



Processo nº : 13936.000172/00-57
Recurso nº : 122.667
Acórdão nº : 203-10.047

MF-Segur. Conselho de Contribuintes
Publica. do Oric. União
de 11 05 10x
Rubrica

Recorrente : MADEIREIRA MIGUEL FORTE S.A.
Recorrida : DRJ em Curitiba-PR

Retificado no
DOU de 21.11.07

COFINS. BASE DE CÁLCULO. LEI Nº 9.718/98. FATURAMENTO OU RECEITA BRUTA. CRÉDITOS DE IPI RECONHECIDOS JUDICIALMENTE. INCLUSÃO. A definição de faturamento ou receita bruta para fins tributários, base de cálculo da COFINS e do PIS, após a Lei nº 9.718/98 equivale ao total dos valores da venda de mercadorias e da prestação de serviços de qualquer natureza, somado às demais receitas, nestas incluídos os valores de créditos de IPI reconhecidos judicialmente e relativos a aquisições de matérias-primas isentas, não tributáveis ou com alíquota zero.

BASE DE CÁLCULO. INDENIZAÇÕES POR REPARAÇÃO DE DANO. NÃO INCLUSÃO. Os valores de apólices de seguro, quando recebidos como indenizações por reparação de dano, não são considerados como receita, para fins de base de cálculo da COFINS.

BASE DE CÁLCULO. CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS DE ICMS. CRÉDITO PRESUMIDO DO IPI INSTITUÍDO PELA LEI Nº 9.363/96. NÃO INCLUSÃO. Os créditos escriturais de ICMS, ainda que extemporâneos, por se constituírem em dedução da base de cálculo desse imposto, não são considerados como receita, para fins de base de cálculo da COFINS. Também assim o 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.

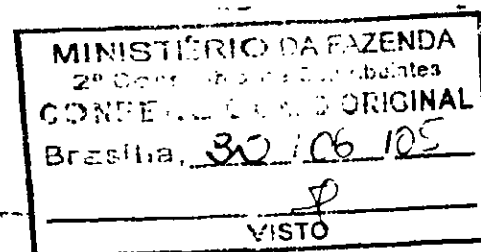
Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por: **MADEIREIRA MIGUEL FORTE S.A.**

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso, nos termos do voto do Relator. Vencido o Conselheiro José Adão Vitorino de Moraes (Suplente), que negava provimento.

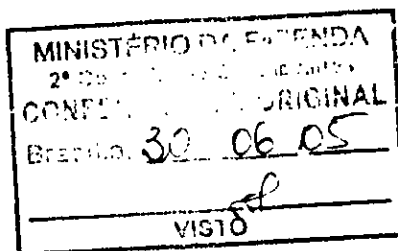
Sala das Sessões, em 15 de março de 2005

Leonardo de Andrade Couto
Leonardo de Andrade Couto
Presidente

Emanuel Carlos Contas de Assis
Relator



Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Sílvia de Brito Oliveira, Maria Teresa Martínez López, Cesar Piantavigna, Valdemar Ludvig e Francisco Maurício R. de Albuquerque Silva.
Eaal/mdc



Processo nº : 13936.000172/00-57
Recurso nº : 122.667
Acórdão nº : 203-10.047

Recorrente : MADEIREIRA MIGUEL FORTE S.A.

RELATÓRIO

Trata-se do Auto de Infração de fls. 280/287, relativo à Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (COFINS), períodos de apuração 04/97 e 02/99 a 06/2000, no valor total de R\$ 700.668,84, incluindo multa de ofício de 75% e juros de mora.

Por bem resumir o que consta dos autos, reproduzo o relatório da primeira instância (fls. 390/392):

2. *A autuação, lavrada em 08/12/2000 e cientificada em 13/12/2000 (fl. 284), ocorreu devido à falta de recolhimento da Cofins, relativa aos períodos de apuração de 04/1997 e de 02/1999 a 06/2000, conforme demonstrativos de apuração às fls. 280/281 e de multa e juros de mora às fls. 282/283, tendo como fundamento legal os arts. 1º e 2º da Lei Complementar nº 70, de 1991, e os arts. 2º, 3º e 8º, da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, com as alterações da Medida Provisória nº 1.807, de 28 de janeiro de 1999, e reedições, e da Medida Provisória nº 1.858, de 29 de junho de 1999, e reedições.*

