ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 13005.000521/2005-81

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

Processo nº	13005.000521/2005-81
Recurso nº	Especial do Procurador
Acórdão nº	**9303-004.663 – 3ª Turma**
Sessão de	15 de fevereiro de 2017
Matéria	COFINS
Recorrente	FAZENDA NACIONAL
Interessado	CALÇADOS ANDREZA S/A

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

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

Ementa:

Recurso Especial de Divergência. Admissibilidade.

A admissibilidade de Recurso Especial de divergência está condicionada à demonstração de que outro Colegiado do CARF ou dos extintos Conselhos de Contribuintes, julgando matéria similar, tenha interpretado a mesma legislação de maneira diversa da assentada no acórdão recorrido.

Conseqüentemente, não há que se falar divergência jurisprudencial, quando estão em confronto situações diversas, que atraem incidências específicas, cada qual regida por legislação própria.

Da mesma forma, se os acórdãos apontados como paradigma só demonstram divergência com relação a um dos fundamentos assentados no acórdão recorrido e o outro fundamento, por si só, é suficiente para a manutenção do *decisum*, não há como se considerar demonstrada a necessária divergência de interpretação.

Recurso Especial Não Conhecido

CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. INCONSTITUCIONALIDADE DO § 1º DO ART. 3º DA LEI Nº 9.718/98 DECLARADA PELO STF. IMPOSSIBILIDADE DE INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO DA COFINS.

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Especial da Fazenda Nacional quanto à natureza do ressarcimento de crédito presumido do IPI e, no mérito, por maioria de votos, na parte conhecida, em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Júlio César Alves Ramos que lhe deu provimento e, também, Andrada Márcio Canuto Natal e Rodrigo da Costa Pôssas, que lhe deram provimento parcial.

(assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas - Presidente em Exercício

(assinado digitalmente)

Demes Brito - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Rodrigo da Costa Pôssas, Júlio César Alves Ramos, Tatiana Midori Migiyama, Andrada Márcio Canuto Natal, Demes Brito, Érika Costa Camargos Autran, Charles Mayer de Castro Souza e Vanessa Marini Cecconello.

Relatório

Trata-se de Recurso Especial de divergência interposto pela Fazenda Nacional com fundamento no art. 7, I, *c/c* art. 15, ambos do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais aprovado pela Portaria MF n.° 147, de 25 de junho de 2007, a época da interposição do Recurso, contra ao acórdão nº **202-16.615,** proferido pela 2º Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, que decidiu em dar provimento ao Recurso Voluntário, para excluir da base de calculo da COFINS as receitas oriundas de subvenções estaduais (ICMS) destinadas a Contribuinte pelo Estado do Rio Grande do Sul e as receitas oriundas do credito presumido de IPI.

Transcrevo, inicialmente, excerto do relatório da decisão de primeiro grau:

> *"Contra a contribuinte retromencionada foi lavrado o Auto de Infração de fls. 03/08, com exigência de Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social — Cofins, nos períodos de apuração compreendidos entre os meses de janeiro de 2001 e dezembro de 2004.*

As irregularidades fiscais constante do auto de infração estão discriminadas no Relatório de Ação Fiscal, fls. 09/11, nas planilhas, fls. 12/15 e nos demonstrativos, fis. 16/24, que as relatam como falta de recolhimento da contribuição, sendo os valores apurados em decorrência da não adição h. base de cálculo da contribuição de valores referentes ao crédito presumido de IPI e cessão de créditos de ICMS, tendo como base legal os arts. 1 2 e 39 da Lei Complementar nº 07/70; art. 2 2, inciso I, art. 82, inciso I, e art. 92 da Lei n2 9.715/98; arts. 22 e 32 da Lei n2 9.718/98; arts. 1 2, 32 e 42 da Lei n2 10.637/2002; art. 6 2 da NE Corat/Cofis/Cosit n 2 4/2004".

Na Descrição dos Fatos e Enquadramentos Legais (fl. 05) a autoridade lançadora registra que em procedimento de verificações obrigatórias foram constatadas divergências entre os valores declarados e os valores escriturados. Cientificada da autuação em 07/11/2001, conforme fl. 04.

O Acórdão restou assim ementado:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

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

CRÉDITO PRESUMIDO. ICMS E IPI. INCONSTITUCIONALIDADE DO § 1º DO ART. 3º DA LEI Nº 9.718/98 DECLARADA PELO STF. IMPOSSIBILIDADE DE INCLUSÃO NA BASE DE CALCULO DA COFINS.

O crédito presumido do ICMS e do IPI são parcelas relacionadas A. 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.

