
IMPOSSIBILIDADE.*

*A dispensa da constituição do crédito tributário mediante
lançamento de ofício somente se aplica aos débitos declarados
no campo saldo a pagar de DCTF, tendo natureza de confissão
de dívida, passível de encaminhamento para inscrição em Dívida
Ativa da União e execução judicial, em caso de seu
inadimplemento.*

*PRELIMINAR. AFRONTA A PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS.
INCONSTITUCIONALIDADES. ILEGALIDADES.*



A apreciação de argumentações que se retiram a inobservância de princípios constitucionais, ou de alegações de existência de inconstitucionalidades/ilegalidades, essas contidas em leis ou atos, está deferida ao Poder Judiciário, por força do texto constitucional.

Assunto: Contribuição para o PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2002 a 31/10/2004 Ementa: PIS. BASE DE CÁLCULO. EXCLUSÕES.

A partir do período de apuração de fevereiro de 1999, o PIS incide sobre a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, nelas se incluindo as advindas de aplicações financeiras, inclusive as variações monetárias ativas e juros ativos, uma vez que inexistia dispositivo legal que possibilite suas exclusões da base de cálculo.

PIS APURADO. DESCONTOS DE CRÉDITOS. NECESSIDADE DE AUTORIZAÇÃO LEGAL.

Somente são passíveis de utilização, para desconto dos valores apurados do PIS, os créditos que se encontram previstos na legislação.

PIS. BASE DE CÁLCULO. CRÉDITOS. INSUMOS.

No cálculo do PIS o sujeito passivo somente poderá descontar créditos calculados sobre valores correspondentes a. insuetos, assim entendidos os bens ou serviços aplicados ou consumidos diretamente na produção ou fabricação de bens e na prestação de serviços, não se considerando como tal despesas realizadas com fretes, despachos, carretos, bônus de terceiros, aluguéis, comissões, depreciações ou gastos com vendas e despesas administrativas.

PIS NÃO-CUMULATIVO. CRÉDITOS. INSUMOS UTILIZADOS NA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS.

Somente a partir de 1º de fevereiro de 2003, o valor total da energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica pode ser considerado crédito na apuração do PIS não cumulativo.

Lançamento Procedente"

Em suas razões de Recurso Voluntário (fls. 1149/1237 vol.VII) oportunamente apresentadas, a ora Recorrente sustenta a insubsistência da autuação e da decisão de 1ª instância na parte em que a manteve tendo em vista: a) preliminarmente a nulidade do lançamento por não explicitar as razões da glosa das exclusões da base de cálculo procedidas na DCTF, o que ensejaria cerceamento de seu direito de defesa por violação aos princípios do devido legal e da legalidade; b) a nulidade do auto de infração vez que tratando-se de contribuição declarada em DCTF não haveria de se cogitar de lançamento de ofício nos termos da lei complementar; c) a ilegalidade da autuação por violação da não-cumulatividade da contribuição, vez que custos e despesas desprezadas pela Auditora-Fiscal mencionadas acima estão perfeitamente amparadas pela Lei 10.637/2002, eis que as exclusões da base de cálculo glosadas pender-se-iam a descontos incondicionados, despesas financeiras, variações cambiais ativas decorrentes de receitas de exportação que, por não se inserirem no conceito de

faturamento ou consubstanciarem receita, estariam excluídas da base de cálculo da contribuição para o PIS não cumulativo; d) Ilegalidade da multa e da Taxa SELIC.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro FERNANDO LUIZ DA GAMA LOBO D'EÇA, Relator

O Recurso preenche os requisitos de admissibilidade e no mérito merece parcial provimento.

Inicialmente verifico que as preliminares de nulidade do lançamento por omissão na sua motivação foram bem afastadas pela r. decisão recorrida, que deve ser mantida neste particular, eis que, ao contrário do que pretende fazer crer a Recorrente, verifica-se que o Termo de Verificação Fiscal de fls. 846/864 (vol. V) que integra o lançamento, descreve e explicita com minúcia didática os motivos da glosa das exclusões da base de cálculo do PIS efetuadas pela Recorrente, com referência expressa demonstrativos de valores e às contas de que se cogita, bem como aos Livros e documentos fiscais, nos quais teriam sido apuradas as faltas, não havendo como subsistir o suposto cerceamento de defesa argüido desde a impugnação.

No mérito, inicialmente registro que relativamente à questão da substituição tributária, solidamente apoiada na lei, a r. decisão recorrida demonstrou a legitimidade da autuação comprovando que até 30/12/2002 todos os veículos classificados na posição 8432 estavam submetidos ao regime de substituição tributária do PIS, instituído pela MP nº 1.991-15, de 2000, quer fossem ou não autopropulsados, razão pela qual, por amor à brevidade adoto seus jurídicos fundamentos, para manter o lançamento.