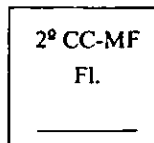
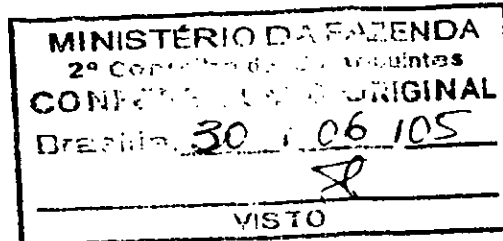
3. *Às fls. 285/286, no campo "Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal" do auto de infração, a autoridade fiscal apresenta narrativa acerca das informações solicitadas à contribuinte, dos documentos e justificativas por ela apresentados, da apuração da base de cálculo da contribuição e das diferenças detectadas, sendo essas assim descritas:*

"- abril/1997 – diferença de receita da matriz entre o informado pelo contribuinte (R\$ 4.027.155,53, fl. 38) e o apurado segundo dados do Livro de Apuração do IPI (fls. 58 a 60).

- fevereiro/1999 a junho/2000 – as diferenças correspondem, basicamente, às receitas apuradas nas planilha Apuração da Receita Bruta/Faturamento (demais receitas – Livro Razão). Ressalte-se que não ocorreu duplicação de valores, tendo em vista a utilização do Livro de Apuração do IPI e o Livro Razão, pois o primeiro foi utilizado para a apuração da receita do objeto social (vendas de papéis, madeiras e receitas agropastoris), e a segunda, para a apuração das demais receitas não constantes do Livro de Apuração do IPI."

4. *Consta, também, que a interessada não informou sobre a existência de ações judiciais versando sobre a vedação da inclusão de "outras receitas" na base de cálculo da contribuição.*

5. *Instruindo o processo, no tocante à base de cálculo, encontram-se: às fls. 10/19 e 32/56, "Planilhas de Apuração da Base de Cálculo" e os "Demonstrativos de Receitas Brutas", apresentados pela contribuinte; às fls. 25/26, demonstrativos de apuração da receita bruta – demais receitas, relativos aos períodos de apuração 02/1999 a 06/2000; às fls. 57/113, cópias dos livros "Registro de Apuração do IPI"; às fls. 114/253, cópia do livro razão, referente aos períodos de apuração envolvidos; às fls. 264/271, cópias de DCTF (Declaração de Contribuições e Tributos*



Processo nº : 13936.000172/00-57
Recurso nº : 122.667
Acórdão nº : 203-10.047

Federais e Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais); às fls. 272/279, demonstrativos de apuração da base de cálculo e de diferenças da contribuição.

6. *Tempestivamente, em 11/01/2001, a interessada interpôs a impugnação de fls. 292/301, acompanhada dos documentos de fls. 302/316 (cópia de despacho que concedeu medida liminar em ação em mandado de segurança; cópia do acórdão relativo à apelação em mandado de segurança nº 1998.04.01.083.459-2/PR, proferido pela Primeira Turma do Tribunal Regional Federal da 4ª Região; cópia de auto de infração relativo ao IPI e cópia de extrato de consulta de movimentação de processos junto à Justiça Federal), cujo teor é sintetizado a seguir.*

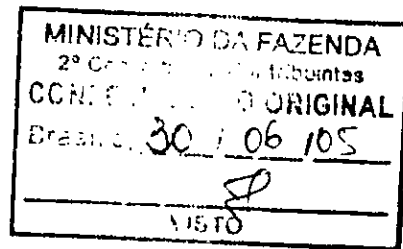
7. *Inicialmente, alega que a exigência relativa ao período de apuração 04/1997 é realmente devida, decorrendo de falhas na sua apuração. Concorde, também, com a exigência correspondente às receitas eventuais recebidas e às receitas obtidas a título de juros ativos, descontos ativos, variações monetárias ativas e variações cambiais ativas.*

8. *Na seqüência, alega discordar, com base no conceito de receita previsto pela legislação tributária, da exigência relativamente aos valores correspondentes à realização de reserva de reavaliação, às receitas de refatório, às receitas de vale-transporte, às indenizações de seguros, ao reembolso de vacinas, aos bezeros nascidos (machos e fêmeas), às recuperações de encargos INSS, Cofins, PIS, IPI e ICMS e às receitas decorrentes de desapropriação de bens pelo Inbra (Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária). Esses valores, alega a impugnante, não seriam receitas.*

9. *Quanto à reavaliação de florestas (pinus e imbuia), apresenta exemplos numéricos e conclui que a realização de reserva de reavaliação é mero ajuste do custo de produção, sem qualquer relação com receita ou faturamento, não envolvendo, portanto, entrada de qualquer valor (o que somente ocorreria, argüi, se não fosse obrigada a efetuar a realização da reserva). Conclui, também, que se a empresa optasse pela venda das árvores para terceiros, ao invés de industrializá-las, lançaria o valor da venda, que corresponderia a um bem do ativo imobilizado, como receita não-operacional, e essa receita não seria passível de tributação haja vista o disposto no art. 3º, § 2º, IV da Lei nº 9.718, de 1998.*