Não conformada com tal decisão, a Fazenda Nacional interpõe o presente Recurso, sustentando que o acórdão recorrido ao dar provimento ao Recurso para excluir da base de calculo da COFINS, receitas oriundas de subvenções estaduais (ICMS) e as receitas oriundas do credito presumido de IPI, segundo a fundamentação do acórdão, tais receitas não estariam enquadradas no conceito de faturamento (acepção restrita) conforme preconizado nas recentes decisões do STF (RE 390.840). Por isso, valendo-se da declaração de inconstitucionalidade proferida, ainda que na via difusa, pelo Pretório Excelso, a Câmara *a quo* exclui da base de cálculo da COFINS as referidas rubricas. E que não é esta a melhor solução, pois, mesmo depois das decisões do STF, as receitas em questão podem ser consideradas receitas operacionais insertas no conceito restrito de faturamento.

Para comprovar o dissenso jurisprudencial, foi apontado, como paradigmas, os Acórdãos nºs **201-79.494, 201-79.596 e 204-01.911.** No despacho de admissibilidade, o Presidente da Câmara admitiu parcialmente do Recurso. fls 459/461, somente quanto a discussão da extensão administrativa da declaração de inconstitucionalidade do art. 30, § 1º, da Lei n° 9.718/98 e à natureza do ressarcimento de crédito presumido do IPI. Vejamos:

As controvérsias suscitadas cingem-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 a 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.

Inicialmente, cumpre registrar que, para configuração de hipótese capaz de ensejar a subida dos autos a instancia superior, o recurso especial de divergência deve se apresentar absolutamente revestido dos requisitos de admissibilidade previstos no Regimento Interno da Camara Superior de Recursos Fiscais.

Do exame dos elementos constitutivos dos autos, verifica-se que restou comprovada a divergência relativa à extensão administrativa dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade do art. 3°, § 1 0, da Lei n°9.718/98.

Enquanto o Acórdão recorrido aplicou a interpretação do STF, que restringiu o conceito de faturamento a receita proveniente das vendas de mercadorias e da prestação de serviços, para excluir da base de cálculo da contribuição os valores auferidos com a alienação de créditos do ICMS e com o ressarcimento de crédito presumido de IPI; o ***Acórdão paradigma n°204-01.911 decidiu tal questão em sentido diametralmente oposto, ou seja, considerou que a declaração da inconstitucionalidade do art. 3°, § 1°, da Lei n° 9.718/98 não pode ser estendida aos demais contribuintes antes da publicação da Resolução do Senado, nos termos do art. 52, X, da Constituição.***

Relativamente a questão da natureza do crédito presumido de IPI, o paradigma 201-79.494 comprova divergência de entendimento em relação ao acórdão recorrido, quanto ao tratamento a ser dado ao crédito presumido de IPI.

Enquanto o Acórdão recorrido considerou que o ressarcimento do crédito presumido de IPI se consubstancia em mera recuperação de custo, não sendo passível de tributação; o Acórdão paradigma julgou no sentido de que este beneficio é uma receita, pois aumenta o patrimônio do beneficiário, devendo, portanto, ser incluído na base de cálculo da contribuição.

No que tange à questão do ICMS, verifica-se que conquanto a ementa do acórdão recorrido tenha feito menção a "crédito presumido do ICMS e do IPI", parte dos valores objeto do lançamento de oficio albergado neste processo se referem a cessão de créditos de ICMS por parte da empresa autuada, conforme se pode verificar pela leitura do seguinte excerto extraído do relatório do Acórdão recorrido (ti. 374), in verbis:

"(..) As irregularidades fiscais constante do auto de infração estão discriminadas no Relatório de Ação Fiscal, fis. 09/11, nos planilhas. Ils. 12/15 e nos demonstrativos fls. 16/24, que as relatam cam a falta de recolhimento da contribuição, sendo os valores apurados em decorrência da não adição ã base de calculo da contribuição de valores referentes ao crédito presumido de IN e cessão de créditos de ICMS,tendo como base leal (..)"

Analisando-se o inteiro teor dos paradigmas colacionados pela Procuradoria da Fazenda Nacional verifica-se que nenhum deles julgou questão do ICMS semelhante a dos autos. Em nenhum dos casos trazidos a colação foi mantida a exigência da contribuição sobre valores provenientes

> ***da comercialização de créditos de ICMS. Com efeito, o paradigma 201-79.494 (fis. 355/400) não tratou da tributação da venda créditos de ICMS, mas sim da natureza do ICMS registrado extemporaneamente na escrita fiscal, matéria que nada tem a ver com a questão decidida no acórdão recorrido.***
>
> ***Já o paradigma 201-79.596 (fis. 401/406) tratou da questão da natureza do crédito presumido de ICMS, tendo sido decido que ele integra a base de cálculo da contribuição. Entretanto, no caso concreto, já foi visto que não se tratou de crédito presumido de ICMS, mas sim da pura e simples venda de créditos do ICMS.***
>
> ***E, finalmente, quanto ao paradigma 204-01.911, também se verifica que não divergiu do acórdão recorrido quanto ao ICMS, uma vez que a questão lá resolvida versou sobre a natureza jurídica de um incentivo fiscal especifico concedido pelo Estado do Ceara, denominado PROVIM e não sobre a venda de créditos do ICMS, como se deu no caso concreto.***

