MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº	11543.003208/2002-30
Recurso nº	131.755 Voluntário
Matéria	COFINS
Acórdão nº	202-18.663
Sessão de	13 de dezembro de 2007
Recorrente	CBF - INDÚSTRIA DE GUSA S/A
Recorrida	DRJ em Belo Horizonte - MG

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 13 / 03 / 08
Celma Maria de Assis Siqueira
Mat. Siape

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/02/1999 a 31/12/2001

Ementa: AUSÊNCIA DE PROVA.

Ao alegar a inexistência de débito, o contribuinte é obrigado a apresentar provas incontestes. Não havendo a devida comprovação, mantém-se a parcela contestada. Inteligência do art. 16 do Decreto nº 70.235/72.

INEXISTÊNCIA DE ESPONTANEIDADE.

Não cumpridas as disposições contidas nos arts. 138 do CTN e 47 da Lei nº 9.430/98, não há que se falar em espontaneidade de recolhimento.

COFINS. CRÉDITO PRESUMIDO.

Não se incluem na base de cálculo da contribuição os valores provenientes de ressarcimento de crédito presumido do IPI.

BASE DE CÁLCULO.

A base de cálculo da contribuição para o PIS e da Cofins é o faturamento, assim compreendido a receita bruta da venda de mercadorias, de serviços e mercadorias e serviços, afastado o disposto no § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718/98 por sentença proferida pelo plenário do Supremo Tribunal Federal em 09/11/2005, transitada em julgado em 29/09/2006.

Recurso provido em parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da SEGUNDA CÂMARA do SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso para excluir da base de cálculo da contribuição o valor do ressarcimento do crédito presumido do IPI e os valores lançados sob as rubricas variação cambial, juros ativos e aplicações financeiras.

ANTONIO CARLOS ATULIM

Presidente

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 13 / 03 / 08
Celma Maria de Albuquerque
Mat. Siape 9[illegible]2

MARIA TERESA MARTÍNEZ LÓPEZ

Relatora

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Maria Cristina Roza da Costa, Gustavo Kelly Alencar, Nadja Rodrigues Romero, Antonio Zomer, Ivan Allegretti (Suplente) e Antônio Lisboa Cardoso.

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 13 / 03 / 08
Celma Maria de Albuquerque
Mat. Siape 94441

Relatório

Contra a empresa nos autos qualificada foi lavrado auto de infração exigindo-lhe a Contribuição para Financiamento da Seguridade Social – Cofins, no período de apuração de 01/02/1999 a 31/12/2001.

Em prosseguimento, adoto e transcrevo, em parte, o relatório que compõe a decisão recorrida:

> *"Lavrou-se contra o contribuinte acima identificado o presente Auto de Infração (fls. 36/38), relativo à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins, totalizando um crédito tributário de R$ ..., incluindo multa e acréscimos regulamentares, correspondente a períodos compreendidos entre 28/02/1999 e 31/12/2001 (fls. 32/33).*
>
> *A autuação ocorreu em virtude de divergências entre os valores declarados/pagos e os valores escriturados da contribuição nos períodos acima identificados, conforme Descrição dos Fatos e Enquadramento(s) Legal(is) de fls. 37/38. Tais divergências ocorreram principalmente pelo contribuinte não ter computado na base de calculo da Cofins algumas receitas que compõem o faturamento da empresa, na vigência da Lei nº 9.718/98, tais como variação cambial, crédito presumido do IPI, juros ativos, descontos obtidos, rendimentos de aplicações financeiras e receitas eventuais. A apuração encontra-se discriminada nos demonstrativos de fls. 23/31.*
>
> *Como enquadramento legal, foram citados: art. 77, III, do Decreto-Lei nº 5.844/43; art. 149 da Lei nº 5.172/66; art. 1º da Lei Complementar nº 70/91; arts. 2º, 3º e 8º da Lei nº 9.718/98, com as alterações da Medida Provisória nº 1.807/99 e suas reedições e da Medida Provisória nº 1.858/99 e suas reedições.*
>
> *Irresignado, tendo sido cientificado em 02/08/2002 (fl. 36), o autuado apresentou, em 03/09/2002, acompanhadas dos documentos de fls. 70/375, as suas razões de defesa (fls. 58/69), a seguir resumidas:*
>
> *Narrando os fatos considerados pelo fisco na formalização do presente Auto de Infração, argumenta serem improcedentes as diferenças lançadas, conforme demonstra por meio de planilhas, comprovantes de declaração e cópias de todos os recolhimentos efetuados.*
>
> *Quanto aos períodos de 1999, aduz que a receita de variação cambial correta de fevereiro foi de R$ (...) e não de R$ (..), valor computado pelo fisco. Nos períodos de junho e julho, o fisco considerou como dedução da base de cálculo as devoluções pelo valor líquido, esquecendo-se do ICMS. E na competência de dezembro foram incluídos na base de cálculo os valores referentes ao crédito presumido de IPI relativo à exportação, como ressarcimento do próprio PIS/Cofins, lançamento que entende indevido.*
>
> *Em relação aos períodos de 2000, informa que recolheu espontaneamente os valores devidos, conforme as guias que anexa, nos meses de janeiro, fevereiro, março, abril, junho, julho, agosto, outubro*

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 13 / 03 / 08
Celma Maria de Albuquerque
Mat. Siape 91642

e novembro. Na competência de dezembro foram incluídos indevidamente na base de cálculo os valores referentes ao crédito presumido de IPI relativo à exportação.

Já no ano de 2001, o fisco considerou como dedução da base de cálculo as devoluções pelo valor líquido, esquecendo-se do ICMS, nos períodos de janeiro, outubro e novembro. Nas competências de março, junho, setembro e dezembro foram incluídos indevidamente na base de cálculo os valores referentes ao crédito presumido de IPI relativo à exportação. E no mês de julho o fisco considerou na base de cálculo uma receita de aplicação financeira inexistente.

