



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

Processo nº 13052.000160/2005-16
Recurso nº Especial do Procurador
Acórdão nº 9303-002.825 – 3ª Turma
Sessão de 23 de janeiro de 2014
Matéria COFINS
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado INDÚSTRIA DE CALÇADOS BLIP LTDA.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

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

COFINS. BASE DE CÁLCULO. INCONSTITUCIONALIDADE DO § 1º DO ARTIGO 3º DA LEI Nº 9.718/98. DECISÃO DEFINITIVA DO PLENÁRIO DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. APLICAÇÃO DO ARTIGO 62-A DO RICARF.

Nos termos do artigo 62-A do Regimento Interno do CARF, as decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos artigos 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973, Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

No presente caso, o Supremo Tribunal Federal, através do seu órgão plenário, já se posicionou de forma definitiva quanto à inconstitucionalidade do disposto no § 1º do artigo 3º da Lei nº 9.718/98, com a reafirmação da sua jurisprudência, no julgamento do RE nº 582.235/MG, reconhecido como de repercussão geral, tendo se deliberado, ainda, neste caso, pela edição de súmula vinculante.

APLICAÇÃO DO DISPOSTO NO PARÁGRAFO ÚNICO DO ARTIGO 4º DO DECRETO Nº 2.346/1997 E DO ARTIGO 62 DO RICARF.

Nos termos do parágrafo único do artigo 4º do Decreto nº 2.346/1997, 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.

CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO DA COFINS NÃO CUMULATIVA.

O crédito presumido do IPI constitui receita sujeita à incidência da COFINS não cumulativa.

Recurso Especial do Procurador Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, pelo voto de qualidade, em dar provimento parcial ao recurso especial. Vencidos os Conselheiros Nanci Gama, Rodrigo Cardozo Miranda (Relator), Francisco Maurício Rabelo de Albuquerque Silva, Maria Teresa Martínez López e Gileno Gurjão Barreto, que negavam provimento. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Joel Miyazaki.

Marcos Aurélio Pereira Valadão - Presidente Substituto

Rodrigo Cardozo Miranda - Relator

Joel Miyazaki - 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, Joel Miyazaki, Maria Teresa Martínez López, Gileno Gurjão Barreto e Marcos Aurélio Pereira Valadão.

Relatório

Cuida-se de recurso especial interposto pela Fazenda Nacional (fls. 412 a 433) contra o v. acórdão proferido pela Colenda Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes (fls. 389 a 397) que, por unanimidade de votos, deu provimento parcial ao recurso voluntário para excluir da base de cálculo da COFINS das parcelas relativas ao crédito presumido de ICMS e ao crédito presumido de IPI.

A ementa do v. acórdão recorrido, que bem resume os seus fundamentos, é a seguinte:

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

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

Ementa: CRÉDITO PRESUMIDO. ICMS E IPI. INCONSTITUCIONALIDADE DO § 12 DO ART. 32 DA LEI Nº 9.718/98 DECLARADA PELO STF. IMPOSSIBILIDADE DE INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO DA COFINS.

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. (grifos nossos)

Irresignada, a Fazenda Nacional interpôs o já mencionado recurso especial, defendendo, em síntese, com arrimo em divergência jurisprudencial, a inclusão do crédito presumido do ICMS e do IPI na base de cálculo da COFINS.

O recurso foi admitido através do r. despacho de fls. 445 a 446.

Contrarrrazões do contribuinte às fls. 451 a 478.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Rodrigo Cardozo Miranda, Relator

Presentes os requisitos de admissibilidade, entendo que o presente recurso especial merece ser conhecido.

No que tange ao mérito, o v. acórdão recorrido não merece qualquer reparo.

Inicialmente, é de se destacar que os créditos de COFINS exigidos através do auto de infração em questão dizem respeito aos fatos geradores de 01/01/2001 a 31/12/2004. O presente processo, portanto, cuida em um período da COFINS cumulativa (01/01/2001 a 31/01/2004) e em outro da COFINS não cumulativa (01/02/2004 a 31/12/2004), nos termos da Lei nº 10.833/2003, artigo 93, inciso I.