10. *Quanto às receitas relativas às refeições, salienta que, de acordo com o Programa de Alimentação do Trabalhador, as empresas podem solicitar de seus empregados um reembolso máximo de 20% (vinte por cento) do respectivo custo e, nesse caso, o valor reembolsado deve ser estornado da conta que registrar o total dos gastos com a alimentação, a fim de que somente a diferença suportada pela empresa seja considerada nos resultados operacionais (tal raciocínio, alega, também deve ser aplicado ao vale-transporte). Em decorrência, conclui, os referidos valores não representariam ingressos, não podendo, pois, serem tributados.*

11. *No próximo item, a impugnante refere-se às indenizações decorrentes de sinistros por companhia seguradora. Salienta que os valores indenizados já teriam sido tributados quando da remessa original da mercadoria, cuja nota fiscal não teria sido cancelada, sendo novamente tributados quando da remessa da mercadoria enviada em sua substituição. Por esse motivo, entende, os valores correspondentes não poderiam ser considerados receitas, para fins de incidência da Cofins.*



Processo nº : 13936.000172/00-57
Recurso nº : 122.667
Acórdão nº : 203-10.047

12. *A seguir, a impugnante discorre, ainda que sucintamente, sobre os programas de vacinação existentes na empresa e informa que o custo relativo a esses programas também seria compartilhado com os empregados. Discorda da exigência de Cofins sobre os valores repassados e afirma que não compra nem vende vacinas.*

13. *Após, no item denominado "Bezerras Nascidos", deixa claro que não concorda com a exigência de Cofins sobre a reavaliação e sustenta dupla tributação. Alega que quando de sua venda o valor correspondente constituirá faturamento, sendo esse valor incluído na base de cálculo da contribuição.*

14. *Na seqüência, insurge-se contra a exigência de Cofins sobre os valores correspondentes às recuperações de INSS, Cofins, PIS e ICMS, obtidas judicialmente. Salieta que tais valores jamais poderiam ser considerados receitas, pois referem-se a ressarcimentos de tributos cobrados indevidamente.*

15. *Quanto aos valores recuperados relativos ao IPI, salienta que se trata de questão posta para discussão judicial ainda pendente de decisão transitada em julgado. Ressalta a incoerência da fiscalização que teria lavrado auto de infração em face da referida recuperação e conseqüente compensação.*

16. *A seguir, discorre sobre o ressarcimento de crédito presumido de IPI, instituído pela Lei nº 9.363, de 13 de dezembro de 1996, e ressalta a incoerência de se tributar com Cofins valores correspondentes a tributos ressarcidos.*

17. *No próximo tópico, alega que os valores relativos às receitas de desapropriação de bens referem-se uma fazenda, bem integrante do ativo permanente. Assim, em face do que dispõe o art. 3º, § 2, IV, da Lei nº 9.718, de 1998, alega que tais valores não seriam passíveis de tributação.*

18. *Ao final, clama pelo deferimento da impugnação, nos termos em que delineada.*

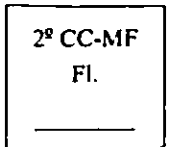
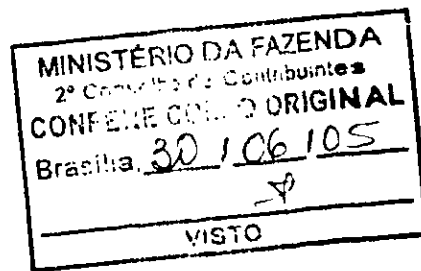
19. *Além dos documentos mencionados, instruem o processo, no essencial: mandados de procedimento fiscal (fls. 01 e 31); termos de intimação (fls. 03/04, 07/08 e 24); cópia de procuração (fl. 05); cópia de certidão relativa à ação em mandado de segurança nº 97.00.20561-4/PR (fl. 22) e extratos de pagamentos (fls. 317/319)."*

A DRJ em Curitiba, por unanimidade de votos, nos termos do Acórdão de fls. 388/406, julgou o lançamento procedente em parte para excluir do Auto de Infração os seguintes valores:

- reavaliação de florestas, por não vislumbrar "auferimento de receita na simples realização da reserva de reavaliação";
- receitas de refeições e de vale-transporte, provenientes de participações dos empregados, por entender que tanto no programa de alimentação do trabalhador, de que trata a Lei nº 6.321, de 14 de abril de 1976, como no do vale-transporte, a que se refere a Lei nº 7.418, de 16 de dezembro de 1985, há participação da empresa e do trabalhador, sendo que a primeira apenas retém dos seus empregados as parcelas por eles devidas para os dois programas;



