



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

Processo nº 13855.001625/2003-31
Recurso nº 139.118 Voluntário
Acórdão nº 3401-00.213 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 14 de agosto de 2009
Matéria Auto de Infração de Pis (receitas de crédito presumido de IPI)
Recorrente CALÇADOS NETTO LTDA.
Recorrida DRJ-RIBEIRÃO PRETO/SP

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 30/04/2002 a 31/10/2002

MATÉRIA DE DIREITO NÃO ALEGADA NA IMPUGNAÇÃO. PRECLUSÃO.

Considera-se preclusa, não se tomando conhecimento, a alegação de direito (incidência da taxa Selic e aplicação do percentual de 75% da multa de ofício) não submetida ao julgamento de primeira instância e apresentada somente por ocasião do recurso voluntário.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

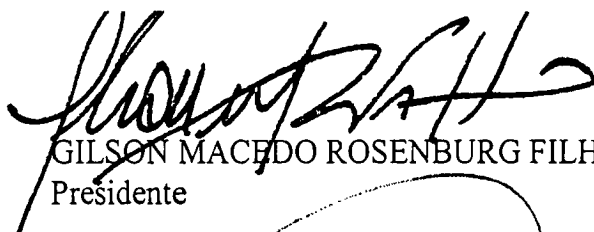
Período de apuração: 30/04/2002 a 31/10/2002

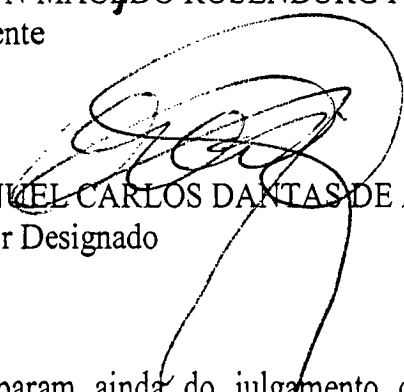
BASE DE CÁLCULO. CRÉDITO PRESUMIDO DO IPI. NÃO INCLUSÃO. Não compõe o faturamento ou receita bruta, para fins de tributação do PIS e da Cofins, o valor do Crédito Presumido do IPI instituído pela Lei nº 9.363/96, cuja natureza jurídica é a de crédito escritural incentivado do IPI.

Recurso provido em parte.

Vistos,relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da 4ª Câmara/1ª Turma Ordinária da Terceira Seção de Julgamento do CARF, em dar provimento parcial ao recurso nos seguintes termos: I) por unanimidade de votos, não se conheceu do recurso quanto à matéria referente à taxa Selic e à multa de ofício, por estar preclusa; e II) na parte conhecida, por maioria de votos, deu-se provimento ao recurso para excluir da base de cálculo da exação o valor do crédito presumido do IPI. Vencidos os Conselheiros Gilson Macedo Rosenberg Filho e Odassi Guerzoni Filho (Relator). Designado o Conselheiro Emanuel Carlos Dantas de Assis para redigir o voto vencedor.


GILSON MACEDO ROSENBERG FILHO
Presidente


EMANUEL CARLOS DANTAS DE ASSIS
Redator Designado

Participaram ainda do julgamento os Conselheiros Jean Cleuter Simões Mendonça, Fernando Marques Cleto Duarte e Dalton Cesar Cordeiro de Miranda.

Relatório

O Recurso Voluntário se insurge contra os termos do Acórdão nº 14-14.486, de 13/12/2006, proferido pela 4ª Turma da DRJ-Ribeirão Preto/SP, que manteve integralmente o lançamento consubstanciado pelo Auto de Infração cientificado ao sujeito passivo em 06/10/2003, relativo ao Pis/Pasep dos períodos de apuração de abril a outubro de 2002, cujo crédito tributário, nele incluídos o principal, juros de mora e multa de ofício de 75%, montou a R\$ 17.594,17.

Para a instância de piso, os valores incluídos pela fiscalização na base de cálculo da contribuição – crédito presumido do IPI recebido em espécie e utilizado em procedimento de compensação de débitos – são uma espécie de subvenção governamental e, portanto, receitas cuja lei, notadamente a de nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, no seu artigo 3º, parágrafo 1º, não excluiu da incidência da contribuição.

De outra parte, a Recorrente insiste na argumentação de que tais valores não podem ser considerados como receita, na esteira de doutrina que colaciona, bem como, além disso, que não podem ser consideradas como integrantes de seu "faturamento", na esteira da recente manifestação do STF quanto à inconstitucionalidade do § 1º do artigo 3º da Lei nº 9.718, de 1998.