Com relação ao período em que se exigiu a COFINS cumulativa (01/01/2001 a 31/01/2004), deve ser observado o entendimento adotado pelo Excelso Supremo Tribunal Federal quanto à inconstitucionalidade do § 1º do artigo 3º da Lei 9.718/98.

Este dispositivo, como se sabe, foi declarado inconstitucional pela Excelsa Corte em sede de controle difuso de constitucionalidade, o que limita a eficácia da decisão às partes do litígio. É de se notar, todavia, que este entendimento já foi objeto de decisões reiteradas pela Excelsa Corte, tendo sido, inclusive, cristalizado de forma definitiva pelo seu órgão plenário, com a reafirmação da jurisprudência no julgamento do RE nº 582.235/MG, reconhecido como de repercussão geral, tendo se deliberado, ainda, pela edição de súmula vinculante:

Decisão: O Tribunal, por unanimidade, resolveu questão de ordem no sentido de reconhecer a repercussão geral da questão constitucional, reafirmar a jurisprudência do Tribunal acerca da

inconstitucionalidade do § 1º do artigo 3º da Lei 9.718/98 e negar provimento ao recurso da Fazenda Nacional, tudo nos termos do voto do Relator. Vencido, parcialmente, o Senhor Ministro Marco Aurélio, que entendia ser necessária a inclusão do processo em pauta. Em seguida, o Tribunal, por maioria, aprovou proposta do Relator para edição de súmula vinculante sobre o tema, e cujo teor será deliberado nas próximas sessões, vencido o Senhor Ministro Marco Aurélio, que reconhecia a necessidade de encaminhamento da proposta à Comissão de Jurisprudência. Votou o Presidente, Ministro Gilmar Mendes. Ausentes, justificadamente, o Senhor Ministro Celso de Mello, a Senhora Ministra Ellen Gracie e, neste julgamento, o Senhor Ministro Joaquim Barbosa. Plenário, 10.09.2008. (grifos e destaques nossos)

Aplicável à espécie, portanto, o disposto no parágrafo único do artigo 4º do Decreto nº 2.346/1997:

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:

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 Regimento Interno do CARF, ao seu turno, na redação dada recentemente pela Portaria MF nº 586, de 21/12/2010, tem os seguintes comandos nos seus artigos 62 e 62-A:

Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF 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; ou

II - que fundamente crédito tributário objeto de:

a) dispensa legal de constituição ou de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, na forma dos arts. 18 e 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002;

b) súmula da Advocacia-Geral da União, na forma do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 1993; ou

c) parecer do Advogado-Geral da União aprovado pelo Presidente da República, na forma do art. 40 da Lei Complementar nº 73, de 1993.

Art. 62-A. As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos artigos 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973, Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

§ 1º Ficarão sobrestados os julgamentos dos recursos sempre que o STF também sobrestar o julgamento dos recursos extraordinários da mesma matéria, até que seja proferida decisão nos termos do art. 543-B.)

§ 2º O sobrestamento de que trata o § 1º será feito de ofício pelo relator ou por provocação das partes. (grifos e destaques nossos)

Verifica-se, portanto, que a referida decisão do Egrégio Supremo Tribunal Federal, proferida em sede de repercussão geral, também deve ser reproduzida pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

Vale reforçar por último quanto a esse ponto que a Excelsa Corte reafirmou a sua jurisprudência acerca da inconstitucionalidade do § 1º do artigo 3º da Lei 9.718/98, determinando, ainda, a edição de súmula vinculante.

Por conseguinte, incabível a tributação dos valores referentes aos créditos presumidos de ICMS e IPI pela COFINS cumulativa (01/01/2001 a 31/01/2004), pois restou fixado que tal tributo incidiria apenas sobre o faturamento, equivalente à receita bruta, entendida como o total de receitas auferidas com a venda de mercadorias e/ou serviços.

Por outro lado, quanto ao período referente à COFINS não cumulativa (01/02/2004 a 31/12/2004), a questão é diversa.

Com efeito, na vigência da sistemática não cumulativa a *quaestio juris* passa a ser a seguinte: os créditos presumidos de ICMS e IPI são receitas, considerando que, em princípio, todas as receitas, independentemente da denominação ou classificação contábil, são incluídas na base de cálculo da COFINS?