Passo a examinar as glosas relativas às exclusões da base de cálculo do PIS procedidas pela Recorrente, na vigência da Lei nº 9718/98, que se prendem a “variação ativa” (fls. 212/213), “variação Cambial ativa s/ exportação” (fls. 210/211), “descontos incondicionais” em duplicatas (fls. 482/484), “valores deduzidos do faturamento a título de IPI sobre as vendas e devoluções de vendas” (fls. 101/133), “Venda de Produtos Usados/Refeitos” (fls. 125/133), tudo conforme o citado Termo de Verificação Fiscal de fls. 846/864 (vol. V).

Desde logo verifica-se já ser do domínio público, que “ao julgar os RREE 346.084, Ilmar; 357.950, 358.273 e 390.840, Marco Aurélio, Pleno, 9.11.2005 (Inf./STF 408), o Supremo Tribunal declarou a inconstitucionalidade do art. 3º, § 1º, da L. 9.718/98, por entender que a ampliação da base de cálculo da COFINS por lei ordinária violou a redação original do art. 195, I, da Constituição Federal, ainda vigente ao ser editada a mencionada norma legal” (cf. Ac. da 1ª Turma do STF no Ag.Reg. no RE nº 330.226-PR, em sessão de 23/05/06, Rel. Min. SEPÚLVEDA PERTENCE, publ. in DJU de 16/06/06, pág. 17 EMENT VOL-02237-03 PP-00481; Ac. da 1ª Turma do STF nos Emb. Dec. no RE nº 368.468-PR, em sessão de 23/05/2006, Rel. Min. SEPÚLVEDA PERTENCE, publ. in DJU de 23-06-2006, pág. 52 EMENT VOL-02238-03 PP-00428; Ac. da 1ª Turma nos Emb. Dec. no RE nº 410.691-MG, em sessão de 23/05/2006, Rel. Min. SEPÚLVEDA PERTENCE, publ. in DJU de 23/06/2006, pág. 52, EMENT VOL-02238-03 PP-00538), anteriormente à EC nº 20/98.

Nesse particular, releva notar que o pronunciamento do STF sobre a inconstitucionalidade de uma lei ou exigência administrativa tem efeito vinculante e eficácia subordinante, eis que a desobediência à autoridade decisória dos julgados proferidos pelo STF importa na invalidação do ato que a houver praticado (cf. Ac. do STF-Pleno na Reclamação nº 1.770-RN, rel. Min. Celso de Mello, publ. in RTJ 187/468; cf. Ac. do STF-Pleno na Reclamação nº 952, rel. Min. Celso de Mello publ. in RTJ 183/486).

Por seu turno, analisando os efeitos reflexos da declaração de inconstitucionalidade do § 1º do art. 3º da Lei 9.718/98 sobre os lançamentos fiscais, o E. STJ recentemente esclareceu que “a inconstitucionalidade é vício que acarreta a nulidade ex tunc do ato normativo, que, por isso mesmo, já não pode ser considerado para qualquer efeito” e, “embora tomada em controle difuso, a decisão do STF tem natural vocação expansiva, com eficácia imediatamente vinculante para os demais tribunais, inclusive para o STJ (CPC, art. 481, § único), e com a força de inibir a execução de sentenças judiciais contrárias (CPC, art. 741, § único; art. 475-L, § 1º, redação da Lei 11.232/05). Afastada a incidência do § 1º do art. 3º da Lei 9.718/98, que ampliara a base de cálculo das contribuições para o PIS/PASEP e a COFINS, é ilegítima a exação tributária decorrente de sua aplicação. Conseqüentemente, a base de cálculo das referidas contribuições continua sendo a definida pela legislação anterior, nomeadamente a LC 70/91 (art. 2º), por decorrência da qual o conceito de faturamento tem sentido estrito, equivalente ao de receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviços de qualquer natureza, conforme reiterada jurisprudência do STF”. (cf. Ac. da 1ª Turma do STJ no RESP nº 828.106-SP, Reg. nº 200600690920, em sessão de 02/05/06, Rel. Min. TEORI ALBINO ZAVASCKI, publ. in DJU de 15/05/06, pág. 186)

Consubstanciando atividade essencialmente realizadora do Direito, inteiramente vinculada e subordinada ao princípio da legalidade do tributo (art. 150, inc. I da CF/88; arts. 97 e 142 do CTN), a atividade administrativa do lançamento tributário necessariamente há de conformar-se com a Constituição e com a interpretação que lhe empresta a Suprema Corte, só podendo se efetivar nas condições e sob os pressupostos estipulados em lei válida, donde decorre que ante a formal declaração de inconstitucionalidade ou invalidade da lei pela Suprema Corte, deslegitimam-se todos os lançamentos fundados nas referidas disposição e base de cálculo inconstitucionais (§ 1º do art. 3º da Lei 9.718/98); em suma, são ilegítimos todos os lançamentos que refujam às base de cálculos do COFINS e PIS PASEP adotadas pela legislação anterior e ao conceito de faturamento em sentido estrito por ela adotado e equivalente à receita bruta decorrente de vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços, ou de serviços de qualquer natureza.