Processo nº : 13936.000172/00-57
Recurso nº : 122.667
Acórdão nº : 203-10.047



- reembolso de programa de vacinas dos empregados, por considerá-lo como mais um programa de custo compartilhado, à semelhança dos programas de alimentação do trabalhador e do vale-transporte;
- bezerras nascidas, aplicando o mesmo entendimento da Decisão nº 41/2000, da Superintendência da Receita Federal na 3ª Região Fiscal, que por vez ampara-se no Ato Declaratório Normativo (ADN) nº 32, de 27/05/94; e
- recuperações de encargos referentes ao INSS, COFINS e PIS, em virtude de decisões judiciais que reconheceram o direito da pessoa jurídica à restituição, ainda que por compensação, de tributos pagos a maior ou indevidamente.

Por outro lado, a primeira instância manteve o lançamento relativo às seguintes rubricas:

- 1) indenizações de seguro. Embora, em tese, a instância recorrida tenha concordado com a alegação genérica da impugnante, no sentido de que, no caso da perda de mercadoria já faturada e não entregue em virtude de um sinistro, já houve tributação quando do faturamento original e haverá novamente quando emitida a nova fatura, pelo que a indenização apenas recompõe a perda, não viu nos autos documentos comprobatórios da hipótese alegada;
- 2) recuperações de IPI e crédito presumido do mesmo imposto, este instituído pela Lei nº 9.363/96. A DRJ tratou das duas verbas conjuntamente, aduzindo que, não sendo devolução de valores recolhidos, tampouco indébitos, é inarredável a configuração como receita. Ao encontro da sua interpretação, menciona a Solução de Consulta nº 2, de 09/01/2002, da Superintendência da Receita Federal da 9ª Região Fiscal, relativa ao crédito presumido do IPI. Ressalta que a impugnante, no tocante aos créditos do IPI reconhecidos judicialmente, apenas questionou o momento oportuno para a sua configuração como receita, uma vez que a decisão judicial ainda pendia de pronunciamento final, embora já os tenha registrado como receita; e
- 3) recuperação de ICMS, mantidos na base de cálculo da COFINS por não restar comprovado que se tratam de valores antes recolhidos a título daquele imposto.

O Recurso Voluntário de fls. 418/427, tempestivo (fls. 412, 414 e 418), insurge-se contra a decisão de primeira instância tratando, inicialmente, dos princípios da legalidade e da tipicidade.

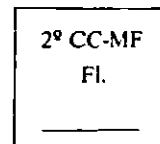
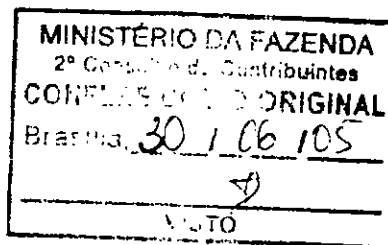
Em seguida aborda cada uma das rubricas mantidas, separando-as em quatro grupos, por diferenciar, como já fizera na impugnação, os créditos do IPI, obtidos judicialmente, do crédito presumido instituído pela Lei nº 9.363/96.

No tocante às indenizações de seguro, ressalta que os prejuízos não foram levados à conta de custos ou despesas, e que são três, a saber:

- indenização por danos causados em virtude de descarga elétrica (queda de raio), cujo valor, irrisório, não foi lançado como despesa;
- indenização por perda de mercadoria adquirida, que se perdeu no transporte e cujo valor foi tratado como recuperação de custo; e
- indenização por perda de mercadoria vendida, cujo valor é o de maior monta.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes



Processo nº : 13936.000172/00-57
Recurso nº : 122.667
Acórdão nº : 203-10.047

Quanto aos créditos de IPI nas aquisições de produtos isentos, não tributados e com alíquota zero, reconhecidos no Mandado de Segurança nº 97.0020561-4, afirma que são contabilizados de forma análoga aos créditos do ICMS, e aduz que a situação é análoga à do art. 148 do RPI/98, que dispõe sobre o crédito do IPI, quando adquirido insumo de comerciante atacadista não contribuinte desse imposto, em que o valor é calculado mediante aplicação da alíquota a que estiver sujeito o produto, sobre cinquenta por cento do valor constante da NF. Afirma, ainda, que tais valores são tributados pelo IRPJ e pela Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, como recuperação de custos.