Em seguida, protesta contra a inclusão na base de cálculo da contribuição do ressarcimento de PIS/Cofins dos produtos destinados à exportação, previsto na Lei nº 9.363/96 e na Portaria MF nº 38/97. Tais valores não fazem parte da receita tributável, uma vez que não faria sentido desonerar as exportações, criando um incentivo, e depois onerar, tributando o próprio incentivo. Acrescenta que os referidos créditos têm natureza de reembolso dos custos inclusos nas compras.

Mesmo que o ressarcimento do PIS/Cofins fosse caracterizado como receita, não poderia integrar a base de cálculo da Cofins, porque a Lei Complementar nº 85/96, que deu nova redação ao art. 7º da Lei Complementar nº 70/91, ratificado pelo art. 14 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, isentou expressamente da incidência da contribuição as receitas decorrentes de exportações. Assim, se considerados como receitas, tais créditos são estritamente relativos à exportação. Transcreve decisões do Conselho de Contribuintes no sentido de que as receitas decorrentes de exportação não integram a base de cálculo da Cofins.

Caso esses créditos sejam classificados como receitas e tais receitas não sejam características de exportação, nem mesmo assim fariam parte da base de cálculo das contribuições, porque se analisadas na ótica de subvenção seriam na verdade "não receitas", segundo a definição do parágrafo 1º do art. 182 da Lei nº 6.404/76. Essas receitas seriam transferências patrimoniais ou ingressos semelhantes ao capital aportado pelos sócios, ou seja, seriam ingressos vindos de fora da empresa e das suas atividades, tanto quanto o capital novo. Sobre o conceito de receita, cita entendimentos doutrinários.

Por fim, requer o cancelamento do débito fiscal, protestando por todos os meios de provas em direito admitidos, especialmente prova pericial. Quanto à perícia contábil, acredita não ser necessária em virtude da farta e clara documentação que anexa.

É o relatório."

Por meio do Acórdão DRJ/BHE nº 8.964, de 18 de julho de 2005, os Membros da 1ª Turma de Julgamento da DRJ em Belo Horizonte - MG decidiram, por unanimidade de votos, julgar procedente em parte o lançamento. A ementa dessa decisão possui a seguinte redação:

"Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 13 / 03 / 08
Celma Maria de Albuquerque
Mat. Siape 94442

Período de apuração: 28/02/1999 a 31/12/2001

Ementa: Sob a égide da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, integra a base de cálculo da Cofins a receita relativa ao crédito presumido de IPI.

As alegações constantes da impugnação devem ser acompanhadas de provas suficientes que as confirmem.

O início do procedimento fiscal exclui a espontaneidade do sujeito passivo, nos termos do §1º do artigo 7º, do Decreto nº 70.235, de 1972.

Lançamento Procedente em Parte".

Inconformada com a decisão prolatada pela primeira instância, a contribuinte apresenta recurso voluntário a este Eg. Conselho, no qual, em síntese e fundamentalmente, alega que:

i. ao contrário do que se afirmou na decisão *a quo*, ficou devidamente comprovado documentalmente que houve erro no lançamento da competência de julho/2001;

ii. não foi considerada a espontaneidade de pagamentos/compensações efetuadas pela contribuinte em 18/07/2002; ou sucessivamente para que sejam deduzidos do lançamento os pagamentos efetuados às fls. 170/171, 208, 216, 228, 235, 242, 259 e 263 dos autos.

iii. é ilegal a inclusão na base de cálculo do PIS/Cofins do ressarcimento do crédito presumido do IPI dos produtos destinados à exportação;

iv. é inconstitucional o alargamento da base de cálculo do PIS/Cofins.

Consta dos autos arrolamento de bens, na época, obrigatório para seguimento do recurso ao Conselho de Contribuintes.

É o Relatório.

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 13 / 03 / 08
Celma Maria de Albuquerque
Mat. Siape 91442

Voto

Conselheira MARIA TERESA MARTÍNEZ LÓPEZ, Relatora

Conforme relatado, contra a contribuinte foi lavrado auto de infração exigindo-lhe a Contribuição para Financiamento da Seguridade Social – Cofins, no período de apuração de 01/02/1999 a 31/12/2001.

O *decisum* de primeira instância exonerou parte do débito, em decorrência de erros de fato cometidos pela fiscalização (fl. 408), pagamento efetuado dentro do vencimento do auto de infração com a inclusão de multa e juros (fl. 409) e imputação dos valores recolhidos sem inclusão da multa (fls. 409, 414 e 415).

Não concordando com o julgador de primeira instância, a contribuinte alegou em seu recurso voluntário que:

i. ao contrário do que se afirmou na decisão *a quo*, ficou devidamente comprovado documentalmente que houve erro no lançamento da competência de julho/2001;

ii. não foi considerada a espontaneidade de pagamentos/compensações efetuadas pela contribuinte em 18/07/2002; ou sucessivamente para que sejam deduzidos do lançamento os pagamentos efetuados às fls. 170/171, 208, 216, 228, 235, 242, 259 e 263 dos autos;

iii. é ilegal a inclusão na base de cálculo do PIS/Cofins do ressarcimento do crédito presumido do IPI dos produtos destinados à exportação;

iv. é inconstitucional o alargamento da base de cálculo de PIS/Cofins;

Passo à análise do recurso.

Lançamento de Julho/2001:

Relativamente ao lançamento de julho/2001, dispõe a decisão recorrida (fl. 408) que "*quanto ao período de julho de 2001, o autuado aduz que o fisco considerou na base de cálculo uma receita de aplicação financeira inexistente (fls. 270 e 290). No entanto, não apresenta documentos que comprovem esse afirmação, como , por exemplo, cópias do Livro Razão que demonstrariam as receitas financeiras contabilizadas no período.*"

Por sua vez, alega a contribuinte que não assiste razão ao douto julgador face aos documentos carreados aos autos e que "***serão reproduzidos no presente recurso***".

O que se observa é que a fl. 270 representa a parte da impugnação em que se alega a inexistência de uma receita de aplicação financeira que foi considerada como base de cálculo pelo Fisco.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 13 / 03 / 08
Celma Maria de Albuquerque
Mat. Siape 94442

À fl. 290, nomeada de "*comprovação dos fatos*", somente reproduz a alegação e não junta qualquer documento que faça prova do que alega, e tampouco o faz por ocasião do presente recurso.