Inovando em relação à sua impugnação, a Recorrente se insurgiu quanto à incidência da taxa Selic, bem como quanto ao percentual da multa de ofício de 75%, neste caso por considerá-lo confiscatório.

É o Relatório.

Voto Vencido

Conselheiro ODASSI GUERZONI FILHO, Relator

A tempestividade se faz presente pois, cientificada da decisão da DRJ em 1º/02/2007, a interessada apresentou o Recurso Voluntário em 27/02/2007. Preenchendo os demais requisitos de admissibilidade, deve ser conhecido.



Aqui neste Colegiado, por ocasião do julgamento do Recurso Voluntário nº 138.724, que resultou no Acórdão nº 2201-00.016, já tivemos a oportunidade de debater especificamente sobre a incidência da contribuição sobre os valores ressarcidos e/ou utilizados em compensação de débitos por conta do ressarcimento de crédito de IPI, ocasião em que, à unanimidade de votos, entendeu-se que as "subvenções" são, sim, receitas, e, pelo voto de qualidade, entendeu-se que, como tal, deveriam ser incluídas na base de cálculo da contribuição haja vista a inexistência de previsão legal em sentido contrário. Veja-se a ementa do voto

Por unanimidade de votos, não se conheceu do recurso, quanto às alegações de inconstitucionalidades na Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, na linha fixada pela Súmula 02 deste Conselho de Contribuintes; e, na parte conhecida, por unanimidade de votos entendeu-se que as subvenções de ICMS e os valores ressarcidos de IPI devem ser considerados como receitas, não obstante-se, ressalte-se, pelo voto de qualidade que tais receitas foram consideradas como integrantes da base de cálculo das contribuições. Neste ponto, vencidos os Conselheiros Jean Cleuter Simões Mendonça, Luciano Pontes de Maya Gomes (Suplente), Andréia Dantas Lacerda Moneta (Suplente) e Dalton Cesar Cordeiro de Miranda, que não o admitiam em face do alargamento da base de cálculo ter sido considerado inconstitucional pelo STF. (grifei)

Assim, conforme bem o disse a instância de piso com outras palavras, o chamado "crédito presumido de IPI" é um valor apurado segundo um mecanismo que pretende retirar do preço de venda dos produtos exportados as contribuições ao PIS/Pasep e à Cofins que incidiram sobre as matérias-primas utilizadas no referido processo produtivo e que foram pagas pelo respectivo fornecedor. Assim, não se trata de uma "restituição" porque aqueles pagamentos suportados pelos fornecedores não se mostraram indevidos; ao contrário, mas, sim, de um benefício concedido pelo Governo para estimular as exportações. Esse benefício, por representar ingresso de riqueza nova no patrimônio da empresa, o que se dá na forma de recebimento em espécie e/ou de utilização de um crédito em procedimento de compensação, é, de fato, uma espécie de subvenção e, como tal, deve ser considerada como receita.

E, em assim o sendo, deve se submeter à incidência da contribuição, haja vista que o § 1º do artigo 3º da Lei nº 9.718, de 1998, considera como 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 polêmica envolvendo o "alargamento" da base de cálculo do PIS/Pasep e da Cofins, provocada pelo § 1º do artigo 3º da Lei nº 9.718, de 1998, merece ser lembrado que, no âmbito da Administração tributária, a edição da Lei nº 11.941, de 28/05/2009, em seu artigo 79, inciso XII, pôs um fim ao revogar expressamente aquele dispositivo. Porém, tal revogação só produz efeitos a partir de 28 de maio de 2009, não podendo ser aplicado para fins de sua aplicação retroativa a fatos geradores ocorridos anteriormente.

Também não pode aqui ser invocado o recente posicionamento do STF quanto à inconstitucionalidade do citado § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, ocorrido no julgamento dos Recursos Extraordinários (REs) 357950, 390840, 358273 e 346084, já que o mesmo só produz efeitos para as partes neles envolvidas e, em relação aos

demaís contribuintes, somente a partir de eventual Resolução do Senado Federal é que tal entendimento poderá ser a eles estendido.

Feitas essas considerações, sigo manifestando-me pela legalidade da inclusão na base de cálculo do PIS/Pasep e da Cofins de todos os valores que compõe a receita bruta da empresa, assim entendida a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, dentre as quais as recebidas por conta do reconhecimento do "crédito presumido de IPI".

Matérias Preclusas

Não conheço das argumentações trazidas pela Recorrente apenas nesta fase de apelação no que se refere à inaplicabilidade da taxa Selic e ao percentual de 75% da multa de ofício, por entender que ocorreu a preclusão.