Os créditos de IPI provenientes da sentença judicial foram lançados no Registro de Apuração do IPI, cuja cópia é acostada às fls. 475/525. Quanto aos seus valores, foi juntado, a título exemplificativo, uma listagem do período outubro de 1988 a fevereiro de 1989 (fls. 526/543).

Tratando do crédito presumido do IPI instituído pela Lei nº 9.363/96, refuta a tese abraçada pela decisão recorrida, de que tais valores não seriam devolução de um pagamento indevido. Afirma que o exportador pagou as contribuições embutidas no preço dos insumos adquiridos e que a Lei nº 9.363/96, em seu art. 1º, é clara ao definir que o crédito presumido é concedido “como ressarcimento das contribuições”. Ainda assevera que, em qualquer dicionário, o vocábulo “ressarcir ou ressarcimento” diz respeito à recuperação de um valor anteriormente pago, ou indenização por um dano sofrido.

Por fim, e ao contrário do que afirmara na impugnação, esclarece que as recuperações de ICMS não são relativas a qualquer ação judicial, mas sim a pagamentos indevidos. Auditoria contábil detectou que não fora utilizado créditos do ICMS relativos a aquisições de materiais auxiliares, insumos, embalagens e matérias-primas. Tratam-se, pois, de créditos extemporâneos do imposto estadual. Para comprová-los, anexa cópias de NF referentes crédito fiscal extemporâneo e de listagem dos valores recuperados no período de 11/08/94 a 18/11/94 (fls. 453/474).

Informações às fls. 544/549, 570 e 571 dão conta do arrolamento de bens necessário.

Tendo em vista a opção da contribuinte pelo REFIS, com inclusão parcial do débito lançado nesse parcelamento, como noticiado às fls. 563/566, esta Terceira Câmara determinou diligência em dezembro de 2003, visando saber com exatidão quais valores estão incluídos na Declaração REFIS (fls. 572/575).

Cumprida a diligência - que retornou com o quadro demonstrativo de fl. 581 -, e após ciência ao contribuinte - que não se manifestou (fls. 583/586) -, o processo retornou a este órgão para julgamento.

É o relatório.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13936.000172/00-57
Recurso nº : 122.667
Acórdão nº : 203-10.047

MINISTÉRIO DA FAZENDA 2º Conselho de Contribuintes COPIA DO ORIGINAL Brasília, 30/06/05 VISTO

2º CC-MF Fl. _____

VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR EMANUEL CARLOS DANTAS DE ASSIS

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos previstos no Decreto nº 70.235/72, inclusive o arrolamento de bens, pelo que dele conheço.

Inicialmente constato que os valores incluídos no REFIS correspondem àqueles não impugnados, como demonstrado às fls. 405 e 581. As diferenças entre os valores inclusos na Declaração REFIS e os não impugnados encontram-se na ordem das unidades de reais, sendo irrelevantes para a análise deste Recurso.

Dentre os valores não impugnados encontra-se o relativo ao período de apuração 04/97. Assim, este Recurso diz respeito somente a períodos de apuração de 02/99 em diante, todos sob a égide da Lei nº 9.718/98, conversão da Medida Provisória nº 1.724, de 29/10/98.

A questão a ser enfrentada é a definição de faturamento ou receita bruta para fins do PIS e da COFINS, consoante definido pela referida Lei.

A DRJ julgou não inclusas na base de cálculo das duas contribuições os valores das seguintes rubricas: reavaliação de florestas, receitas de refeitório, de vale-transporte, reembolso de programa de vacinas, bezerros nascidos e recuperações de INSS, COFINS e PIS.

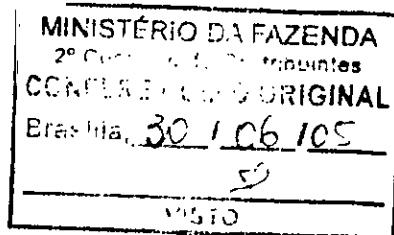
Diferentemente, considerou incluídas na base de cálculo da COFINS os valores de:

- indenizações de seguro;
- créditos de IPI (ditos recuperações de IPI), reconhecidos judicialmente e relativos a aquisições de matérias-primas isentas, não tributáveis ou com alíquota zero, calculados com aplicação da mesma alíquota utilizada na operação tributada;
- crédito presumido do IPI instituído pela Lei nº 9.363/96; e
- créditos extemporâneos de ICMS (recuperações de ICMS);

BASE DE CÁLCULO DA COFINS, CONSOANTE A LEI Nº 9.718/98: INCLUSÃO DOS CRÉDITOS DE IPI RECONHECIDOS JUDICIALMENTE

A base de cálculo da COFINS e do PIS, para os períodos de apuração a partir de 02/99, é o faturamento ou receita bruta, entendida como a “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.” (arts. 2º e 3º da Lei nº 9.718/98).

