



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

Processo n° 13005.000520/2005-37
Recurso n° 238.414 Especial do Procurador
Acórdão n° **9303-001.783 – 3ª Turma**
Sessão de 09 de novembro de 2011
Matéria PIS
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado CALÇADOS ANDREZA S/A

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2001 a 31/12/2004

PIS. BASE DE CÁLCULO NA VIGÊNCIA DA LEI 10.637. CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. INCLUSÃO.

A partir do período de apuração correspondente ao mês de dezembro de 2002, quando entram em vigor as disposições da Lei 10.637, que restabelece como base de cálculo da contribuição PIS a totalidade das receitas auferidas, o valor correspondente ao benefício fiscal instituído pela Lei 9.363, receita que é, inclui-se naquela base.

Recurso Especial do Procurador Provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, pelo voto de qualidade, em dar provimento ao recurso especial. Vencidos os Conselheiros Nanci Gama, Rodrigo Cardozo Miranda, Francisco Maurício Rabelo de Albuquerque Silva, Maria Teresa Martínez López (Relatora) e Susy Gomes Hoffmann, que negavam provimento. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Júlio César Alves Ramos.

Otacílio Dantas Cartaxo - Presidente

Maria Teresa Martínez López - Relatora

Júlio César Alves Ramos - Redator Designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Henrique Pinheiro Torres, Nanci Gama, Júlio César Alves Ramos, Rodrigo Cardozo Miranda, Rodrigo da Costa Pôssas, Francisco Maurício Rabelo de Albuquerque Silva, Corintho Oliveira Machado, Maria Teresa Martínez López, Susy Gomes Hoffmann e Otacílio Dantas Cartaxo.

Relatório

Cuida-se da análise do Recurso Especial de divergência, interposto tempestivamente pela Procuradoria da Fazenda Nacional contra o Acórdão nº 202-18.614, com fundamento no art. 7º, I, do Regimento Interno da CSRF (RICSRF) aprovado pela Portaria MF nº 147/2007.

A ementa da decisão recorrida possui a seguinte redação:

Assunto: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2001 a 31/12/2004

CRÉDITO PRESUMIDO. COFINS E IPI. INCONSTITUCIONALIDADE DO § 1º, DO ART. 32 DA LEI Nº 9.718/98 DECLARADA PELO STF. IMPOSSIBILIDADE DE INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO DA CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS.

O crédito presumido do ICMS e do IPI são parcelas relacionadas à redução de custos e não à obtenção de receita nova oriunda do exercício da atividade empresarial. Por decisão definitiva proferida pelo STF, deve ser afastada a inclusão na base de cálculo da contribuição ao PIS e da Cofins das parcelas relativas ao crédito presumido do ICMS e do IPI, por não se constituírem em receitas decorrentes da venda de mercadorias, de serviços ou de mercadorias e serviços.

Recurso provido.

As controvérsias suscitadas inicialmente cingiram-se às questões da natureza jurídica dos créditos presumidos de ICMS e de IPI (se são ou não enquadrados no conceito de receita) e quanto à possibilidade de os órgãos administrativos de julgamento estenderem a aplicação aos demais contribuintes de decisão definitiva sobre a inconstitucionalidade de lei proferida pelo STF em sede de controle difuso.

Pretende a Recorrente seja revisto o julgado, no que por unanimidade cancelou o tributo exigido com base no art. 3º, § 1º, da Lei nº 9.718/98 como também na exclusão do conceito de receita.

Para tanto alega a recorrente: (SIC) “*Saliente-se, por fim, que parte do auto de infração foi lavrado na vigência da Lei nº 10.833/03, legislação esta que não foi declarada inconstitucional pelo Col. STF, nem mesmo em controle difuso. Deste modo, urge que esta Eg. CSRF, caso não acolha a argumentação da União sobre a constitucionalidade da Lei nº 9.718/98, mantenha a parte da autuação posterior à vigência da Lei nº 10.833/03 - (termo inicial - 01 de fevereiro de 2004 isto é, após a duração da anterioridade nonagesimal, contada a*

partir da publicação da Medida Provisória nº 135, de 30 de outubro de 2003, posteriormente convertida na Lei nº 10.833/03)”.

Por meio do Despacho nº 2101-123, o recurso foi admitido parcialmente. Nesse sentido, consta do mencionado despacho:

Do exame dos elementos constitutivos dos autos, verifica-se que restou comprovada a divergência relativa a extensão administrativa dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade do art. 3º, § 1º da Lei nº 9.718/98.

E mais:

Em face do exposto:

a) NEGO SEGUIMENTO ao recurso especial quanto à questão da natureza da cessão de créditos do ICMS.

b) DOU SEGUIMENTO PARCIAL ao recurso especial quanto às questões da extensão administrativa da declaração de inconstitucionalidade do art. 3º, § 1º, da Lei nº 9.718/98 e à natureza do ressarcimento de Crédito presumido do IPI.