Prova, por definição, é a *"demonstração da existência ou da veracidade daquilo que se alega como fundamento do direito que se defende ou que se contesta"*. ("apud" De Plácido e Silva - Vocabulário Jurídico). Em suma, como ensina MOACYR AMARAL DOS SANTOS, *in* Primeiras Linhas de Direito Processual Civil, vol. 2. Ed. Saraiva, SP, 1977, p. 288 "*prova é a soma dos fatos produtores da convicção da autoridade julgadora, apurados no processo administrativo tributário*". Aliás, em qualquer ramo do Direito, como regra, e no processo Administrativo Fiscal, prevalece a máxima contida no brocardo latino *onus probandi incumbit ei qui dicit.*

Como bem definiu o doutrinador Paulo de Barros Carvalho em RDDT 34:109, "*supor que um fato tenha acontecido ou que sua materialidade tenha sido efetivada, não é o mesmo que exibir a concretude de sua existência, mediante prova direta, conferindo-lhe segurança e certeza.*"

A palavra ônus, do latim *onus*, significa carga, peso, encargo, obrigação. Quando se indaga -- a quem cabe o ônus da prova? – quer se saber, a quem cabe a necessidade de prover os elementos probatórios suficientes para a formação do convencimento do julgador. No processo administrativo fiscal federal tem-se como regra que aquele que alega algum fato é quem deve provar. Nesse sentido, o ônus da prova recai a quem dela se aproveita.

Assim, se a Fazenda alega ter ocorrido fato gerador da obrigação tributária, deverá apresentar a prova de sua ocorrência. Por outro lado, se a recorrente alega que houve erro, deveria ter apresentado alguma prova.

Portanto, a obrigação de provar será tanto do agente fiscal, conforme o disposto na parte final do *caput* do art. 9º do PAF, quanto do contribuinte que contesta o auto de infração, conforme se verifica pela redação dada ao art. 16 do PAF.

Inexiste nos autos qualquer documento que ateste a veracidade do alegado pela recorrente. Concluo, no sentido de julgar, nesta parte, improcedente o recurso voluntário.

Espontaneidade:

Quanto à espontaneidade dos pagamentos, assim dispõe o art. 138 do Código Tributário Nacional:

> *"art. 138. A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juro de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração.*
>
> *Parágrafo único. Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração".*

Com o intuito de abrandar o rigor do parágrafo único do art. 138 do CTN, o art. 47 da Lei nº 9.430/96 estabelece que:

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 13 / 03 / 08
Celma Maria de Albuquerque
Mat. Siape

> *"art. 47. A pessoa física ou jurídica submetida a ação fiscal por parte da Secretaria da Receita Federal poderá pagar, até o vigésimo dia subseqüente à data de recebimento do termo de início de fiscalização, os tributos e contribuições já declarados, de que for sujeito passivo como contribuinte ou responsável, com os acréscimos legais aplicáveis nos casos de procedimento espontâneo."*

Conforme fl. 01 do presente processo, o procedimento fiscal iniciou-se no dia 04/03/2002. O alegado recolhimento espontâneo data de 18/07/2002, muito além, portanto, dos 20 dias conferidos pela legislação acima citada. Demais disso, o recolhimento para se reputar espontâneo, deve ser efetuado com os acréscimos legais aplicáveis, o que não ocorreu *in casu*, evidenciando que não assiste qualquer razão à contribuinte.

Outrossim, alega que mesmo não sendo espontâneos os recolhimentos, deveriam os valores recolhidos ser considerados para abater do valor principal lançado, mantendo-se somente os acréscimos pertinentes.

Ocorre que, à fl. 414 da decisão, assim se manifesta o douto julgador a respeito do período reclamado: "*Utilizando-se o sistema de cálculos oficial da Secretaria da Receita Federal denominado Sicalc, foi feita a devida imputação às fls. 394/399 dos recolhimentos efetuados em 18/07/2002 (fls. 208, 216, 228, 235, 242, 259 e 263) aos valores devidos nos respectivos períodos de apuração, conforme o demonstrativo acima elaborado, considerando a multa de ofício reduzida em 50%. Observe-se que não foram considerados na imputação os pagamentos relativos aos meses de janeiro e fevereiro de 2000 (fls. 200 e 204), porque o fisco não apurou valores devidos de Cofins nesses períodos (fl. 30).*"

Portanto, uma vez que a contribuinte não demonstra e não comprova suas alegações, é meu entendimento que a decisão recorrida deverá ser mantida nesse aspecto uma vez que, além das imputações correspondentes, houve, inclusive, redução da multa de ofício em face do pagamento dentro do prazo do auto de infração.

Ressarcimento de crédito presumido – exclusão da base de cálculo:

Alega também a contribuinte ser ilegal a inclusão na base de cálculo do PIS/Cofins do ressarcimento dessas contribuições pelo crédito presumido do IPI, conforme art. 1º da Lei nº 9.363/96.

A matéria não é nova, sendo que já foi por esta relatora enfrentada quando do julgamento dos Recursos nºs 124.792 e 127.268, resultante dos Acórdãos nºs 203-09.706 e 202-17.298, respectivamente. De forma que reproduzo aqui os mesmos argumentos que me nortearam para decidir favoravelmente.

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

O crédito presumido de IPI foi instituído pela Lei nº 9.363/96 objetivando incentivar a atividade de exportação, gerando condições favoráveis para aqueles que se dedicando a este campo de atuação tivessem possibilidade de, reduzindo sua carga tributária, concorrer no mercado internacional.

Deste modo, o contribuinte produtor-exportador de mercadorias nacionais passou a ter direito a um crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI,

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 13 / 03 / 08
Celma Maria de Albuquerque
Mat. Siape 94442

como "ressarcimento" da contribuição ao PIS e da Cofins incidentes sobre matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, adquiridos no mercado interno para utilização na fabricação de produtos destinados à exportação (Lei nº 9.363/96).