Nesse ponto, entendo que deve prevalecer a posição adotada no voto vencedor do acórdão recorrido, da lavra da Ilustre relatora, Conselheira Nadja Rodrigues

Romero, ou seja, que as parcelas relativas ao crédito presumido de ICMS e ao crédito presumido de IPI não fazem parte da base de cálculo COFINS.

Em razão dos preciosos argumentos expendidos, pede-se vênua para transcrever trecho do voto condutor, *verbis*:

(...)

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 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 benefício fiscal estadual.

Este é o entendimento da Administração Tributária Federal expresso na Decisão SRRF/3 RF/Disit n' 47, de 11/12/1998, esclarecedor sobre a natureza dos créditos de ICMS escriturados em razão de aquisição de mercadorias, mantidos e não utilizados na conta gráfica e realizados por uma das modalidades previstas pela legislação do ICMS, inclusive transferência a terceiros. Transcrevo ementa e fundamentos:

"Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Ementa: RECUPERAÇÃO DE CRÉDITO DO ICMS. INCIDÊNCIA.

O recebimento, em forma de créditos do ICMS, de direitos decorrentes de transações realizadas e escrituradas pela empresa, e a recuperação de créditos do ICMS, mediante qualquer das modalidades previstas na legislação específica, não constituem fato gerador para a Contribuição para o PIS/PASEP.

Dispositivos Legais: Artigos 2º e 3º da Lei 9.718, de 27 de novembro de 1998.

(.)

FUNDAMENTOS LEGAIS

A princípio, cumpre observar que, conforme dispõe o 5S. 3º do artigo 231 do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 1.041, de 11/1/94 - RIR/94, os impostos não-cumulativos, recuperáveis mediante créditos na escrita fiscal, não integram o custo das mercadorias revendidas e das matérias-primas utilizadas na produção.

Nesse sentido, sendo o ICMS não-cumulativo, os valores pagos na aquisição de matérias primas e mercadorias não integram o respectivo custo, constituem crédito compensável com o que for devido na saída subsequente. Entretanto, ocorrendo a hipótese

de não incidência na saída subsequente com manutenção do direito ao crédito, caso das operações e prestações que destinem ao exterior mercadorias, inclusive produtos primários e produtos industrializados, fica inviabilizada a compensação pela sistemática usual, restando a empresa adotar as formas alternativas de recuperação do crédito disciplinadas pelo artigo 69 do Regulamento do ICMS I .

Mister se faz ressaltar que a recuperação de créditos do ICMS, escriturados em conta patrimonial representativa de direitos a recuperar, mediante qualquer das modalidades previstas na legislação de regência, constitui fato administrativo permutativo, uma vez que apenas modifica a composição dos bens e direitos integrados ao patrimônio, não altera a situação líquida da empresa. Da mesma forma, não altera o patrimônio líquido, o recebimento, em forma de créditos do ICMS, de direitos decorrentes de transações realizadas pela empresa, devidamente contabilizadas e computadas no resultado do exercício, por tratar-se de fato administrativo permutativo."

Não existe dúvida de que a realização dos créditos do ICMS, por qualquer uma das formas permitidas na legislação do imposto, não se constitui receita e, portanto, o seu valor não pode integrar a base de cálculo da Cofins a que se referem os arts. 2º e 3º da Lei nº 9.718/98 e o art. 12 da Lei nº 10.637/2002.

No tocante ao crédito do IPI, incluído pela fiscalização na base de cálculo da Cofins, não assiste razão ao lançamento realizado, a legislação que rege a matéria é expressa ao caracterizar o crédito presumido como tendo a natureza jurídica de ressarcimento de tributo, como reza o art. 12 da Lei nº 10.637/2002:

"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 nºs 7 de setembro de 1970, 8, 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."

Ademais, ressarcimento de parcela de tributo anteriormente pago, não é passível de ser considerado como receita, unicamente porque se trata de parcela de tributo que compõe 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, entendendo não poder tal parcela receber o tratamento de componente da base de cálculo das mesmas contribuições nas quais teve origem. (grifos e destaques nossos)

Por último, e corroborando os termos do voto proferido na Colenda Câmara Ordinária pela Ilustre Conselheira Nadja Rodrigues Romero, mister destacar, também, o voto proferido pela Ilustre Conselheira Maria Teresa Martinez López em caso análogo ao presente,

o qual, em razão da sua percuciência e erudição, também peço vênia para adotar como razão de decidir, *verbis*:

(...)