O contribuinte apresentou contrarrazões às fls. 469/495. Pede para que seja desprovido o recurso especial de forma a manter a decisão recorrida. Entre as razões aduz (SIC): *“15. Como regra geral, tais créditos são descontados do valor da aludida contribuição devido pelo contribuinte (cf. art. 3º c/c art. 2º da Lei nº 10.637/2002). Nos casos, entretanto, em que as receitas são imunes (como na espécie, em que a petionária realiza exportações), a legislação permite "a compensação com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal", ou, subsidiariamente, "o seu ressarcimento em dinheiro" (art. 5º, §1º, inc. II e §2º da Lei nº 10.637/2002).” 16. Não obstante, qualquer que seja a forma de seu aproveitamento, tais créditos são, sempre, instrumentos para a recuperação das contribuições recolhidas e inseridas no preço dos insumos. Não são, portanto, receitas, como vem expresso no art. 3, §10 da Lei nº 10.833/2003, aplicável à contribuição para o PIS, por força do art. 15, inc. I da mesma norma, verbis (...)*

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Maria Teresa Martinez López, Relatora

O recurso especial de divergência da Fazenda Nacional na parte em que foi admitido, atende aos requisitos legais e dele tomo conhecimento.

Conforme relatado, as matérias postas em discussão dizem respeito à:

I) extensão administrativa da declaração de inconstitucionalidade do art. 3º, § 1º, da Lei nº 9.718/98 e;

Isto porque, visando prestigiar os princípios da celeridade processual e o da segurança jurídica, além de buscar diminuir a litigiosidade das pretensões envolvendo a Fazenda Nacional, o já Regimento Interno do Conselho de Contribuintes, através da Portaria MF nº 147, de 25 de junho de 2007, introduziu a possibilidade do Tribunal Administrativo aplicar às lides que lhe são submetidas as decisões do Supremo Tribunal proferida em sede de controle difuso de constitucionalidade, desde que seja oriunda do Pleno da Suprema Corte. A inovação veio prescrita no art. 49, parágrafo único, inc. I daquele Regimento, verbis:

“Art. 49. No julgamento de recurso voluntário ou de ofício, fica vedado aos Conselhos de Contribuintes afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

Parágrafo único. O disposto no caput não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo:

I - que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão plenária definitiva do Supremo Tribunal Federal; (...).”(original sem destaque)

Ressalte-se que o dispositivo acima não está deferindo ao órgão administrativo a competência de afastar a aplicação de norma cogente sob o pejo de inconstitucionalidade, o que não seria possível por força a separação dos Poderes Constituídos, nos termos, inclusive, da jurisprudência sumulada do órgão administrativo.

Na hipótese, o afastamento da norma tida como inconstitucional foi realizada por quem tem competência institucional para tanto, no caso o Supremo Tribunal Federal. O Regimento apenas autoriza a aplicação dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade havida pelo Pleno do STF aos casos submetidos ao Conselho de Contribuintes.

E que não se alegue que a decisão plenária do Supremo Tribunal mencionada no art. 49, p. único, I do Regimento se refere apenas a decisão oriunda do controle concentrado de constitucionalidade, cujos efeitos são notoriamente *erga omnes* e vinculantes.

Não é mais a decisão do Senado que confere eficácia geral ao julgamento do Supremo. A própria decisão da Suprema Corte contém essa força normativa.

Ressalte-se, ainda, o fato de a adoção da sistemática da súmula vinculante pela Emenda Constitucional nº 45/2004 reforça a noção de superação da exclusividade do ritual enunciado no referido art. 52-X, da Constituição Federal, para conferir efeito vinculante *erga omnes* às decisões plenárias e definitivas do Egrégio Supremo Tribunal Federal declaratórias de inconstitucionalidade.

A institucionalização desse novo instituto constitucional inequivocamente atribui ao próprio Supremo Tribunal Federal tal faculdade, sem qualquer interferência do Senado Federal e irrelevante a natureza do processo em que se perfizer, de conhecimento direto ou incidente.

De fato. Tal entendimento encontra-se referenciado no encerramento do julgamento (RE 390840/MG) proferido pelo Supremo Tribunal Federal – STF, relativo ao artigo 3º, § 1º da Lei nº 9.718/98, que transitou em julgado em 29/09/2006.

E mais.

Em 28.05.2009 foi publicada a Lei nº 11.941/09, a qual, em seu artigo 79, inciso XII, revogou o inciso I do artigo 3º da Lei nº 9.718/98, que determinava a incidência do PIS e da COFINS sobre a totalidade das receitas auferidas pelas empresas, e não apenas sobre os valores relativos ao seu faturamento, decorrente da venda de bens e serviços.