Tal definição afasta-se daquela determinada pelo art. 3º da Lei nº 9.715/98, conversão da MP nº 1.212, de 28/11/95, com reedições, específico para o PIS no período de 03/96 a 01/99. Consoante o art. 3º da Lei nº 9.715/98, considerava-se “faturamento a receita bruta, como definida pela legislação do imposto de renda, proveniente da venda de bens nas operações de conta própria, do preço dos serviços prestados e do resultado auferido nas operações de conta alheia.”



Processo nº : 13936.000172/00-57
Recurso nº : 122.667
Acórdão nº : 203-10.047

A definição determinada pela Lei nº 9.718/98 também difere da encontrada no art. 2º da Lei Complementar nº 70/91, segundo o qual a base de cálculo da COFINS era “o faturamento mensal, assim considerado a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviço de qualquer natureza.”

A par dos textos legais acima, constata-se que a Lei nº 9.718/98 promoveu um alargamento na base de cálculo da COFINS e do PIS, que passou a abranger, além das receitas provenientes da venda de mercadorias e das prestações de serviços em geral, também as demais receitas, a exemplo das financeiras.

A definição de faturamento ou receita bruta, se por um lado não é um conceito indeterminado, por outro não é tão cerrada, a ponto de limitar-se à soma das faturas emitidas pela pessoa jurídica, como pretendem alguns. Mesmo antes da Lei nº 9.718/98, já era assim, como demonstra o pronunciamento do STF na Ação Declaratória de Constitucionalidade nº 1, mais precisamente no voto do relator, Min. Moreira Alves, ao acentuar a conceituação de faturamento para fins tributários, nos termos da LC nº 70/91:

Note-se que a Lei Complementar nº 70/91, ao considerar o faturamento como “a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviços de qualquer natureza” nada mais fez do que lhe dá a conceituação de faturamento para efeitos fiscais, como bem assinalou o eminente Ministro Ilmar Galvão, no voto que proferiu no RE 150.764, ao acentuar que o conceito de receita bruta das vendas de mercadorias e de mercadorias e serviços “coincide com o faturamento, que, para efeitos fiscais, foi sempre entendido como o produto de todas as vendas, e não apenas das vendas acompanhadas de fatura, formalidade exigida tão-somente nas vendas mercantis a prazo (art. 1º da Lei nº 187/36).”

(STF, Pleno, ADC nº 1, Relator Ministro Moreira Alves, em 01/12/1993).

No julgado acima referido (Recurso Extraordinário nº 150.764, relativo ao antigo Finsocial), o Ministro Ilmar Galvão reporta-se ao art. 22 do Decreto-Lei nº 2.397/87, que já tratava do faturamento, base de cálculo do Finsocial, como sendo a “receita bruta das vendas de mercadorias e de mercadorias e serviços, de qualquer natureza”.

O conceito de faturamento assim delineado, estabelecido pelo legislador ordinário, não implica em qualquer ofensa ao art. 110 do CTN, segundo o qual a lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance dos institutos, conceitos e formas do Direito Privado, utilizados pelo legislador constituinte para definir ou limitar competências tributárias. É que o art. 195 da Constituição Federal, ao referir-se a faturamento (ou a receita, após a Emenda Constitucional nº 20/98), emprega o termo (ou os termos) num sentido aberto, a ser definido pela legislação tributária. As expressões faturamento ou receita não são empregadas na acepção do Direito Comercial, tampouco da contabilidade, podendo assumir conotações mais amplas ou mais estreitas, a depender da legislação infraconstitucional.

No caso em tela, entendo incluídas no conceito de faturamento ou receita bruta os valores relativos aos créditos do IPI reconhecidos no Mandado de Segurança nº 97.0020561-4 e relativos a aquisições de matérias-primas isentas, não tributáveis ou com alíquota zero, calculados com aplicação da mesma alíquota utilizada na operação tributada, como consta do provimento judicial. É que tais valores não se confundem com os créditos escriturais básicos ou incentivados previstos na legislação do imposto, estes sim, excluídos do cômputo da COFINS,



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA 2ª Seção de Contribuintes COPIA ORIGINAL 30 106 105 R\$ VISTO
--

2ª CC-MF Fl. _____

Processo nº : 13936.000172/00-57
Recurso nº : 122.667
Acórdão nº : 203-10.047

posto que são valores dedutíveis da base de cálculo do IPI, inconfundíveis com a definição de receita. Os créditos escriturais do IPI, antes de serem dedução desse imposto, são despesa ou custo.