Assim, o produtor-exportador pode utilizar o valor do crédito presumido para abater do IPI devido no próprio período de apuração ou nos períodos subseqüentes ao da apuração do crédito. Em caso de comprovada impossibilidade de utilização do crédito presumido para compensação com o IPI devido pelo produtor-exportador, nas operações de venda no mercado interno, poderá requerer o "*ressarcimento*" em moeda-corrente, compensá-lo com débitos relativos a outros tributos e contribuições federais ou transferi-lo para outros estabelecimentos da mesma empresa, observadas as normas pertinentes. Não é objeto de análise, a cessão desse crédito para outros estabelecimentos.

O crédito presumido do IPI definitivo tem sido definido por alguns como uma espécie de recuperação de custos. Por outros, tecnicamente, como subvenção.

A Procuradoria, por meio do Parecer **PGFN/CAT/Nº 3092/2002,** posicionou-se no sentido de ser, o crédito presumido do IPI, um incentivo fiscal, caracterizado como um "ressarcimento" das contribuições instituídas pelas Leis Complementares nºs 7 e 8, de 1970, e 70, de 1991 **(PIS/Pasep e Cofins)**. Veja-se abaixo o excerto do texto:

> *"Conforme a Lei nº 9.363, de 1996, o crédito presumido do IPI é um incentivo fiscal, caracterizado como um **'ressarcimento'** das contribuições instituídas pelas Leis Complementares nº 7 e nº 8, de 1970, e nº 70, de 1991 (PIS/PASEP e COFINS) 'incidentes sobre as respectivas aquisições, no mercado interno, de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, para utilização no processo produtivo'* (art. 1º)."

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

- valor total dos insumos utilizados na produção em um determinado período: R$ 1.000.000,00;

- receita operacional bruta auferida no mesmo período: R$ 1.600.000,00;

- receita de exportação dos produtos no mesmo período: R$ 600.000,00.

Com base nos valores acima, temos:

Relação percentual entre a receita de exportação e a receita operacional bruta do período em questão:

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

O percentual acima apurado é aplicado sobre o valor total dos insumos utilizados na produção do mesmo período, para a apuração da parcela relativa à fabricação dos produtos exportados:

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 13 / 03 / 08
Celma Maria de Albuquerque
Mat. Siape 94442

37,5% x R$ 1.000.000,00 = R$ 375.000,00

Valor do crédito presumido do IPI acumulado no período:

5,37% (*) x R$ 375.000,00 = R$ 20.137,50

(*) Percentual fixado pelo art. 2º, § 1º, da Lei nº 9.363/96.

Assim, no exemplo hipotético acima, tendo a empresa apurado crédito do IPI no valor de R$ 20.137,50, um dos procedimentos contábil é registrar esse valor a débito da conta de IPI a Recolher ou mesmo na conta IPI a Recuperar, em contrapartida a crédito da conta de "Crédito Presumido do IPI" em conta de resultado, qual seja, conta retificadora de custo dos produtos vendidos.

Não há dúvidas de que, em se tratando de recuperação de custos, o crédito presumido do IPI não integra a base de cálculo da contribuição do PIS e da Cofins, porque Receita não é.

Tenho, no entanto, a exemplo do exaustivo estudo elaborado pelo conceituado doutrinador Ricardo Mariz de Oliveira, manifestando-me de forma a conceituar o crédito presumido do IPI como sendo uma **subvenção.** Nesse sentido, o crédito presumido de IPI, instituído pela Lei nº 9.363/96, tem natureza jurídica de subvenção governamental em prestígio ao setor exportador.[1] Tal posicionamento, ao meu ver, não modifica a conclusão acima, de que ainda sob este aspecto igualmente de "receita" não se trata.

O crédito presumido se apresenta como uma concessão governamental visando incrementar as exportações de produtos brasileiros, tendo, portanto, a natureza de uma subvenção, até porque subvenções são definidas como *"as transferências destinadas a cobrir despesas de custeio das entidades beneficiadas"*, distinguindo-se as subvenções sociais e as econômicas, consideradas estas *"as que se destinem a empresas públicas ou privadas de caráter industrial, comercial, agrícola ou pastoril"* (Lei nº 4.320, de 17.3.1964, art. 12, § 3º).

Ricardo Mariz, na obra já citada, após estudo da verdadeira identidade dos créditos fiscais a título de incentivo, e após a conclusão de que eles são subvenções para custeio de operações, e que estas, tanto quanto as subvenções para investimento[2], não se identificam como receitas, formula um silogismo a partir de duas premissas verdadeiras, e que, portanto, conduzem a uma conclusão logicamente correta, qual seja:

- as subvenções governamentais, tanto para investimento quanto para custeio de operações, não são receitas sujeitas à Cofins e à contribuição ao PIS (premissa maior);

- ora, os créditos fiscais a título de incentivos fiscais são subvenções governamentais para custeio de operações (premissa menor);

---

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

[2] A lei nº 6.404/76 diz que as subvenções para investimento não se constituem em receita. Isso não quer dizer que para as demais subvenções sejam receitas.

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 13 / 03 / 08
Celma Maria de Albuquerque
Mat. Siape 94441

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

Conceito de receita e da não inclusão de subvenções.

Voltando à análise da decisão de primeira instância, penso estar equivocada, ao mencionar que o conceito de receita abrange todo e qualquer "ingresso", sendo admitidas apenas as exclusões previstas no § 2º do art. 3º da Lei nº 9.718/98.