No caso concreto verifica-se que as acusações fiscais do lançamento fiscal excogitado, se fundamentam na disposição legal inconstitucional e versam sobre receitas não operacionais (receitas financeiras decorrentes de “variação ativa”, “variação Cambial ativa s/ exportação”, “descontos incondicionais” em duplicatas, “valores deduzidos do faturamento a título de IPI sobre as vendas e devoluções de vendas”) que se inserem na base de cálculo julgada inconstitucional, o que, nos termos da Jurisprudência citada “torna ilegítima a exação tributária decorrente de sua aplicação”.

Note-se que no caso de devoluções, a Jurisprudência do antigo 2º CC já assentou a legitimidade da exclusão da base de cálculo das contribuições no caso de comprovada devolução de vendas, como se pode ver das seguintes e elucidativas ementas:

“(…)

BASE DE CÁLCULO. DEVOLUÇÕES DE VENDAS.
COMPROVAÇÃO. EXCLUSÃO.

Correta a exclusão da base de cálculo da contribuição de valores comprovados de devoluções de vendas.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Data do fato gerador: 30/09/2002, 31/10/2002, 30/11/2002, 31/12/2002, 31/01/2003, 28/02/2003, 31/03/2003, 30/04/2003, 31/05/2003, 30/06/2003, 31/07/2003, 31/08/2003, 30/09/2003, 31/10/2003, 30/11/2003, 31/12/2003, 31/01/2004, 31/12/2004

BASE DE CÁLCULO. DEVOLUÇÕES DE VENDAS. COMPROVAÇÃO. EXCLUSÃO.

Correta a exclusão da base de cálculo da contribuição de valores comprovados de devoluções de vendas.

Recurso de ofício negado

Recurso voluntário negado" (cf. Ac. nº 201-90.014 da 1ª Câm. do 2º CC, REc. nº 154.807, Proc. nº15563.000384/2006-66, em sessão de 03/09/08, Rel. Cons. José Antonio Francisco)

O mesmo, entretanto, não se pode afirmar de vendas inadimplidas, como já assentou a Jurisprudência judicial e se pode ver da seguinte ementa:

"TRIBUTÁRIO. PIS/PASEP E COFINS. BASE DE CÁLCULO. FATURAMENTO. ARTIGO 3º, § 2º, I, DA LEI 9.718/98. HIGIDEZ CONSTITUCIONAL RECONHECIDA PELO STF EM SEDE DE CONTROLE DIFUSO. EXCLUSÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. "VENDAS INADIMPLIDAS". ALEGADA EQUIPARAÇÃO COM "VENDAS CANCELADAS". ANALOGIA/EQÜIDADE. INAPLICABILIDADE. ARTIGOS 111 E 118, DO CTN. OBSERVÂNCIA.

1. A base de cálculo da COFINS e do PIS restou analisada pelo Eg. STF que, na sessão plenária ocorrida em 09 de novembro de 2005, no julgamento dos Recursos Extraordinários n.ºs 357.950/RS, 358.273/RS, 390840/MG, todos da relatoria do Ministro Marco Aurélio, e n.º 346.084-6/PR, do Ministro Ilmar Galvão, consolidou o entendimento da inconstitucionalidade da ampliação da base de cálculo das contribuições destinadas ao PIS e à COFINS, promovida pelo § 1º, do artigo 3º, da Lei n.º 9.718/98, o que implicou na concepção da receita bruta ou faturamento como o que decorra quer da venda de mercadorias, quer da venda de mercadorias e serviços, quer da venda de serviços, não se considerando receita bruta de natureza diversa.

2. Consectariamente, as deduções da base de cálculo das contribuições em tela, elencadas no § 2º, do mesmo artigo, tiveram sua higidez mantida, merecendo destaque, para deslinde da presente controvérsia, as exclusões insertas em seu inciso I: "§ 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

vidly

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;"

3. Insurgência especial que pugna pela exclusão, da base de cálculo da COFINS e do PIS, dos valores relativos a "vendas a prazo" que, embora faturados, não ingressaram efetivamente no caixa da empresa, devido à inadimplência dos compradores.

4. Entrementes, o inadimplemento do comprador não equivale ao cancelamento da compra e venda, no qual ocorre o desfazimento do negócio jurídico, denotando a ausência de receita e, conseqüente, intributabilidade da operação.

5. Isto porque o cancelamento da venda caracteriza-se pela devolução da mercadoria vendida ante a rescisão ou resilição do negócio jurídico, em virtude da inadimplência do comprador ou sua desistência ou de ambos os contratantes, entre outros motivos, implicando na anulação dos valores registrados como receita de vendas e serviços.