Tampouco os créditos reconhecidos judicialmente podem ser considerados como recuperação de despesas, já que não houve a incidência do IPI sobre as matérias-primas, que são isentas, não-tributadas ou com alíquota zero. A situação é diversa daquela em que há incidência do IPI sobre os insumos, quando os créditos do imposto são computados porque houve a tributação e por isto são deduzidos do valor do imposto devido. No caso do provimento judicial, a natureza jurídica dos valores reconhecidos é de crédito financeiro, em vez de crédito tributário.

Outrossim, na situação dos créditos reconhecidos somente pela via judicial, há ingresso de receitas extraordinárias não previstas ordinariamente. Tanto assim que se fez necessário o ingresso no Judiciário, para vê-los reconhecidos. Ainda que os valores desses créditos sejam escriturados ao lado dos demais créditos básicos do IPI, como se possuíssem a mesma natureza, com eles não se confundem. A circunstância de serem contabilizados de forma análoga aos créditos do ICMS não os iguala, nem os aproximam do crédito básico previsto no art. 148 do RIPI/98. Este último dispõe sobre o cálculo do crédito do IPI, na situação em que insumos tributados (e não isentos, não-tributados ou com alíquota zero, como se dá nos créditos reconhecidos judicialmente) são adquiridos de comerciante atacadista não contribuinte do IPI. O adquirente, por não ter o valor do IPI destacado na nota fiscal do insumo, pode calcular o crédito mediante aplicação da alíquota a que estiver sujeito o produto, sobre cinquenta por cento do valor constante da nota fiscal.

Neste ponto cabe destacar, como a decisão recorrida já o fez, que na impugnação apenas foi questionado o momento oportuno para o reconhecimento, como receita, desses créditos reconhecidos judicialmente. Todavia, como a própria recorrente já os considerou antes do trânsito em julgado da sentença, inclusive tributando-os pelo IRPJ e pela Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, os valores utilizados devem ser incluídos na base de cálculo da COFINS.

INDENIZAÇÕES DE SEGURO POR REPARAÇÃO DE DANO: NÃO INCLUSÃO

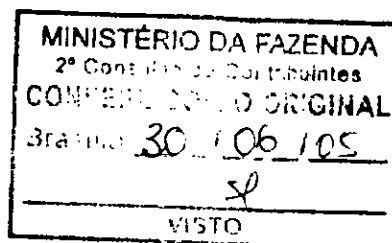
No tocante às indenizações de seguro, importa destacar que todas são relativas a reparações de dano.

Como se sabe, as indenizações, grosso modo, podem cobrir danos emergentes ou lucros cessantes. As primeiras, por danos emergentes, visam exclusivamente repor um bem destruído ou reparar um danificado, até o limite fixado em condenação judicial ou contrato de seguro. Por "substituírem" o bem destruído ou danificado, não implicam em aumento de patrimônio, sendo deste modo intributáveis. Já as indenizações por lucros cessantes, ao contrário, têm caráter acumulativo, isto é, implicam em aumento do patrimônio do beneficiário, pois ao invés de "substituírem" patrimônio destruído ou danificado, "entram no lugar" de uma outra receita que seria recebida futuramente.

Se na hipótese de lucros cessantes a receita não recebida e substituída pela indenização seria tributável, o valor da reparação também deverá ser. Numa ou noutra situação haverá acréscimo patrimonial, será auferida receita. Daí a tributação. Já na reparação por dano, por inexistir hipótese acréscimo patrimonial, não deve incidir a tributação.



Processo nº : 13936.000172/00-57
Recurso nº : 122.667
Acórdão nº : 203-10.047



Acerca da diferença entre as indenizações por danos emergentes e por lucros cessantes, cabe transcrever parte do voto do notável tributarista, então Ministro Hugo Machado, por ocasião do julgamento da Apelação Cível nº 64.658/MG, no extinto Tribunal Federal de Recursos. *In verbis*:

"O simples fato de ser a quantia recebida como uma indenização, é insuficiente para determinar sua exclusão do conceito jurídico fiscal de renda. Uma indenização destinada a cobrir um custo, ou uma despesa, objeto de registro contábil, simplesmente repõe o resultado operacional da empresa na situação que estaria se não ocorrido tal custo, ou despesa. Corresponde a um estorno do registro contábil do custo, ou despesa, anulando os efeitos na determinação do resultado que afinal servirá de base para o cálculo do Imposto Renda. Neste caso, a indenização é simples recuperação de custo, ou de despesa, e se não for como tal escriturada, dever ser adicionada ao lucro para fins de tributação.