Embora não exista uma definição única e geral para receita, Ricardo Mariz[3], ao estudar o conceito de receita, conclui:

- receita é algo novo, que se incorpora a um determinado patrimônio;

- todo patrimônio é formado por um conjunto de direitos e obrigações de um determinado sujeito de direito, isto é, por elementos regulados pelo direito;

- logo, o algo novo que se constitui em receita é um dado jurídico, definido pelo direito;

- não existe uma definição única e geral para receita, de modo que, em cada situação, receita será um acréscimo patrimonial dependente da definição jurídica aplicável, isto é, do tratamento jurídico que for prescrito pela norma jurídica aplicável a essa situação;

- por conseguinte, a receita é um "plus jurídico" que se agrega ao patrimônio, ainda que o ato do qual ela seja parte não acarrete aumento patrimonial, ou mesmo que acarrete redução patrimonial; por isso, é mais apropriado dizer que receita agrega um elemento positivo ao patrimônio;

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

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

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

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

---

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

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 13 / 03 / 08
Celma Maria de Albuquerque
Mat. Siape 9[illegible]

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

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

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

Ricardo Mariz[4] afasta qualquer possibilidade de se definir receita, no sentido de ser um simples lançamento contábil, ou aquilo que a contabilidade venha a reconhecer como tal. Na verdade, a contabilidade nada cria, pois apenas registra, através de métodos científicos e confiáveis, e segundo a linguagem das partidas dobradas, os fatos tais como se encontram na realidade fenomênica que lhe é externa, composta esta quase sempre por fatos e atos jurídicos.

No cenário atual, em vista da norma contida no § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718 – segundo a qual a receita bruta deve ser entendida independentemente da *"classificação contábil adotada"* –, interpretações mais desavisadas admitem que toda e qualquer prática contábil possa conduzir à receita, por não ser relevante a classificação contábil praticada.

Nem de outra forma poderia ser porque, se assim não fosse, bastaria um lançamento à conta de receita para incidirem as duas contribuições, ou um não lançamento a essa conta para eliminá-las. Portanto, pressupõe-se que a contabilidade vá procurar o conceito de receita fora dos seus procedimentos, e que estes o adotem corretamente.

Após a análise do que vem a ser receita, oportuno transcrever as conclusões a que chegou Ricardo Mariz de Oliveira, ao tratar exaustivamente da matéria[5]:

- a aquisição do direito aos créditos fiscais a título de incentivo, que tenham a natureza jurídica de subvenções econômicas para custeio de operações, não é receita nem é sujeita à incidência da Cofins e da contribuição ao PIS;

- a simples realização desses créditos fiscais perante o próprio Poder Público e pelas formas originárias da lei reguladora de cada crédito – compensação tributária ou ressarcimento em dinheiro – representa a realização financeira do próprio direito e também não é receita tributável pela Cofins e pela contribuição ao PIS.

Além do mais, em complemento às conclusões anteriores, penso que a análise deve ser realizada sob o ponto de vista racional em sintonia com a aplicação do princípio da razoabilidade que deve nortear o bom intérprete da norma legislativa. Não é razoável proceder à tributação daquilo que o Estado dá como um incentivo às exportações. O princípio da

---

[4] idem item anterior.

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

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 13 / 03 / 08
Celma Maria de Albuquerque
Mat. Siape 94442
CC02/C02
Fls. 13

razoabilidade determina que a aplicação da lei seja congruente com os exatos fins por ela visados em face da situação a que se propôs. Deve haver lógica entre a decisão administrativa e a sua proposta de eficácia.

O controle da legalidade evoluiu para verificar a existência de critérios aceitáveis no exercício da discricionariedade pela Administração. Para Caio Tácito, *"o conceito de legalidade pressupõe, como limite à discricionariedade, que os motivos determinantes sejam razoáveis e o objeto proporcional à finalidade declarada ou implícita na regra de competência"*.[6]

É certo que o ato administrativo que promove a constituição do crédito tributário está inserido no campo dos atos vinculados, em que a atuação discricionária do agente público é muito limitada. A segurança jurídica impõe que a norma tributária deva ser formulada com elementos precisos e determinados de modo que o aplicador do direito não possa introduzir critérios de conveniência e oportunidade na aplicação da norma ao caso concreto.

Em que pese essa diretiva do sistema, é comum ao se elaborar normas relativas à exigência de tributos, inclusive as procedimentais, recorrer-se a conceitos indeterminados ou cláusulas gerais. O princípio da razoabilidade determina, portanto, bom senso, de forma a não imprimir às medidas tomadas uma intensidade ou extensão supérflua. O excesso não milita em benefício de ninguém, sendo apenas um agravo inútil aos direitos de cada qual.

A razoabilidade, por sua vez, tem fundamento em análise valorativa, afastando condutas contrárias ao bom-senso que não estabeleçam relação racional entre a finalidade normativa e a conduta administrativa. O administrador, em suas decisões e despachos no processo administrativo, deve agir com certa margem de discricionariedade, visando a adequação da providência requerida às necessidades administrativas. Lucia Valle Figueiredo define: *"Traduz o princípio da razoabilidade a relação de congruência lógica entre o fato (o motivo) e a atuação concreta da administração."* [7]

Por outra vertente, como bem aponta a recorrente, oportuno observar que a questão foi recentemente analisada pelo STJ, por meio do REsp 813280/SC; (2006/0017398-9), Relator(a) Ministro JOSÉ DELGADO – julgamento ocorrido em 06/04/2006, DJ de 02/05/2006, p. 271, cuja ementa está assim redigida:

> *"TRIBUTÁRIO. IPI. **CRÉDITO PRESUMIDO.** INDUSTRIAL-EXPORTADOR.. RESSARCIMENTO DE PIS E COFINS EMBUTIDOS NO PREÇO DOS INSUMOS.INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS. IMPOSSIBILIDADE. LEI Nº 9.363/96. PRECEDENTES.1. "De acordo com o disposto no art. 1º da Lei 9.363/96, o benefício fiscal de ressarcimento de **crédito presumido** do IPI, como ressarcimento do PIS e da COFINS, é relativo ao **crédito** decorrente da aquisição de mercadorias que são integradas no processo de produção de produto final destinado à exportação. Portanto, inexiste óbice legal à concessão de tal **crédito** pelo fato de o produtor/exportador ter encomendado a outra empresa o beneficiamento de insumos, mormente em tal operação ter havido a*

[6] TÁCITO, Caio. "O Princípio da Legalidade: Ponto e Contraponto", *Revista de Direito Administrativo*, nº 206, São Paulo, FGV, outubro/dezembro de 1996, p. 2.
[7] FIGUEIREDO, Lucia Valle. *Curso de Direito Administrativo*, 2ª ed., Malheiros, 1985, p. 46.