Conforme nos ensinam Marcos Vinícius Neder e Maria Tereza Martinez Lopes, em sua obra *Processo Administrativo Fiscal Federal Comentado*, Dialética, Ed. 2004, à p. 78, "Em processo fiscal, a inicial e a impugnação fixam os limites da controvérsia, integrando o objeto da defesa às afirmações contidas na petição inicial e na documentação que a acompanha. Se o contribuinte não contesta alguma exigência feita pelo Fisco, na fase de impugnação, não poderá mais contestá-la no recurso voluntário. A preclusão ocorre com relação à pretensão de impugnar ou recorrer à instância superior".

É o que dispõe o artigo 17 do Decreto nº 70.235, de 1972, com a redação dada pelo artigo 67 da Lei nº 9.532, de 1997, *verbis*:

Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante.

Veja-se decisão do 1º Conselho de Contribuintes nesse sentido:

Normas Processuais. Matéria Não Abordada na Instância Anterior. Preclusão. Considera-se preclusa a matéria que não foi objeto de impugnação e que, por conseguinte, não foi objeto da decisão recorrida (...). (Acórdão 105-13.496, Sessão de 19/04/2001)

Portanto, estando preclusa a matéria de mérito, a lide sobre tal temática não foi instaurada, daí o seu não conhecimento.

Conclusão

Em face de todo o exposto, não conheço do recurso na parte em que o mesmo se insurge contra a taxa Selic e contra o percentual da multa de ofício, e, na parte conhecida, nego-lhe provimento.

Sala das Sessões, em 14 de agosto de 2009

ODASSI GUERZONI FILHO



Voto Vencedor

CONSELHEIRO EMANUEL CARLOS DANTAS DE ASSIS, Redator

Designado

Reconhecendo a solidez dos argumentos do ilustre relator, peço vênica para dele discordar quanto à inclusão do Crédito Presumido do IPI na base de cálculo da Contribuição. Na companhia da maioria dos meus pares nestes Colegiado, entendo diferente conforme os votos que proferi nos julgamentos dos Recursos Voluntários nº 150288, sessão de 10/07/2009, Acórdão nº 3401-00.022, e 122667, sessão de 15/03/2005, Acórdão nº 203-10.047. Repito, aqui, os fundamentos daqueles.

Para o deslinde da questão é importante investigar a natureza jurídica do Crédito Presumido do IPI, porque dela depende o seu regime jurídico e, conseqüentemente, a caracterização como receita ou não, para fins de tributação da Cofins. Institutos como decadência e prescrição, por exemplo, prendem-se a cada espécie jurídica delineada, de forma que uma caracterização ou classificação inadequada pode acarretar conseqüências em desacordo com as normas do ordenamento jurídico.

Digo classificação inadequada, em vez de errada, porque as classificações não são guiadas pelo caráter de certeza, mas pelo de utilidade. Toda e qualquer classificação, sendo uma abstração elaborada com o fito de facilitar a compreensão do objeto ou fenômeno estudado, deve ser guiada por critérios que permitam maximizar o entendimento. Através das semelhanças e dessemelhanças apontadas pelos critérios, o assunto estudado deve ser melhor compreendido. Assim, a depender da finalidade de cada estudo, um critério pode ser mais ou menos útil. Neste sentido, Roque Carraza, com esteio no renomado jurista argentino Agustín Gordillo, afirma que “não há classificações certas ou erradas, mas classificações mais úteis e menos úteis.”¹

Numa classificação do Direito, a maior utilidade está em permitir uma melhor compreensão do fenômeno jurídico. Se para um economista, por exemplo, o critério econômico pode ser o mais adequado e suficiente para uma classificação que pretenda averiguar em quanto um incentivo como o crédito presumido incrementou as exportações, para um operador ou cientista do Direito é diferente. No estudo dos fenômenos e institutos jurídicos, a classificação deve ser orientada pelas normas jurídicas, delas se extraíndo a natureza jurídica do objeto investigado.

A Exposição de Motivos nº 120 do Ministério da Fazenda, de 23/03/1995, referente à MP nº 948, de 23/03/95, convertida após reedições na Lei nº 9.363, de 16/12/96, revela qual o objetivo do incentivo em tela, quando informa:

"A Medida Provisória nº 905, de 21 de fevereiro de 1995, dispôs sobre a desoneração fiscal da COFINS e PIS/PASEP incidente sobre os insumos, objetivando possibilitar a redução dos custos e o aumento da competitividade dos produtos brasileiros exportados, dentro da premissa básica da diretriz política do

¹ CARRAZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. São Paulo: Malheiros, 1994, p. 275.

setor, no sentido de que não se deve exportar tributos. Em seu elemento motriz, a proposta em comento dispunha que sobredita desoneração deveria ser feita mediante ressarcimento em dinheiro desses encargos a favor do produtor exportador nacional." (negritos acrescentados).