6. Por outro lado, muito embora possa a inadimplência resultar no cancelamento da venda e conseqüente devolução da mercadoria, a "venda inadimplida", caso não seja efetivamente cancelada, importa em crédito a favor do vendedor, oponível ao comprador, subsistindo o fato impositivo das contribuições em comento, vale dizer, o faturamento, que se configura quando a pessoa jurídica realiza uma operação e apura o valor desta como faturado.

7. Ademais, o posterior inadimplemento de venda a prazo não constitui condição resolutiva da hipótese de incidência das exações em tela, uma vez que o Sistema Tributário Nacional estabeleceu o regime financeiro de competência como a regra geral para apuração dos resultados da gestão patrimonial das empresas. Mediante o aludido regime financeiro, o registro dos fatos contábeis é realizado a partir de seu comprometimento e não do efetivo desembolso ou ingresso da receita correspondente.

8. Os pactos privados não influem na relação tributária, pela sua finalidade plurissubjetiva de satisfação das necessidades coletivas, não sendo lícito ao contribuinte repassar o ônus da inadimplência de outrem ao Fisco. É nesse sentido que o artigo 118 dispõe: "Art. 118. A definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se: I - da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos; II - dos efeitos dos fatos efetivamente ocorridos."

9. Outrossim, a exclusão das reversões de provisões operacionais e recuperações de créditos baixados como perda da base de cálculo do PIS e da COFINS, ex vi do inciso II, do § 2º, do artigo 3º, da Lei 9.718/98, corrobora o entendimento de que as "vendas inadimplidas" não se encontram albergadas na expressão "vendas canceladas", não podendo, por analogia,

valm

implicar em exclusão do crédito tributário, tanto mais que a isso equivaleria afrontar o artigo 111, do CTN, verbis:

"Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:

I - suspensão ou exclusão do crédito tributário; II - outorga de isenção; III - dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias."

10. A analogia não pode implicar a exclusão do crédito tributário, porquanto criação ou extinção de tributo pertencem ao campo da legalidade.

11. No plano pós-positivista da Justiça Tributária, muito embora receita inadimplida economicamente não devesse propiciar tributo, é cediço que o emprego da equidade não pode dispensar o pagamento do tributo devido (§ 2º, do artigo 108, do CTN).

12. Abalizada doutrina tributarista define a equidade como a "aplicação dos princípios derivados da idéia de justiça (capacidade contributiva e custo/benefício) ao caso concreto", não se podendo, entretanto, confundir a equidade com instrumento de "correção do Direito" ou de interpretação e suavização de penalidades fiscais: "O equitativo e o justo têm a mesma natureza. A diferença está em que o equitativo, sendo justo, não é o justo legal. A lei, pelo seu caráter de generalidade, não prevê todos os casos singulares a que se aplica; a falta não reside nem na lei nem no legislador que a dita, senão que decorre da própria natureza das coisas. A equidade, ainda segundo Aristóteles, autoriza a preencher a omissão com o que teria dito o legislador se ele tivesse conhecido o caso em questão." (Ricardo Lobo Torres, in Normas de Interpretação e Integração do Direito Tributário, 4ª ed., Editora Renovar, Rio de Janeiro, São Paulo e Recife, 2006, págs. 115/116).

13. Destarte, a opção legislativa em não inserir as "vendas inadimplidas" entre as hipóteses de exclusão do crédito tributário atinente ao PIS e à COFINS não pode ser dirimida pelo intérprete, mesmo que a pretexto de aplicação do princípio da capacidade contributiva, notadamente em virtude da ausência de perfeita similaridade entre os eventos econômicos confrontados.

14. A violação eventual dos princípios da isonomia e da capacidade contributiva encerram questões constitucionais insindicáveis pelo Eg. STJ.

15. Recurso especial a que se nega provimento." (cf. Ac. da 1ª Turma do STJ no REsp nº 751368-SC, REg. nº 2005/0081971-0, em sessão de 17/05/2007, Rel. Min. LUIZ FUX, publ. in DJU de 31/05/07 p. 338 e in RDDT vol. 143 p. 146,)



No que toca às glosas relativas a exclusões da base de cálculo do PIS NÃO-CUMULATIVO procedidas pela Recorrente, após a vigência da Lei nº 9718/98, verifica-se que se prendem a: a) "venda de produtos e da revenda de mercadorias no mercado interno - fls.

425" e "conta Variação Passiva - 4400020020009 (fls. 458)"; b) "receitas consideradas isentas, não tributáveis ou sujeitas à alíquota zero, bem como as receitas da venda de Bens do Ativo Permanente - fls. 319/452"; c) "valores registrados na conta Descontos Incondicionais (fls. 482/484) (...) concedidos sob a condição de que as duplicatas emitidas pela empresa fossem pagas/quitadas pelos clientes"; d) "valores registrados na contabilidade a título de FLAT - conta 3300040020015 (fls. 495 a 511). (...) relativos às taxas/tarifas cobrada pelas instituições financeiras por ocasião da liberação dos financiamentos relativos à aquisição de máquinas e equipamentos agrícolas por parte dos clientes"; e) "Variação Cambial Ativa s/ Exportação - conta 4400020010005 fls. 210/211"; f) "Provisão de perdas no recebimento de créditos - conta 4400010030014 (fls. 488/490). (...) registrados na contabilidade a título de perdas no recebimento de créditos" e "relativos à constituição de provisão para créditos de liquidação duvidosa" conforme "demonstrativo de fls. 839/840".