A questão pode ser analisada por duas frentes: a primeira diz respeito à natureza do crédito presumido; a segunda, a interpretação pelo princípio da razoabilidade.

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 concorrer no mercado internacional reduzindo sua carga tributária.

Deste modo, o contribuinte produtor-exportador de mercadorias nacionais passou a ter direito a um crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, como "ressarcimento" das contribuições à Cofins e ao PIS 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 WI devido no próprio período de apuração ou nos períodos subsequentes ao da apuração do crédito. Em caso de comprovada impossibilidade de utilização do crédito presumido para compensação com o WI 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 WI 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 nº 7 e nº 8, de 1970, e nº 70, de 1991 (PIS/PASEP e COFINS). Veja-se excertos 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:

$$R\$ 600.000,00 \times 100 = 37,5\%$$

$$R\$ 1.600.000,00$$

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

$$37,5\% \times R\$ 1.000.000,00 = Id 375.M1,00$$

Valor do crédito presumido do IPI acumulado no período:

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

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

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

Não há dúvidas que, em se tratando de recuperação de custos, o crédito presumido do WI não integra a base de cálculo das contribuições do PIS e da COFINS, eis que Receita não é.

Tenho, no entanto, h exemplo do exaustivo estudo elaborado pelo conceituado doutrinador Ricardo Mariz de Oliveira, me manifestado de forma a conceituar o crédito presumido do WI 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 I . Tal posicionamento, a 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, a16 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).

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, 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 a COFINS e a contribuição ao PIS (premissa maior);*
- ora, os créditos fiscais a título de incentivos fiscais são subvenções governamentais para custeio de operações (premissa menor);*
- logo, os créditos fiscais a título de incentivos fiscais não são receitas sujeitas à contribuição ao PIS e II COFINS*

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 vi 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: :

- 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; (grifos e destaques nossos)*

Por conseguinte, em face de todo o exposto, voto no sentido de NEGAR PROVIMENTO ao recurso especial.

Voto Vencedor

Conselheiro Joel Miyazaki, Redator Designado

O auto de infração abrangeu o período de 01/01/2001 a 31/12/2004, tendo sido lançados os fatos geradores de 01/01/2001 a 31/01/2004, com base na Lei no. 9.718/98, período de incidência cumulativa da COFINS. Os fatos geradores subsequentes, ocorridos entre 01/02/2004 e 31/12/2004, foram lançados com base na Lei no. 10.833/2003, período de incidência da COFINS não-cumulativa.

Com relação ao período da COFINS cumulativa, vigência da Lei no. 9.718/98, não houve divergência em relação ao voto do ilustre relator e nem poderia haver, em vista do comando do art. 62-A do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (RICARF). Dessa forma, adota-se a decisão do Supremo Tribunal Federal que declarou inconstitucionais as alterações na base de cálculo da COFINS, promovidas pela referida Lei, para afastar a incidência da contribuição sobre as receitas em discussão, nos períodos de competência de janeiro de 2001 a janeiro de 2004.

Já com relação ao período da não-cumulatividade, com a devida vênia, ousou divergir de seu entendimento.

Em primeiro lugar, o crédito presumido de IPI não se confunde com uma restituição de tributos e nem com uma “recuperação de despesa”, já que o crédito, como o próprio nome já diz, é presumido, conforme brilhantemente esclarecido pela douta procuradora da fazenda nacional em sua peça recursal, cujo excerto peço vênia para abaixo transcrever:

Apesar de o crédito instituído pela Lei no. 9.363/96 ter como objetivo o ressarcimento do PIS e da COFINS incidentes sobre matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem aplicados em produtos exportados, o ressarcimento em si é meramente presumido, não havendo como assemelhá-lo a uma restituição de tributos, porque não houve pagamento indevido de PIS e COFINS. Ao contrário, o crédito presumido do IPI representa, efetivamente, um aumento patrimonial para a empresa beneficiária, pois ela deduz integralmente as despesas pelo PIS/Cofins como custo e, ainda, recebe um crédito de IPI para abater débitos, também de IPI. O ganho auferido com o crédito presumido do IPI, portanto, deve tributado pela Cofins, na forma do art. 2º. e 3º. da Lei 9.718/99.