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 13 / 03 / 08
Celma Maria de Albuquerque
Mat. Siape 94442

incidência do PIS/COFINS, o que possibilitará a sua desoneração posterior, independente de essa operação ter sido ou não tributada pelo IPI " (REsp nº 576857/RS, Rel. Min. Francisco Falcão, DJ de 19/12/2005). 2. "Mesmo quando as matérias-primas ou insumos forem comprados de quem não é obrigado a pagar as contribuições sociais para o PIS/PASEP, as empresas exportadoras devem obter o creditamento do IPI" (REsp nº 763521/PI, 2ª Turma, Rel. Min. Castro Meira, DJ de 07/11/2005) 3. O ***crédito presumido*** *previsto na Lei nº 9.363/96 não representa receita nova. É uma importância para corrigir o custo. O motivo da existência do* ***crédito*** *são os insumos utilizados no processo de produção, em cujo preço foram acrescidos os valores do PIS e COFINS, cumulativamente, os quais devem ser devolvidos ao industrial-exportador. 4. Precedentes das egrégias 1ª e 2ª Turmas desta Corte. 5. Recurso não-provido."*

Em tempo, apenas argumentando, ainda que se tratasse de receita, seguindo orientação do Supremo Tribunal Federal no RE 357950, Rel. Min. Marco Aurélio, publicado no D.O de 15/08/2006, há de se observar que receitas que não decorram da venda de serviços, de mercadorias, ou de mercadorias e serviços não são incluídas na base de cálculo das contribuições sociais. Veja-se a ementa a seguir:

"CONSTITUCIONALIDADE SUPERVENIENTE – ARTIGO 3º, § 1º, DA LEI Nº 9.718, DE 27 DE NOVEMBRO DE 1998 – EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 20, DE 15 DE DEZEMBRO DE 1998. O sistema jurídico brasileiro não contempla a figura da constitucionalidade superveniente.

TRIBUTÁRIO – INSTITUTOS – EXPRESSÕES E VOCÁBULOS – SENTIDO. A norma pedagógica do artigo 110 do Código Tributário Nacional ressalta a impossibilidade de a lei tributária alterar a definição, o conteúdo e o alcance de consagrados institutos, conceitos e formas de direito privado utilizados expressa ou implicitamente. Sobrepõe-se ao aspecto formal o princípio da realidade, considerados os elementos tributários.

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL – PIS – RECEITA BRUTA – NOÇÃO – INCONSTITUCIONALIDADE DO § 1º DO ARTIGO 3º DA LEI Nº 9.718/98. A jurisprudência do Supremo, ante a redação do artigo 195 da Carta Federal anterior à Emenda Constitucional nº 20/98, consolidou-se no sentido de tomar as expressões receita bruta e faturamento como sinônimas, jungindo-as à venda de mercadorias, de serviços ou de mercadorias e serviços. É inconstitucional o § 1º do artigo 3º da Lei nº 9.718/98, no que ampliou o conceito de receita bruta para envolver a totalidade das receitas auferidas por pessoas jurídicas, independentemente da atividade por elas desenvolvida e da classificação contábil adotada."

Portanto, diante da doutrina e da jurisprudência colhidas, e por entender que o valor recebido do crédito presumido de IPI não compõe a base de cálculo da Cofins, relativamente a essa matéria, assiste razão à contribuinte.

Do alargamento da base de cálculo da Cofins

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 13 / 03 / 08
Celma Maria de Albuquerque
Mat. Siape 94442

Finalmente, alega a contribuinte que é inconstitucional o alargamento da base de cálculo da Cofins.

Essa discussão gira em torno da aplicabilidade ou não da Lei nº 9.718/98 relativamente à **base de cálculo.** Com efeito, antes do advento da Lei nº 9.718/98, a Cofins, em razão das disposições da Lei Complementar nº 70/91, incidia sobre o faturamento, assim definido como a receita de venda de mercadorias, prestação de serviços ou venda de mercadorias e prestação de serviços.

Com o advento da Lei nº 9.718/98, a base de cálculo da referida contribuição foi ampliada, e passou a incidir sobre qualquer receita (receita bruta), mesmo aquelas que não se enquadram no conceito de faturamento:

Lei nº 9.718/98:

> *"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."*

Quanto à inclusão na base de cálculo de receitas financeiras e outras estranhas à atividade da empresa, em razão da recente sentença proferida pelo Pleno do Supremo Tribunal Federal acerca da inconstitucionalidade do § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718/98, entendo serem pertinentes as alegações da recorrente. Tal entendimento encontra-se referenciado no encerramento do julgamento (RE 390840/MG) proferido pelo Supremo Tribunal Federal – STF, relativo ao art. 3º, § 1º, da Lei nº 9.718/98, que transitou em julgado em 29/09/2006.

O RE 390840/MG, apreciado na sessão plenária do Supremo Tribunal Federal de 09/11/2005, relatado pelo Ministro Marco Aurélio, foi julgado e decidido consoante a seguinte ementa:

> *"CONSTITUCIONALIDADE SUPERVENIENTE - ARTIGO 3º, § 1º, DA LEI Nº 9.718, DE 27 DE NOVEMBRO DE 1998 - EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 20, DE 15 DE DEZEMBRO DE 1998. O sistema jurídico brasileiro não contempla a figura da constitucionalidade superveniente. TRIBUTÁRIO - INSTITUTOS - EXPRESSÕES E VOCÁBULOS - SENTIDO. A norma pedagógica do artigo 110 do Código Tributário Nacional ressalta a impossibilidade de a lei tributária alterar a definição, o conteúdo e o alcance de consagrados institutos, conceitos e formas de direito privado utilizados expressa ou implicitamente. Sobrepõe-se ao aspecto formal o princípio da realidade, considerados os elementos tributários. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL - PIS - RECEITA BRUTA - NOÇÃO - INCONSTITUCIONALIDADE DO § 1º DO ARTIGO 3º DA LEI Nº 9.718/98. A jurisprudência do Supremo, ante a redação do artigo 195 da Carta Federal anterior à Emenda Constitucional nº 20/98,*

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 13 / 03 / 08
Celma Maria de Albuquerque
Mat. Siape 94442

consolidou-se no sentido de tomar as expressões receita bruta e faturamento como sinônimas, jungindo-as à venda de mercadorias, de serviços ou de mercadorias e serviços. É inconstitucional o § 1º do artigo 3º da Lei nº 9.718/98, no que ampliou o conceito de receita bruta para envolver a totalidade das receitas auferidas por pessoas jurídicas, independentemente da atividade por elas desenvolvida e da classificação contábil adotada."