Nesse particular releva notar que no caso excogitado (exclusão de base de cálculo não prevista em lei), a Suprema Corte tem reiterado que, tal como ocorre com as autoridades administrativas, mesmo "os magistrados e Tribunais - que não dispõem de função legislativa - não podem conceder, ainda que sob fundamento de isonomia, o benefício da exclusão do crédito tributário em favor daqueles a quem o legislador, com apoio em critérios impessoais, racionais e objetivos, não quis contemplar com a vantagem da isenção. Entendimento diverso, que reconhecesse aos magistrados essa anômala função jurídica, equivaleria, em última análise, a converter o Poder Judiciário em inadmissível legislador positivo, condição institucional esta que lhe é recusada pela própria Lei Fundamental do Estado. Em tema de controle de constitucionalidade de atos estatais, o Poder Judiciário só atua como legislador negativo (RTJ 146/461, Rel. Min. Celso de Mello). (cf. Ac. da 1ª Turma do STF no Agr. Reg. no AI nº 171.733-SP, rel. Min. Celso de Mello, publ. in RTJ vol. 188/237)

Nessa ordem de idéias, resulta claro que nenhuma das exclusões da base de cálculo do PIS NÃO CUMULATIVO retro mencionadas efetuadas pela Recorrente, está prevista na lei de regência, razão pela qual são procedentes as glosas mantidas pela r. decisão recorrida. Assim, não se justifica a reforma da r. decisão recorrida nesse particular, que deve ser mantida por seus próprios e jurídicos fundamentos, considerando que tanto na fase instrutória, como na fase recursal, a ora a Recorrente não apresentou nenhuma evidencia concreta e suficiente para descaracterizar a autuação.

No que toca às *glosas dos créditos* do PIS NÃO-CUMULATIVO procedidas pela Recorrente, verifica-se que se prendem a: a) "Serviços de Terceiros-Pessoa-Jurídica - conta nº 4400010020007: (...), conforme demonstrativos de fls. 319/457; b) Frete, Despachos e Carretos Pessoa Jurídica - conta nº 440000920006: (...), conforme demonstrativo de fls. 319/457 (...) pagos pela empresa a título de fretes sobre vendas"; c) Bônus de Terceiros (comissão) - conta nº 4400010020018 (...) registrados nessa conta os valores pagos pela empresa a determinados clientes sobre a venda de determinadas máquinas (pessoas jurídicas revendedoras), que em contrapartida assumem a responsabilidade pela prestação de serviços de assistência técnica pós-venda, ou seja, a empresa paga um bônus em dinheiro para determinados revendedores, e em troca fica dispensada de prestar serviços de assistência técnica pós-venda"; d) Aluguéis - conta nº 4400010030002: (...) pagos a pessoa física - Sr. Werner Emil Kudiess CPF nº 053.531600-44 - registrados na contabilidade juntamente com os aluguéis pagos a pessoas jurídicas; e) Comissões Pessoa jurídica - conta nº 4400010020014 (...) registrados na contabilidade a título de Comissões Pessoa Jurídica - fls. 829/835(...) sobre vendas. Além disso, o contribuinte também registra nessa conta valores apropriados a título de provisão, sobre os quais também inexistia previsão legal para cálculo de crédito"; f) Energia Elétrica conta nº 4400010020011: o contribuinte calculou indevidamente crédito de PIS não-cumulativo sobre os valores pagos a título de energia elétrica consumida nos estabelecimentos comerciais da empresa - gastos com vendas e despesas administrativas; g). Depreciações -

conta no 4400010030011: (...) sobre Máquinas e equipamentos adquiridos para utilização na fabricação de produtos destinados à venda, bem como a outros bens incorporados ao Ativo Imobilizado, (...) Bens imobilizados adquiridos para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços(...) Edificações e benfeitorias em imóveis de terceiros, utilizados nas atividades da empresa; h) "Outros custos: de acordo com os demonstrativos de fls. 319/457 (...) valores registrados na contabilidade como custos de produção(...) gastos com vendas e despesas administrativas - demonstrativos de fls. 793 a 796.

Inicialmente ressalte-se que a *obrigação de escriturar ou deduzir os créditos* fiscais caracteriza-se como uma *obrigação acessória* imposta ao contribuinte pela lei (cf. art. 113, § 2º), para tutelar o *fiel cumprimento* da *obrigação tributária principal* (cf. art. 113, § 1º), que é a *obrigação de pagar o tributo*, cujo montante exigível há de ser apurado de acordo com o *princípio da não cumulatividade* legalmente assegurado, que no caso do PIS visa *neutralizar a cumulação das múltiplas incidências* das referidas contribuições nas *diversas etapas da cadeia produtiva* até o *consumo final* do bem ou serviço, de modo a *desonerar os custos de produção* destes últimos.