Ultrapassada esta questão, verificamos que o crédito presumido de IPI, sendo um incentivo fiscal, ao ser utilizado pela contribuinte, tem um efeito patrimonial positivo, caracterizando-se como receita. Neste ponto, peço vênia para transcrever excerto de voto da ilustre conselheira Nayra Bastos Manatta no acórdão no. 204-00.700 de 08/11/2005 que trata justamente do crédito presumido de IPI como receita tributável pela COFINS.

No que diz respeito a inclusão do crédito presumido do IPI, da variação cambial de investimentos mantidos no exterior e avaliados pela equivalência patrimonial, bem como de

recuperação de despesas na base de cálculo das contribuições para o PIS e da Cofins, é preciso, antes de qualquer coisa, conceituar o que seria considerado como receita para efeito da base de cálculo das contribuições sociais, conforme definido na Lei nº 9.718/98.

Anteriormente a Lei nº 9.718/98 o conceito de receita utilizado na base de cálculo do PIS e da Cofins era o coincidente com o conceito de faturamento, ou seja, limitava-se as receitas decorrentes da venda de bens e serviços, não abrangendo, portanto, as demais receitas auferidas pelas pessoas jurídicas.

Com o advento da Lei nº 9.718/98 a base de cálculo das contribuições passou a ser considerada como sendo a receita bruta, permitindo algumas exclusões previstas no seu art. 3º, §2º.

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 correspondente a 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. (grifo nosso).

§ 2º Para fins de determinação da base de cálculo das contribuições a que se refere o art. 2º, excluem-se da receita bruta:

I - as -vendas canceladas, os descontos incondicionais concedidos, o Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI e o Imposto sobre Operações relativas a Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS quando cobrado pelo vendedor dos bens ou prestador dos Serviços na condição de substituto tributário;

II - as reversões de provisões operacionais e recuperações de créditos baixados como perda, que não representem ingresso de novas receitas, o resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido e os lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computados como receita;

III - os valores que, computados como receita, tenham sido transferidos para outra pessoa jurídica, observadas normas regulamentadora expedidas pelo Poder Executivo;

IV - a receita decorrente da venda de bens do ativo permanente.

O legislador ao se reportar a base de cálculo das contribuições sociais não cuidou de definir, expressamente, o que afinal integraria a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, limitando-se apenas a dizer que não importaria a atividade exercida ou a classificação contábil adotada para as receitas.

É na legislação do Imposto de Renda Pessoa Jurídica iremos encontrar a conceituação do que seja "receita bruta", segundo preceituou a referida Lei 9.718/98.

A Lei nº 4.506, de 1964, art. 44, e o Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 12 - matriz legal do art. 279 do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto 3.000/99 - explicita o que seja uma receita bruta e os critérios para que possa ser identificada como tal.

Art. 279. A receita bruta das vendas e serviços compreende o produto da venda de bens nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado auferido nas operações de conta alheia.

Parágrafo único. Na receita bruta não se incluem os impostos não cumulativos cobrados, destacadamente, do comprador ou contratante, dos quais o vendedor dos bens ou o prestador dos serviços seja mero depositário.

Assim; objetivando expandir a base de cálculo destas contribuições, a norma jurídica fez com que incidisse sobre a totalidade das receitas auferidas pela empresa, conceito este mais abrangente que o de faturamento.

A conceituação dada pelo Instituto Brasileiro de Contabilidade, por meio das disposições contidas no Pronunciamento XIV — "Receitas e Despesas/Resultado", é que "receita corresponde a acréscimos nos ativos ou decréscimos nos passivos, reconhecidos e medidos em conformidade com os princípios de contabilidade geralmente aceitos, resultantes de diversos tipos de atividades que possam alterar o patrimônio líquido".

Eldon S. Hendriksen e Michael F. Van Breda (1999) conceituaram o que seria aceito como receitas:

Receitas podem ser definidas, em termos gerais, como o produto gerado por uma empresa. Tipicamente, são medidas em termos de preços correntes de troca. Devem ser reconhecidas após um evento crítico ou assim que o processo de venda tenha sido cumprido em termos substanciais. Na prática, isto normalmente significa que as receitas são reconhecidas no momento da venda...