No excerto acima transcrito há referência à antiga MP nº 905/95, que antes instituíra o incentivo como ressarcimento em espécie, em vez de crédito presumido do IPI. Observe-se também a MP nº 905/95, cujos efeitos foram tornados insubsistentes pelo art. 8º da MP nº 948/95.

"Art. 1º Fica instituído, a favor do produtor exportador de mercadorias nacionais, crédito fiscal, mediante ressarcimento em moeda corrente, destinado a compensar o custo representado pelas contribuições sociais de que tratam as Leis Complementares nºs 7, de 7 de setembro de 1970, 8, de 3 de dezembro de 1970, e 70, de 30 de dezembro de 1991, que incidirem sobre o valor das matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, adquiridos no mercado interno pelo exportador para utilização no processo produtivo." (negritos acrescentados).

Como se sabe, o texto acima não prevaleceu. A partir da MP nº 948/95, o incentivo ganhou feições novas, sendo afinal instituído como crédito presumido do IPI, embora com o mesmo objetivo de antes: desonerar as exportações do PIS e COFINS incidentes sobre os insumos empregados nos produtos exportados. Para bem observar as diferenças, não é demais repetir o texto do art. 1º da MP nº 948, de 23/05/95, que após reedições foi convertida na Lei nº 9.363, de 16/12/96:

"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 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." (negritos acrescentados).

Para atingir a finalidade do incentivo, que é desonerar as exportações, o legislador tinha várias alternativas à sua disposição. Dentre elas podem ser citadas as seguintes: 1) imunidade do PIS e COFINS sobre os insumos dos produtos a serem exportados; 2) não-incidência; 3) isenção simples e direta, ou precedida de suspensão das duas contribuições, quando os insumos fossem destinados a industriais exportadores, seguida de posterior isenção, quando da efetiva exportação; 4) alíquota reduzida ou mesmo zerada; 5) ressarcimento em moeda corrente, na forma da MP nº 905/95; 6) crédito presumido de IPI, na forma da Lei nº 9.363/96; etc.

O objetivo econômico de desoneração das exportações podia ser atingido de diversas maneiras, sendo que a depender da norma jurídica, a natureza do incentivo muda totalmente. O jurídico cria suas realidades próprias realidades, sempre a partir dos textos de leis ou enunciados prescritivos, a resultarem nas normas jurídicas, após interpretados.

Neste sentido é que José Souto Maior Borges informa:²

"O Direito deforma o dado econômico, dando-lhe tratamento diverso, apreensível à luz de uma metodologia inconfundível com a da ciência econômica, ao transformá-lo numa realidade essencialmente diversa, porque normativa."

É admissível a classificação do incentivo em tela como subvenção financeira, compreendida genericamente como doação modal, de recursos públicos para entidades públicas ou privadas. Modal porque sujeita às condições estipuladas em lei. Longe de ser auxílio caridoso, desvinculado de qualquer comportamento por parte do donatário, a subvenção financeira é auxílio ou doação que só pode ser efetivada se os requisitos da lei forem atendidos.

Na linha de que o estímulo às exportações em análise possui natureza jurídica de subvenção financeira, a doutrina de Ricardo Mariz de Oliveira,³ os ensinamentos de José Souto Maior Borges⁴ e de Celso Antônio Bandeira de Mello e Geraldo Ataliba⁵, e ainda a Decisão nº 114/2000 da Superintendência da Receita Federal da 7ª Região.

Todavia, a classificação mais específica e que melhor define a sua natureza jurídica é a que o enquadra como crédito escritural incentivado do IPI. Na forma da Lei nº 9.363/96, o incentivo é, essencialmente, crédito do IPI, a ser escriturado e compensado com débitos desse imposto, também lançados na escrita fiscal, sendo passível de ressarcimento ou compensação com outros tributos somente quando do confronto entre débitos e créditos do IPI resultar saldo credor.