No mais, tenho me posicionado no sentido de que o ressarcimento do crédito presumido de IPI, não é receita.

II) Crédito presumido – natureza jurídica:

A matéria pode ser vista sob duas correntes. A primeira defende tratar-se de ressarcimento de tributo e a segunda de uma subvenção governamental destinada a incentivar as exportações de manufaturas brasileiras.

Qualquer das hipóteses, penso razoável se defender a não inclusão na base de cálculo, dos valores recebidos, a título de crédito presumido. Explico:

A primeira corrente, se direciona pela literalidade legislativa. A legislação que rege a matéria é expressa ao caracterizar o crédito presumido de IPI como tendo a natureza jurídica de ressarcimento de tributo, *in litteris*:

Art. 1º A empresa produtora e exportadora de mercadorias nacionais fará jus a crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados, como ressarcimento das contribuições de que tratam as Leis Complementares n.ºs 7, de 7 de setembro de 1970, de 3 de dezembro de 1970, e 70, de 30 de dezembro de 1991, incidentes sobre as respectivas aquisições, no mercado interno, de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, para utilização no processo produtivo.

O ressarcimento de parcela de tributo anteriormente pago não é passível de ser considerado como receita, unicamente porque se trata de parcela de tributo que compôs o custo dos insumos adquiridos, mesmo que de forma presumida, o qual deixou de ser devido por força de lei. Deixando de ser devido o tributo anteriormente pago, via preço, entendo não poder tal parcela receber o tratamento de componente da base de cálculo das mesmas contribuições nas quais teve origem.

Neste caso, portanto, não há que se falar em auferimento de receitas, mas em restituição de tributos anteriormente recolhidos, conforme destaca JOSÉ ANTÔNIO MINATEL.²

“o ressarcimento de tributos, como incentivo fiscal, equivale ao mecanismo de recuperação de custos ou de despesas, portanto não se enquadra no conceito de receita, não revela disponibilidade, por isso não é passível de sua tributação isolada.”

Assim, em sendo mero instrumento de restituição de tributos anteriormente recolhidos, não resultando “*quer da venda de mercadorias, quer da venda de serviços ou de mercadorias e serviços*”, o “*crédito presumido de IPI*” não integra a base de cálculo do PIS, nos termos em que fixada pela Lei nº 9.718/98.

Uma segunda corrente, na qual me filio, vai de encontro com a essência jurídica da matéria. Defendem tratar-se de uma concessão governamental destinada a incentivar as exportações de manufaturas brasileiras. O incentivo consiste na concessão de um crédito presumido, calculado de acordo com uma fórmula rígida estabelecida pela lei, não importando em restituição de contribuições incidentes direta e exclusivamente sobre cada aquisição.

Neste caso, também há de se defender a não inclusão dos valores pagos, na base de cálculo das contribuições sociais.

O crédito presumido se apresenta, pois, 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, parágrafo 3º).

Quer uma ou outra definição, o importante é no meu sentir, que a análise recaia sob o ponto de vista racional em sintonia com a aplicação do princípio da razoabilidade que deve nortear o bom intérprete da norma legislativa³. **Não é razoável proceder à tributação daquilo que o Estado dá como um incentivo às exportações.** O princípio da 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”.⁴

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 à 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,

³ Estabelece o art. 2º da lei nº 9.784/99 - A Administração Pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade (...)

⁴ TÁCITO, Caio. “O Princípio da Legalidade: Ponto e Contraponto”, *Revista de Direito Administrativo*, nº 206, São Paulo, FGV, outubro/dezembro de 1996, p. 2.

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.”⁵

A Lei nº 10.637/2002 confirma o entendimento de que tais créditos (ressarcimento de IPI) são mera recuperação de custos, não se constituindo em receita, e, conseqüentemente, não integrando a base de cálculo do PIS. Nesse sentido, o art. 3º da Lei nº 10.637/2002, que instituiu o regime não-cumulativo do PIS, permite ao contribuinte registrar créditos calculados em razão dos insumos aplicados no processo produtivo.

CONCLUSÃO

Em razão do acima exposto voto no sentido de negar provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional.

Maria Teresa Martínez López

Voto Vencedor

Conselheiro Júlio César Alves Ramos, Redator Designado

Designou-me o Presidente para redigir o acórdão que, pelo voto de qualidade, reverteu a decisão recorrida dando provimento ao apelo fazendário.

Assim entendeu a maioria qualificada, porque, como bem descrito no Relatório, que adoto, trata-se de período não mais alcançado pela Lei 9.718/98. Destarte, não é obrigatória a aplicação da decisão do STF que impediria a tributação pretendida.

Para os períodos posteriores àquela lei, vigentes já as determinações da Lei 10.637, somente se pode afastá-la se entender-se, como o faz a relatora, não se tratar de receita tributável.