Inconformada, a Fazenda Nacional maneja agravo contra o despacho de admissibilidade, e no Reexame foi admitido integralmente o Recurso fls. 477/479, utilizando-se para tanto, os seguintes fundamentos:

> *Analisando-se o voto condutor do Acórdão recorrido, verifica-se que no mérito foi discutida a inclusão do crédito presumido do ICMS na base de cálculo da COFINS, mais especificamente, se os valores oriundos de venda de créditos de ICMS a terceiros integram a base de cálculo da citada contribuição. Vejamos a seguinte transcrição de trecho do Acórdão 202-18.615 (folha 376):*
>
> *"Quanto ao mérito, no caso do crédito presumido de ICMS, não cabe a sua inclusão na base de cálculo da Cofins, pois o mesmo configura-se como mero registro contábil redutor em conta de custos, não podendo ser tratado como receita para fins de ser tributado pela contribuição, por não se tratar de ingresso de recursos, seja por Regime de Caixa ou por Regime de Competência, uma vez que não houve ingresso de recursos financeiros na empresa e tampouco houve qualquer redução na base de cálculo da Cofins por força do beneficio fiscal estadual."*
>
> *Por sua vez, o exame da ementa do paradigma 201-79.596 revela que neste julgado também foi discutida a inclusão dos créditos do ICMS na base de cálculo da contribuição, in verbis:*
>
> *"Normas processuais, Ação judicial. A propositura, contra a Fazenda Nacional, da ação judicial, por qualquer modalidade processual, antes ou posteriormente a autuação, com o mesmo objeto, importa a renúncia ás instâncias administrativas ou desistência de eventual recurso interposto.*
>
> *COFINS. CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. INCIDÊNCIA. A partir de 01/02/1999 os créditos presumidos do ICMS integram a base de cálculo da Cofins. JUROS DE MORA. TAXA SELIC.*

Procede a cobrança de encargos de juros com base de taxa Selic, porque se encontra amparada em lei, cuja constitucionalidade não pode ser aferida na esfera administrativa.

Recurso negado." (grifei)

Assim, entendo que para as situações fáticas muito similares, em decorrência de interpretações jurídicas divergentes, resultaram decisões distintas, merecendo, assim, uma nova apreciação pela CSRF para se buscar uma uniformidade na jurisprudência.

Devidamente cientificada, a Contribuinte apresentou petição de que estava ciente do despacho de admissibilidade da Fazenda Nacional. fls. 484/485.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Demes Brito - Relator

O Recurso foi apresentado com observância do prazo previsto, restando contudo investigar adequadamente o atendimento aos demais pressupostos de admissibilidade, prerrogativa, em última análise, da composição plenária da Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, a qual tem competência para não conhecer de recurso especiais nos quais não estejam presentes os pressupostos de admissibilidade respectivos.

Primeiramente, se faz necessário relembrar e reiterar que a interposição de Recurso Especial junto à Câmara Superior de Recursos Fiscais, ao contrário do Recurso Voluntário, é de cognição restrita, limitada à demonstração de divergência jurisprudencial, além da necessidade de atendimento a diversos outros pressupostos, estabelecidos no artigo 67 do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015. Por isso mesmo, essa modalidade de apelo é chamada de Recurso Especial de Divergência e tem como objetivo a uniformização de eventual dissídio jurisprudencial, verificado entre as diversas Turmas do CARF.

Neste passo, ao julgar o Recurso Especial de Divergência, a Câmara Superior de Recursos Fiscais não constitui uma Terceira Instância, mas sim a Instância Especial, responsável pela pacificação dos conflitos interpretativos e, conseqüentemente, pela garantia da segurança jurídica dos conflitos.

Após essa breve introdução, passemos, então, ao exame de admissibilidade do Recurso Especial.

Conforme exposto no exame de admissibilidade, os acórdãos paradigmas acostados pela Fazenda Nacional não se prestam a comprovar divergência jurisprudencial referente a comercialização de créditos de ICMS.

Verifica-se que nenhum deles julgou questão do ICMS semelhante a dos autos. Em nenhum dos casos trazidos a colação foi mantida a exigência da contribuição sobre valores provenientes da comercialização de créditos de ICMS.

Neste sentido, não conheço do Recurso.

Quanto a discussão da extensão administrativa da declaração de inconstitucionalidade do art. 30, § 1º, da Lei n° 9.718/98, referente à natureza do ressarcimento de crédito presumido do IPI, o Recurso deve ser conhecido.

Com efeito, o ressarcimento do tributo anteriormente pago não é passível de ser considerado receita, trata-se de uma parcela do imposto que compõe o custo de insumos adquiridos, mesmo de que modo presumido. Portanto, não se trata de receita e não deve ser tributado.

Neste mesmo sentido, o Supremo Tribunal Federal -STF, ao julgar o Recurso Extraordinário nº 358.273, definiu que:

> *"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.*

Diante de tudo que foi exposto, voto no sentido de negar provimento ao Recurso da Fazenda Nacional.

É como voto é como penso.

Demes Brito.