Reputo a classificação do crédito presumido do IPI como subvenção financeira insuficiente para lhe definir o regime jurídico. Daí preferir classificá-lo como crédito incentivado desse imposto, de forma a lhe determinar um tratamento jurídico mais particular, delineado primeiramente pela Lei nº 9.363/96 e atos infralegais correlatos, e subsidiariamente pela legislação do IPI, do PIS e da COFINS e ainda do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ), esta derradeira empregada na definição da receita operacional bruta. Como sói acontecer, o incentivo foi concebido utilizando-se de conceitos próprios de outros tributos, pelo que necessário o emprego das legislações respectivas, de forma residual.

Também entendo que o crédito presumido do IPI em questão não deve ser classificado como ressarcimento de tributo. Embora a teleologia do incentivo seja ressarcir as empresas exportadoras, reduzindo os seus custos na proporção estimada dos valores de PIS e COFINS incidentes sobre os insumos empregados nos produtos industrializados e exportados, tal desiderato não pode ser confundido com a natureza jurídica.

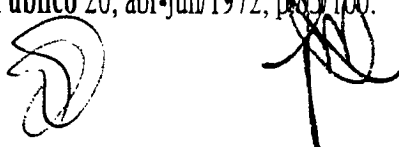
O ressarcimento é categoria muito próxima da repetição de indébito, sendo por alguns considerado como espécie de restituição. Daí a impropriedade de considerá-lo como ressarcimento, como se tratasse de devolução de tributo pago indevidamente ou a maior.

² Cf. artigo "Subvenção financeira, isenção e dedução tributárias", in Revista de Direito Público 41-42, p. 43/54.

³ Cf. artigo "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. 29/55.

⁴ Cf. artigo "Subvenção financeira, isenção e dedução tributárias", in **Revista de Direito Público** 41-42, p. 43/54.

⁵ Cf. artigo "Subvenções. Natureza jurídica. Não se confundem com isenções. Irretroatividade da lei. Direito adquirido e não gozado.", in **Revista de Direito Público** 20, abr-jun/1972, p. 85/100.



Claramente o incentivo não implica em restituição (ou ressarcimento) de PIS e COFINS pagos ao desamparo da lei.

Como estatuído pela Lei nº 9.363/96, o crédito presumido assume a natureza jurídica de crédito incentivado do IPI, independentemente da forma como fora concebido antes e da vontade do legislador. Se antes, por ocasião da MP nº 905/95, possuía natureza diversa, posto que assumia a forma de ressarcimento em espécie e nada tinha a ver com créditos escriturais incentivados do IPI, ao final foi estabelecido conforme a natureza jurídica dos últimos.

Neste ponto importa sublinhar que a interpretação de todo e qualquer texto de lei não se vincula à sua origem. O método histórico, bem assim o teleológico, não devem ser empregados com prevalência sobre outros métodos de interpretação. O que o intérprete objetiva, sempre, é identificar o espírito da lei (*mens legis*). Para tanto é necessário separar a *voluntas legis* (vontade da lei) da *voluntas legislatoris* (vontade do legislador), de modo a prevalecer a primeira. O que deve ser buscado é o sentido objetivo da norma, desvinculada dos motivos que a originaram. Neste sentido a lição de Karl Engisch:⁶

“Com o acto legislativo, dizem os objectivistas, a lei desprende-se do seu autor e adquire uma existência objectiva. O autor desempenhou o seu papel, agora desaparece e apaga-se por detrás da sua obra. A obra é o texto, a ‘vontade da lei tornada palavra’, o ‘possível e efectivo conteúdo de pensamento das palavras da lei’.”

Por último, e para reafirmar a característica de crédito incentivado do IPI, destaco que o incentivo é dito "presumido" apenas com relação ao valor apurado. Quanto a ser crédito escritural do IPI, não há qualquer presunção, pois trata-se de realidade normativa, criada pela Lei nº 9.363/96 com todos os efeitos jurídicos daí decorrentes.

O valor é estimado (ou presumido) porque o percentual de 5,37%, aplicado sobre a base de cálculo definida pela Lei nº 9.363/96, não coincide com os valores efetivamente pagos de PIS e COFINS nas aquisições dos insumos. A depender da cadeia produtiva e comercial de cada matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, o valor presumido do incentivo poderá ser bastante diferente daquele efetivamente pago.

Destarte, por considerar que a natureza jurídica do incentivo instituído pela Lei nº 9.363/96 é de crédito escritural incentivado do IPI, entendo deva ser excluído da base da Cofins, mesmo após a Lei nº 9.718/98.

Sala das Sessões, em 14 de agosto de 2009.

EMANUEL CARLOS DANTAS DE ASSIS

⁶ ENGISCH, Karl. *Introdução ao pensamento jurídico*, trad. J. Baptista Machado, Lisboa, Fundação Calouste Gulbenkian, 1996, p. 172.