Na regulamentação da não cumulatividade da contribuição para o PIS, a lei nº 10.637/02 veio dispor que:

"Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos nos incisos III e IV do § 3º do art. 1º;

II - bens e serviços utilizados como insumo na fabricação de produtos destinados à venda ou na prestação de serviços, inclusive combustíveis e lubrificantes (Redação dada pela Lei nº 10.684, de 30/05/2003);

III - (VETADO)

IV - aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;

V - despesas financeiras decorrentes de empréstimos, financiamentos e contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoas jurídicas, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES (Redação dada pela Lei nº 10.684, de 30/05/2003);

VI - máquinas e equipamentos adquiridos para utilização na fabricação de produtos destinados à venda, bem como a outros bens incorporados ao ativo imobilizado;

VII - edificações e benfeitorias em imóveis de terceiros, quando o custo, inclusive de mão-de-obra, tenha sido suportado pela locatária;



VIII - bens recebidos em devolução, cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior, e tributada conforme o disposto nesta Lei.

IX - energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica (Redação dada pela Lei nº 10.684, de 30/05/2003).

§ 1º O crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no art. 2º sobre o valor:

I - dos itens mencionados nos incisos I e II do caput, adquiridos no mês;

II - dos itens mencionados nos incisos IV, V e IX do caput, incorridos no mês; (Redação dada pela Lei nº 10.684, de 30/05/2003)

III - dos encargos de depreciação e amortização dos bens mencionados nos incisos VI e VII do caput, incorridos no mês;

IV - dos bens mencionados no inciso VIII do caput, devolvidos no mês.

§ 2º Não dará direito a crédito o valor de mão-de-obra paga a pessoa física.

§ 3º O direito ao crédito aplica-se, exclusivamente, em relação:

I - aos bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País;

II - aos custos e despesas incorridos, pagos ou creditados a pessoa jurídica domiciliada no País;

III - aos bens e serviços adquiridos e aos custos e despesas incorridos a partir do mês em que se iniciar a aplicação do disposto nesta Lei.

§ 4º O crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subseqüentes.

§ 5º (VETADO)

§ 6º (VETADO)

§ 7º Na hipótese de a pessoa jurídica sujeitar-se à incidência não-cumulativa da contribuição para o PIS/Pasep, em relação apenas a parte de suas receitas, o crédito será apurado, exclusivamente, em relação aos custos, despesas e encargos vinculados a essas receitas.

§ 8º Observadas as normas a serem editadas pela Secretaria da Receita Federal, no caso de custos, despesas e encargos vinculados às receitas referidas no § 7º e àquelas submetidas ao regime de incidência cumulativa dessa contribuição, o crédito será determinado, a critério da pessoa jurídica, pelo método de:

I - apropriação direta, inclusive em relação aos custos, por meio de sistema de contabilidade de custos integrada e coordenada com a escrituração; ou

Rede

II - rateio proporcional, aplicando-se aos custos, despesas e encargos comuns a relação percentual existente entre a receita bruta sujeita à incidência não-cumulativa e a receita bruta total, auferidas em cada mês.

§ 9º O método eleito pela pessoa jurídica será aplicado consistentemente por todo o ano-calendário, observadas as normas a serem editadas pela Secretaria da Receita Federal."

Do preceito retro transcrito verifica-se que a lei efetivamente autoriza a pessoa jurídica a *descontar*, do valor da contribuição incidente sobre o faturamento de bens ou serviços que forneça, os *créditos da contribuição incidente sobre os insumos e despesas de produção* incorridos e pagos a pessoa jurídica domiciliada no País, relativamente a: a) *bens e serviços* adquiridos de pessoas jurídicas domiciliadas no país, "*utilizados como insumo na fabricação de produtos destinados à venda ou na prestação de serviços, inclusive combustíveis e lubrificantes*"; b) *despesas com "aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoas jurídica, utilizados nas atividades da empresa e pagos ou creditados a pessoa jurídica domiciliada no País;* c) *despesas financeiras decorrentes de empréstimos, financiamentos e contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoas jurídicas, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte – Simples;* d) custos de "*máquinas e equipamentos adquiridos para utilização na fabricação de produtos destinados à venda, bem como a outros bens incorporados ao ativo imobilizado;* e) despesas com "*edificações e benfeitorias em imóveis de terceiros, quando o custo, inclusive de mão-de-obra, tenha sido suportado pela locatária;* f) valor dos "*bens recebidos em devolução, cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior, e tributada conforme o disposto nesta Lei;* e g).despesas com "*energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica*".