A decisão teve a seguinte votação:

"Decisão: O Tribunal, por unanimidade, conheceu do recurso extraordinário e, por maioria, deu-lhe provimento, em parte, para declarar a inconstitucionalidade do § 1º do artigo 3º da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, vencidos, parcialmente, os Senhores Ministros Cezar Peluso e Celso de Mello, que declaravam também a inconstitucionalidade do artigo 8º e, ainda, os Senhores Ministros Eros Grau, Joaquim Barbosa, Gilmar Mendes e o Presidente (Ministro Nelson Jobim), que negavam provimento ao recurso. Ausente, justificadamente, a Senhora Ministra Ellen Gracie. Plenário, 09.11.2005."

No voto condutor da mencionada sentença foi reproduzido o art. 2º da Lei nº 9.718/98, no qual está definida a base de cálculo da contribuição para o PIS e da Cofins como sendo o faturamento. Assim se manifesta do Ministro relator:

"Tivesse o legislador parado nessa disciplina, aludindo a faturamento sem dar-lhe, no campo da ficção jurídica, conotação discrepante da consagrada por doutrina e jurisprudência, ter-se-ia solução idêntica à concernente à Lei nº 9.715/98. Tomar-se-ia o faturamento tal como veio a ser explicitado na Ação Declaratória de Constitucionalidade nº 1-1/DF, ou seja, a envolver o conceito de receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviços. Respeitado estaria o Diploma Maior ao estabelecer, no inciso I do artigo 195, o cálculo da contribuição para o financiamento da seguridade social devida pelo empregador, considerado o faturamento. Em última análise, ter-se-ia a observância da ordem natural das coisas, do conceito do instituto que é o faturamento, caminhando-se para o atendimento da jurisprudência desta Corte."

Após digressão acerca da jurisprudência do próprio Pretório Excelso, retoma o Ministro à Lei nº 9.718/98, completando:

"Então, após mencionar a jurisprudência da Corte sobre a valia dos institutos, dos vocábulos e expressões constantes dos textos constitucionais e legais e considerada a visão técnico-vernacular, volto à Lei nº 9.718/98, salientando, como retratado acima, constar do artigo 2º a referência a faturamento. No artigo 3º, deu-se enfoque todo próprio, definição singular ao instituto faturamento, olvidando-se a dualidade faturamento e receita bruta de qualquer natureza, pouco importando a origem, em si, não estar revelada pela venda de mercadorias, de serviços, ou de mercadorias e serviços."

E mais adiante, continua, após reproduzir o texto do art. 3º:

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 13 / 03 / 08
Celma Maria de Albuquerque
Mat. Siape 9...

> *"Não fosse o § 1º que se seguiu, ter-se-ia a observância da jurisprudência desta Corte, no que ficara explicitado, na Ação Declaratória de Constitucionalidade nº 1-1/DF, a sinonímia dos vocábulos 'faturamento' e 'receita bruta'. Todavia, o § 1º veio a definir esta última de forma toda própria."*

Após transcrever o § 1º do art. 3º, arremata:

> *"O passo mostrou-se demasiadamente largo, olvidando-se, por completo, não só a Lei Fundamental como também a interpretação desta já proclamada pelo Supremo Tribunal Federal. Fez-se incluir no conceito de receita bruta todo e qualquer aporte contabilizado pela empresa, pouco importando a origem, em si, e a classificação que deva ser levada em conta sob o ângulo contábil.*
>
> *(...)*
>
> *A constitucionalidade de certo diploma legal deve se fazer presente de acordo com a ordem jurídica em vigor, da jurisprudência, não cabendo reverter a ordem natural das coisas. Daí a inconstitucionalidade do § 1º do artigo 3º da Lei nº 9.718/98. Nessa parte, provejo o recurso extraordinário e com isso acolho o segundo pedido formulado na inicial, ou seja, para assentar como receita bruta ou faturamento o que decorra quer da venda de mercadorias, quer da venda de serviços ou de mercadorias e serviços, não se considerando receita de natureza diversa. Deixo de acolher o pleito de compensação de valores, porque não compôs o pedido inicial."*

Destarte, há de se observar que consoante dispõe o inciso I do parágrafo único do art. 2º da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, que regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal, nos processos administrativos, serão observados, entre outros os critérios de atuação conforme a lei e o Direito, devendo a Administração Pública, segundo dispõe o *caput*, obedecer, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e principalmente o da eficiência.

Pelo princípio da celeridade, implícito no de eficiência, não compete ao julgador administrativo dar seqüência a exigência de crédito tributário que esteja arrimado em norma sabidamente afastada do mundo jurídico, com efeitos *ex tunc*, pela Corte constitucional. Seria de extremo *non sense* e mais que isso, ofensivo aos princípios acima citados da Lei nº 9.784/99, manter a exigência tributária, remetendo a contribuinte a duas vertentes possíveis: ou socorrer-se da proteção judicial, levando os cofres públicos a pagar por essa teimosia irracional de exigir tributo indevido, via ônus da sucumbência ou, extinguindo o crédito tributário exigido, submeter-se à *via crusis* do *solve et repete*.

Não bastasse a fundamentação acima, cabe lembrar o disposto no art. 4º, parágrafo único, do Decreto nº 2.346/1997, assim redigido:

> *"Art. 4º Ficam o Secretário da Receita Federal e o Procurador-Geral da Fazenda Nacional, relativamente aos créditos tributários, autorizados a determinar, no âmbito de suas competências e com base em decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal que declare a inconstitucionalidade de lei, tratado ou ato normativo, que:*

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 13 / 03 / 08
Celma Maria de Albuquerque
Mat. Siape 91442

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

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

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

(...)