As receitas são o fluído vital da empresa. Sem receitas, não haveria lucros. Sem lucros, não haveria empresa. Dada sua importância, tem sido difícil definir a receita como um elemento contábil. O que ocorre com as receitas também ocorre com as despesas, que são de definição igualmente difícil. Em termos ideais, deve ser possível, dado que receitas e despesas são elementos do lucro.

Em seu nível mais fundamental, receita é um aumento de lucro. Tal conto o lucro, trata-se de um fluxo — a criação de bens ou serviços por uma empresa durante um período.

Estes autores reconhecem que outros ingressos que não só os decorrentes do faturamento também seriam conceituáveis como receita:

Os autores deste livro preferem distinguir entre as atividades produtoras de riqueza da empresa e as transferências inesperadas de riquezas decorrentes de doações ou eventos imprevistos. Em outras palavras, todas as atividades, sejam importantes ou não, relacionadas às atividades produtoras de riqueza da empresa, seriam incluídas na categoria geral de receitas. Daí resultaria uma visão mais abrangente da receita. Entre os que adotaram tal visão abrangente da receita está o APB, em seu Pronunciamento número 4. Além de vendas e serviços, inclui-se nas receitas a venda de recursos que não sejam produtos, tais como instalações de equipamentos, ativos financeiros. Paton e Littlefield também consideram que embora o "fluxo de concretização" fosse a principal fonte de receita, toda a gama de bens e serviços oferecidos pela empresa, independente do valor relativo de determinado item, era incluída na receita...

Com efeito, os autores ao sintetizarem a conceituação do que seja receita ensinam quatro acepções possíveis: na primeira, receita é vista como produto da empresa (faturamento); na segunda, consistiria no produto da empresa transferido a seus clientes; na terceira, corresponde à entrada de ativos na empresa (fluxo de entrada); e na última, a receita representaria o aumento bruto de ativos (patrimônio).

O patrimônio é a composição representada pelo ativo menos o passivo, sendo o diferencial entre os dois grupos — ativos e passivos, exatamente o que se denomina de "patrimônio líquido". Este patrimônio é aumentado pela receita, seja a decorrente do faturamento ou de outros ingressos, e diminuído pelos custos e/ou despesas.

Para Lopes de Sá (1993), a receita representa recuperação dos investimentos, renda produzida por um bem patrimonial e o valor que representa a parte positiva no sistema de resultados. Também é o resultado de uma operação produtiva e o provento ou remuneração por serviços prestados.

Verifica-se, portanto, que o conceito de receita encontra-se intimamente relacionado com o patrimônio, representando, assim, o conjunto de valores que ingressam no patrimônio de determinada pessoa, aumentando-o.(destaquei)

...
Mesmo se considerarmos o conceito de receita na teoria econômica, verifica - se que esta representa o "acréscimo de valor patrimonial (riqueza nova, acréscimo de riqueza), representativo da obtenção de produto, da ocorrência de fluxo de riqueza ou de simples aumento no valor do patrimônio, de natureza material ou imaterial, acumulado ou consumido, que decorre ou não de uma fonte permanente, que decorre ou não de uma fonte produtiva, que não necessariamente está realizado, que não necessariamente está separado, que pode ou não ser periódico ou reprodutível, normalmente líquido, e que pode ser de índole monetária, em espécie ou real", segundo Belsunce in "El concepto de redito em la doctrina y em el derecho tributário".

Verifica-se daí que receita na concepção da Lei nº 9.718/98 é todo ingresso financeiro que entre na contabilidade do contribuinte, seja ele "entrada financeira" (não há o ingresso no patrimônio da pessoa), "renda" (auferida de determinada fonte de propriedade da pessoa), "preço" (auferido da venda de um bem material ou de um serviço) ou "receita" (soma de valor que entra para o patrimônio da pessoa).

No que tange à exclusão da base de cálculo da contribuição do crédito presumido do IPI, é de se observar, como bem frisou a decisão recorrida, que o crédito presumido do IPI, como o próprio nome diz representa um crédito, devendo como tal ser contabilizado (negrito nosso).

...

O crédito presumido do IPI constitui, em verdade, um incentivo fiscal à exportação representando um ingresso financeiro na contabilidade do contribuinte, alterando o seu patrimônio, conceituando-se, pois, como receita e como tal deve ser tributado (negritei).