Assim, no entanto, não penso. A matéria já foi objeto de recente decisão neste colegiado, que me limito a transcrever em seguida:

A complexidade da definição da natureza jurídica da parcela objeto da autuação ressalta do fato que procurei demonstrar no relatório: tanto a PFN,

⁵ FIGUEIREDO, Lucia Valle. *Curso de Direito Administrativo*, 2ª ed., Malheiros, 1985, p. 46.

recorrente, quando a recorrida valem-se dos ensinamentos do mesmo consagrado doutrinador para chegar a conclusões diametralmente opostas quanto à tributação da parcela.

A que veio a prevalecer nesta instância especial afirma-a subvenção e conclui que “como tal” receita não é. Ouso, no entanto, divergir dessa conclusão, valendo-me de considerações expendidas quando do julgamento de caso específico de subvenção.

Ainda que ali se tratasse da COFINS, são elas inteiramente aplicáveis ao PIS na regência da Lei 9.718, pelo que peço licença para transcrevê-las:

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

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

Art. 44. Integram a receita bruta operacional:

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

II - O resultado auferido nas operações de conta alheia;

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

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

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

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

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

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

III - prêmio na emissão de debêntures;

IV - lucro na venda de ações em tesouraria.

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

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

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

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

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

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

Mais adiante em seu item 2.14:

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

Resta ainda definir se essa inclusão das subvenções no resultado operacional, se de custeio, e não-operacional, se para investimento, implica sua tributação pela COFINS, após a edição da Lei nº 9.718/98. É que entendem alguns que, mesmo integrando o resultado operacional, não se conformariam a um conceito de receitas, mais restritivo, que exigiria uma efetiva contraprestação em bens ou serviços por parte da recebedora dos recursos. Essa linha de raciocínio pretende estabelecer uma distinção entre acréscimo patrimonial, o gênero, e receitas, definindo-as como espécie daquele, que incluiria ainda as recuperações de despesas, as subvenções e as doações. Pode-se encontrar na literatura contábil exemplo (embora aparentemente isolado) de tal definição, na seguinte conceituação³

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

³ JUDÍCIUS, Sérgio de. *Teoria da Contabilidade*. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 1986. p.127

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

10.16.2 - REGISTRO CONTÁBIL

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

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

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

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

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

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

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

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

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

c) o prêmio recebido na emissão de debêntures;

d) as doações e as subvenções para investimento.

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

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

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

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

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

SEÇÃO VI

O PRINCÍPIO DA COMPETÊNCIA

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

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

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

§ 3º - As receitas consideram-se realizadas:

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

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

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

IV – no recebimento efetivo de doações e subvenções.

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

1.4 - Dos objetivos da Contabilidade

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

O tema, tão claro no quadrante científico, comporta comentários mais minuciosos quando direcionado aos objetivos concretos perseguidos na aplicação da Contabilidade a uma Entidade em particular. Adentramos, no caso, o terreno operacional, regulado pelas normas. Assim, ouve-se com frequência dizer que um dos objetivos da Contabilidade é o acompanhamento da evolução econômica e financeira de uma Entidade. No caso, o adjetivo “econômico” é empregado para designar o processo de formação de resultado, isto é, as mutações quantitativo-

qualitativas do patrimônio, as que alteram o valor do Patrimônio Líquido, para mais ou para menos, correntemente conhecidas como “receitas” e “despesas”. Já os aspectos qualificados como “financeiros” concernem, em última instância, aos fluxos de caixa.

E mais adiante:

2.6.1 - As variações patrimoniais e o Princípio da Competência

A compreensão do cerne do Princípio da COMPETÊNCIA está diretamente ligada ao entendimento das variações patrimoniais e sua natureza. Nestas encontramos duas grandes classes: a daquelas que somente modificam a qualidade ou a natureza dos componentes patrimoniais, sem repercutirem no montante do Patrimônio Líquido, e a das que o modificam. As primeiras são denominadas de “qualitativas”, ou “permutativas”, enquanto as segundas são chamadas de “quantitativas”, ou “modificativas”. Cumpre salientar que estas últimas sempre implicam a existência de alterações qualitativas no patrimônio, a fim de que permaneça inalterado o equilíbrio patrimonial.

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

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

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

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

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

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

Inescapável, por isso, a conclusão: o crédito presumido do IPI instituído pela Lei 9.363 é receita e teria de ser incluído na base de cálculo do PIS se mantida a

vigência plena da Lei 9.718, isto é, se a sua base de cálculo fosse mesmo a “totalidade das receitas auferidas”.

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

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

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

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

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

Com essas considerações, o Colegiado acolheu o apelo fazendário para restaurar a tributação que havia sido afastada pela Câmara recorrida referente aos períodos de apuração janeiro de 2001 a dezembro de 2004 todo ele regido já pela Lei 10.637/2002.

E esse é o acórdão que me coube redigir.

Júlio César Alves Ramos