IV - sejam formuladas desistências de ações de execução fiscal.

Parágrafo único. Na hipótese de crédito tributário, quando houver impugnação ou recurso ainda não definitivamente julgado contra a sua constituição, devem os órgãos julgadores, singulares ou coletivos, da Administração Fazendária, afastar a aplicação da lei, tratado ou ato normativo federal, declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal."

O Decreto nº 4.176, de 28/03/2002, que estabelece normas e diretrizes para a elaboração, a redação, a alteração, a consolidação e o encaminhamento ao Presidente da República de projetos de atos normativos de competência dos órgãos do Poder Executivo Federal, ao regulamentar a Lei Complementar nº 95/1998, determina a forma técnica de redação consoante no art. 23, inciso III, alínea "c", sendo que para a obtenção de ordem lógica os parágrafos deverão expressar os aspectos complementares à norma enunciada no *caput* do artigo e as exceções à regra por este estabelecida, conforme se confere a seguir:

"Da Redação

Art. 23. As disposições normativas serão redigidas com clareza, precisão e ordem lógica, observado o seguinte:

III - para a obtenção de ordem lógica:

(...)

c) expressar por meio dos parágrafos os aspectos complementares à norma enunciada no caput do artigo e as exceções à regra por este estabelecida."

Analisando-se o art. 4º do Decreto nº 2.346/97 tem-se que o disposto no *parágrafo único* se constitui em uma exceção à regra estabelecida no *caput*, pelo simples motivo de o *caput* referir-se a órgãos diversos dos citados no parágrafo único, sem que exista qualquer liame de subordinação ou mesmo coordenação entre os citados órgãos para aplicação de seus termos.

Outrossim, julgo equivocada a interpretação adotada por alguns para o art. 4º, parágrafo único, deste mesmo decreto, no sentido de que a não aplicação de lei, tratado ou ato normativo federal, por órgão julgador, singular ou coletivo, da Administração Fazendária, só é possível quando houver a declaração de inconstitucionalidade do dispositivo pelo Supremo Tribunal Federal em ação direta. O que o referido dispositivo estabelece é que, quando houver a declaração de inconstitucionalidade de lei, tratado ou ato normativo federal pelo Supremo Tribunal Federal, o órgão julgador deve afastar-lhe a aplicação. O dispositivo veicula um mandamento peremptório, de observância obrigatória e inafastável. Declarada a

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 13 / 03 / 08
Colma Maria de Albuquerque
Mat. Siape 94442

inconstitucionalidade, pelo Supremo Tribunal Federal, do dispositivo, fica vedada sua aplicação pelo órgão julgador.

O art. 4º, parágrafo único, há de ser interpretado de forma sistemática e integrada ao art. 1º. As hipóteses tratadas nos citados dispositivos são diversas. Enquanto o art. 4º trata de hipótese de declaração de inconstitucionalidade em ação direta, o art. 1º refere-se à mera interpretação do texto constitucional, o que impede se os trate como disposições inconciliáveis, conforme antiga lição de Carlos Maximiliano:

> *"Verifique se os dois trechos se referem a hipóteses diferentes, espécies diversas. Cessa, nesse caso, o conflito; porque cada um tem sua esfera de atuação especial, distinta, cujos limites o aplicador arguto fixará precisamente."*
>
> *Disso resulta que, segundo as disposições do Decreto n. 2.346/97, declarada, em ação direta, a inconstitucionalidade de lei, tratado ou ato normativo federal pelo Supremo Tribunal Federal, fica vedado ao órgão julgador aplicá-lo (art. 4°, p. único), o que não significa, de modo algum, que quando a declaração de inconstitucionalidade não se der em ação direta, a orientação da Corte Suprema não deva ser observada. Nestas situações é que se aplica o art. 1o, devendo o órgão julgador observar em seus julgados a orientação fixada pela jurisprudência da Corte Suprema."*

Portanto, o art. 3º, § 1º, da Lei nº 9.718/98, ao prever a tributação de receitas que não se enquadram no conceito de faturamento pelo PIS e pela Cofins, contrariou o art. 195, I, da CF/88, que somente autorizava a tributação de receitas que se enquadrassem no conceito de faturamento, isto é, somente aquelas decorrentes da venda de mercadorias ou da prestação de serviços.

Compulsando os autos, verifica-se dos demonstrativos apresentados pela fiscalização, a inclusão indevida de "**Variação Cambial**" (linha 7), "**Juros Ativos**" (linha 9), e " **Aplicações Financeiras**" (linha 11), valores estes que devem ser excluídos da base de cálculo.

Conclusão:

Por todo o exposto, voto no sentido de dar parcial provimento ao recurso desta forma, para:

i. manter o lançamento da competência de julho/2001, por ausência de prova;

ii. não considerar a espontaneidade dos pagamentos/compensações efetuados pela contribuinte em 18/07/2002, ressalvando que os mesmos já foram devidamente imputados aos valores devidos nos respectivos períodos, conforme consta da decisão recorrida;

iii. reconhecer a não inclusão na base de cálculo do PIS/Cofins do ressarcimento dessas contribuições pelo crédito presumido do IPI dos produtos destinados à exportação;

iv. excluir da base de cálculo a variação cambial, os juros ativos e as receitas financeiras, por não fazerem parte do conceito de receita bruta operacional.

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 13 / 03 / 08
Celma Maria de Albuquerque
Mat. Siape 94442

Quanto à parcela remanescente do crédito tributário, deve ser exigida, acrescida dos consectários legais, de vez que os mesmos encontram-se expressamente estabelecidos em lei. A multa relativa ao lançamento de ofício no art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96 e os juros de mora, com base na taxa Selic, no art. 13 da Lei nº 9.065, de 1995, c/c o art. 61, § 3º, da Lei nº 9.430, de 1996.

Sala das Sessões, em 13 de dezembro de 2007.

MARIA TERESA MARTÍNEZ LÓPEZ