Como é elementarmente sabido, a expressão "*bens e serviços utilizados como insumo*" empregada pelo legislador, designa cada um dos *elementos* (matérias-primas, equipamentos, hora de trabalho, etc.) *necessários ao processo de produção de bens ou serviços*, o que obviamente *exclui* a possibilidade de *crédito relativamente aos custos incorridos nas etapas posteriores à produção*, como é o caso da *comercialização, financiamento e cobrança* dos bens e serviços produzidos.

Portanto, as "*despesas de comissões de vendas de seus representantes comerciais que intermediam suas vendas*", assim como as "*despesas bancárias pagas as instituições financeiras que realizam suas cobranças de duplicatas*" não se caracterizam como *serviços utilizados como insumo* na prestação de serviços, vez que não entram no *processo de produção do serviços*, mas sim no processo de venda e cobrança do serviço acabado, o que impede o creditamento.

Assim, resulta claro que nenhum dos créditos do PIS NÃO CUMULATIVO retro mencionados e efetuados pela Recorrente, está autorizado pela legislação de regência, razão pela qual são procedentes as glosas mantidas pela r. decisão recorrida. Também nesse particular, não se justifica a reforma da r. decisão recorrida nesse particular, que deve ser mantida por seus próprios e jurídicos fundamentos, mormente considerando-se que tanto na fase instrutória, como na fase recursal, a ora a Recorrente não apresentou nenhuma evidência concreta e suficiente para descaracterizar a autuação.

No que toca à alegação recursal no sentido de que o lançamento ostentaria cobrança em duplicidade com o REFIS, também não pode ser acolhida eis que, a par de não comprovadas as expressas inclusão e confissão do débito objeto do presente lançamento de ofício no referido programa de parcelamento (REFIS) e a conseqüente duplicidade de cobrança, já assentou a Jurisprudência Administrativa a simples formalização da opção por aqueles programas de parcelamento anteriormente à autuação não é suficiente para caracterizar a denúncia espontânea da infração que elidiria a exigência da multa de ofício, como se pode ver da seguinte ementa:

"IRF - DECLARAÇÃO REFIS - DENÚNCIA ESPONTÂNEA - INOCORRÊNCIA - A simples formalização da opção pelo Refis, sem a confissão dos débitos não declarados mediante apresentação das declarações próprias ou da inclusão do débito na Relação de Débitos Consolidados do Refis, não é suficiente para caracterizar a denúncia espontânea em relação a esses débitos. Recurso negado." (cf. Acórdão nº 104-22360 da 4ª Câm. do 1º CC, Rec. nº 149061, Proc. nº 10850.002238/00-41, em sessão de 26/04/2007, REL. Cons. Heloisa Guarita Souza)

Finalmente rejeito a alegação de vício na fundamentação da decisão recorrida que não teria considerado compensação já efetuada em DCTF, eis que além de não ter sido oportunamente demonstrada, "in casu" não há como afirmar que as importâncias de PIS exigidas no Auto de Infração, tenham sido definitivamente quitadas por compensação, com supostos créditos líquidos e certos contra a Fazenda Pública, o que de plano afasta a alegada de extinção do crédito tributário e reforça a procedência do auto de infração, tal como reiteradamente proclamado a Jurisprudência deste E. Conselho citada na decisão recorrida, cujas ementas se reproduz:

"COFINS. AUTO DE INFRAÇÃO. FALTA DE RECOLHIMENTO. COMPENSAÇÃO. Não é cabível a alegação de compensação sem comprovação do procedimento e como defesa em auto de infração. Recurso negado." (ACÓRDÃO 201-76411 - 18/09/2002).

"COFINS. (...). COMPENSAÇÃO. A compensação é um direito discricionário da contribuinte, podendo ela exercê-lo ou não. Mas, se o fizer, deve seguir as normas regulamentares que regem a matéria. (...). COMPENSAÇÃO - NÃO COMPROVADA. Não havendo comprovação de compensação alegada pela contribuinte, antes da lavratura da Peça Infracional, é cabível o lançamento de ofício dos valores não recolhidos. Recurso provido em parte." (ACÓRDÃO 202-14945 - 02/07/2003).

"COFINS. COMPENSAÇÃO. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO. Cabe ao Contribuinte o ônus de provar o que alega. Não tendo este instruído o processo com a documentação necessária à comprovação dos seus argumentos, tomam-se insubsistentes e vazias as razões formuladas. MULTA DE OFÍCIO. PREVISÃO LEGAL. A exacerbação do lançamento pela aplicação da multa de ofício no percentual 75% tem o devido suporte legal na legislação de regência (inciso I, art. 44, da Lei nº 9.430/96). Recurso negado." (ACÓRDÃO 203-09342 - 02/12/2003)

"(...) COFINS - COMPENSAÇÃO - AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO - A mera afirmação, sem provas, da

201/1

realização da compensação não autoriza a mesma ser considerada para os efeitos de fixação do crédito tributário exigido em auto de infração. Recurso negado.” (ACÓRDÃO 203-07160 - 20/03/2001).