Concluimos, então que o Crédito Presumido de IPI se trata de uma receita tributável pela COFINS no regime da não cumulatividade, pois a Lei 10.833/2003, no *caput* de seu art. 1º e no § 1º. desse mencionado artigo, deixa bastante claro o alcance do conceito de faturamento como sendo o “total das receitas auferidas”, sendo irrelevante sua denominação ou classificação contábil.

Verificamos ainda que no § 3º. do referido artigo, são elencadas, *numerus clausus*, a meu ver, aquelas receitas que não integram a base de cálculo, e entre elas, não figuram os créditos presumidos de IPI.

Para maior clareza, abaixo reproduzo o mencionados comandos legais:

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 17/03/2014 por CLEUZA TAKAFUJI, Assinado digitalmente em 18/07/2014 por

JOEL MIYAZAKI, Assinado digitalmente em 19/06/2014 por RODRIGO CARDOZO MIRANDA, Assinado digitalment

e em 21/07/2014 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO

Impresso em 25/07/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

CAPÍTULO I DA COBRANÇA NÃO-CUMULATIVA DA COFINS

Art. 1ª Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, com a incidência não-cumulativa, tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil. (Vide arts. 52 e 98 da MP nº 627, de 11 de novembro de 2013)

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo, o total das receitas compreende a receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica. (Vide arts. 52 e 98 da MP nº 627, de 11 de novembro de 2013)

§ 2º A base de cálculo da contribuição é o valor do faturamento, conforme definido no caput. (Vide arts. 52 e 98 da MP nº 627, de 11 de novembro de 2013)

§ 3º Não integram a base de cálculo a que se refere este artigo as receitas:

I - isentas ou não alcançadas pela incidência da contribuição ou sujeitas à alíquota 0 (zero);

II - não-operacionais, decorrentes da venda de ativo permanente; (Vide arts. 52 e 98 da MP nº 627, de 11 de novembro de 2013)

III - auferidas pela pessoa jurídica revendedora, na revenda de mercadorias em relação às quais a contribuição seja exigida da empresa vendedora, na condição de substituta tributária;

~~*IV - de venda dos produtos de que tratam as Leis nºs 9.990, de 21 de julho de 2000, 10.147, de 21 de dezembro de 2000, 10.485, de 3 de julho de 2002, e 10.560, de 13 de novembro de 2002, ou quaisquer outras submetidas à incidência monofásica da contribuição;*~~

~~*IV - de venda de álcool para fins carburantes; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004) (Vide Medida Provisória nº 413, de 3 de janeiro de 2008) (Vide art. 42 da Lei nº 11.727, de 23 de junho de 2008) (Revogado pela Lei nº 11.727, de 23 de junho de 2008)*~~

V - referentes a:

a) vendas canceladas e aos descontos incondicionais concedidos;

b) reversões de provisões e recuperações de créditos baixados como perda que não representem ingresso de novas receitas, o resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido e os lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição que tenham sido computados como receita.

~~VI - (Vide Art. 9º e Art. 22 da Medida Provisória nº 451, de 15/12/2008)~~

VI - decorrentes de transferência onerosa a outros contribuintes do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS de créditos de ICMS originados de operações de exportação, conforme o disposto no inciso II do § 1º do art. 25 da Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996. (Redação dada pela Lei nº 11.945, de 4 de junho de 2009)

VII - (Vide arts. 52 e 98 da MP nº 627, de 11 de novembro de 2013)

VIII - (Vide arts. 52 e 98 da MP nº 627, de 11 de novembro de 2013)

IX - (Vide arts. 52 e 98 da MP nº 627, de 11 de novembro de 2013)

X - (Vide arts. 52 e 98 da MP nº 627, de 11 de novembro de 2013)

XI - (Vide arts. 52 e 98 da MP nº 627, de 11 de novembro de 2013)

XII - (Vide arts. 52 e 98 da MP nº 627, de 11 de novembro de 2013)

Com estas considerações, voto no sentido de dar parcial provimento ao recurso especial da Fazenda, para manter o lançamento quanto aos fatos geradores ocorridos entre 01/02/2004 a 31/12/2004.

Joel Miyazaki