“COFINS. COMPENSAÇÃO. COMPROVAÇÃO. A compensação é opção do contribuinte. O fato de este ser detentor de créditos junto à Fazenda Nacional não invalida o lançamento de ofício relativo a débitos posteriores, quando não restar comprovado, por meio de documentos hábeis, ter exercido a compensação antes do início do procedimento de ofício. (...). Recurso parcialmente provido.” (ACÓRDÃO 202-15007 - 13/08/2003).

Isto posto, voto no sentido de **DAR PARCIAL PROVIMENTO** ao **Recurso Voluntário**, reformando parcialmente a r. decisão recorrida, apenas para excluir do lançamento as exigências relativas a receitas não operacionais (variação ativa” - fls. 212/213, “variação Cambial ativa s/ exportação” - fls. 210/211, “descontos incondicionais” em duplicatas - fls. 482/484, “valores deduzidos do faturamento a título de IPI e sobre as vendas e devoluções de vendas” - fls. 101/133) que se inserem na base de cálculo julgada inconstitucional, mantendo no mais a r. decisão recorrida.

É como voto



FERNANDO LUIZ DA GAMA LOBO D'EÇA

Voto Vencedor

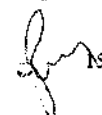
CONSELHEIRO JÚLIO CÉSAR ALVES RAMOS, Redator Designado

Fui indicado pela Presidência da Turma para redigir o voto naquilo em que a Câmara divergiu do bem lavrado voto do Relator.

A divergência se deu com respeito à exclusão deferida pelo relator de descontos obtidos pela atuada na liquidação de obrigações. Para o ilustre relator, eles correspondem à figura dos “descontos incondicionais concedidos” expressamente prevista tanto na Lei 9.718 quanto na 10.637. Assim não penso e não pensou a maioria.

É que estes últimos dizem respeito a reduções de preço praticadas pelo contribuinte que está sendo atuado. Se elas não dependerem de qualquer evento futuro, podem ser abatidos na apuração da contribuição. Trata-se de expressa disposição legal.

Exatamente o contrário se passa com os descontos obtidos na liquidação de obrigações. Aqui, trata-se do registro contábil necessário quando a empresa consegue pagar menos do que o valor já registrado contabilmente por uma dada obrigação. Como se sabe, nesse caso, em contrapartida ao débito no Passivo pela baixa da obrigação, são feitos dois lançamentos a crédito: o primeiro, pela saída de dinheiro do caixa ou de recursos de alguma



conta bancária. O segundo, a crédito de uma conta que normalmente se intitula “descontos obtidos” ou “descontos ativos” e cuja única função é receber tais lançamentos para igualar débitos e créditos.

Tal lançamento a crédito, portanto, não decorre de uma aquisição feita pela empresa ou do recebimento de algum empréstimo. Não é, pois, conseqüente de um aumento do ativo; ele decorre, ao contrário, de uma redução do Passivo. E é por esse argumento que tem sido enfrentada nesta Casa, pretendendo as empresas que não se constitua receita tributável.

Ocorre que as normas contábeis dizem exatamente o oposto: configuram receita tanto a ampliação do Ativo sem corresponde ampliação do Passivo, como a redução deste sem redução concomitante daquele. Destarte, a conta “descontos obtidos” tem, sim, a natureza de uma receita, normalmente classificada entre as receitas financeiras porque o motivo da redução do valor da obrigação é uma antecipação de pagamento promovida pelo devedor.

Tanto a Lei 9.718 como a Lei 10.637 determinaram que a base de cálculo da contribuição é o somatório das receitas obtidas sem levar em conta sua natureza ou forma de contabilização.

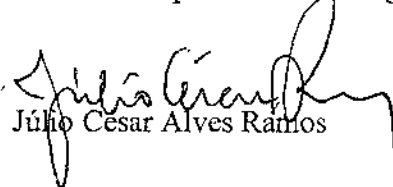
Por isso é que, entendo, na vigência desta última, não há como excluir tais valores da base de cálculo da contribuição, ao menos enquanto o seu artigo 1º não seja declarado inconstitucional pelo STF. Por enquanto, apenas o foi o § 1º do art. 3º da Lei 9.718, embora o novel tenha a mesma redação daquele.

Trata-se, como se vê, de expressa determinação legal não declarada inconstitucional pela Corte Suprema, pelo que tem de ser observada no lançamento, que não é, quanto a isso, improcedente.

O mesmo se aplica às demais verbas – variações cambiais, receitas financeiras etc – cujo afastamento na vigência a Lei 9.718 decorre tão-somente da impossibilidade de aplicação do § 1º do seu art. 3º.

Com essas considerações, votou a maioria pela manutenção no lançamento de todas receitas que o relator pretendeu excluir na vigência da Lei 10.637, determinando sua improcedência apenas na vigência da Lei 9.718 em razão da inconstitucionalidade do artigo em que se baseava.

Esse o voto que me cabia redigir.


Júlio César Alves Ramos