Pode ocorrer também que uma indenização diga respeito a lucros cessantes, que em princípio não são objeto de registro contábil. Neste caso deve ser escriturada como receita, pois seu valor há de participar, positivamente, na formação do resultado, sendo irrelevante a não escrituração do 'prejuízo', vale dizer, daquilo que a empresa deixou de ganhar, que se designa pela expressão lucros cessantes."

Nitidamente, as três indenizações em tela se enquadram como reparatórias, posto que, como informado, uma cobriu danos causados em virtude de descarga elétrica (queda de raio), outra a perda de mercadoria adquirida, que se extraviou no transporte, e a terceira a perda de mercadoria vendida, também extraviada. Daí serem excluídas da base de cálculo da COFINS.

CRÉDITO PRESUMIDO DO IPI INSTITUÍDO PELA LEI Nº 9.363/96: NÃO INCLUSÃO

Quanto às parcelas do crédito presumido do IPI instituído pela Lei nº 9.363/96, também não integram a base de cálculo da COFINS. Assim entendo porque esse benefício fiscal possui natureza jurídica de crédito escritural incentivado do IPI.

É importante investigar a natureza jurídica do incentivo em questão porque dela depende o seu regime jurídico. 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

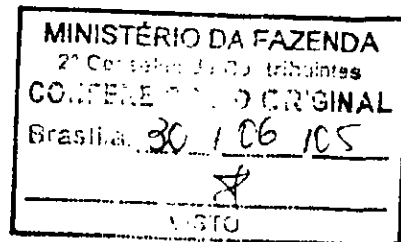
Numa classificação do Direito, a maior utilidade está em permitir uma melhor compreensão do fenômeno jurídico. Se para um economista, por exemplo, o critério econômico pode ser o mais adequado e suficiente para uma classificação que pretenda averiguar em quanto um incentivo como o crédito presumido incrementou as exportações, para um operador ou

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



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13936.000172/00-57
Recurso nº : 122.667
Acórdão nº : 203-10.047



cientista do Direito é diferente. No estudo dos fenômenos e institutos jurídicos, a classificação deve ser orientada pelas normas jurídicas, delas se extraindo 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 aº 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 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).

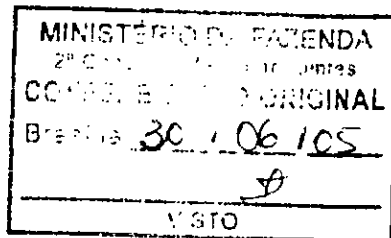
No excerto acima transcrito há referência à antiga MP nº 905/95, que antes instituiria o incentivo como ressarcimento em espécie, em vez de crédito presumido do IPI. Observe-se também a MP nº 905/95, cujos efeitos foram tornados insubsistentes pelo art. 8º da MP nº 948/95.

"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



Processo nº : 13936.000172/00-57
Recurso nº : 122.667
Acórdão nº : 203-10.047

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.

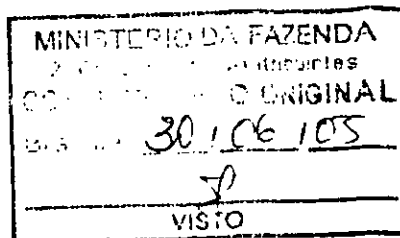
Também entendo que o crédito presumido do IPI em questão não deve ser classificado como ressarcimento de tributo. Embora a teleologia do incentivo seja ressarcir as empresas exportadoras, reduzindo os seus custos na proporção estimada dos valores de PIS e

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.



Processo nº : 13936.000172/00-57
Recurso nº : 122.667
Acórdão nº : 203-10.047

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. 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 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.

CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS DE ICMS: NÃO INCLUSÃO

Quanto aos créditos do ICMS não foram objeto de ação judicial, ressaltando que não foram objeto de ação judicial, mas apenas escriturados a destempo - após os períodos de apuração em que adquiridos os insumos -, observo que possuem idêntica natureza jurídica dos créditos escriturais do IPI. Tanto num quanto noutro imposto, são valores dedutíveis das

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



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo n^o : 13936.000172/00-57
Recurso n^o : 122.667
Acórdão n^o : 203-10.047

MINISTÉRIO DA FAZENDA 2 ^o Conselho de Contribuintes CÓDIGO DE PROCESSO ORIGINAL BRASIL 30106105 VISTO
--

2 ^o CC-MF Fl.

respectivas bases de cálculo, antes classificados como custo ou despesa. Daí não serem computados como faturamento ou receita bruta, nos termos da Lei n^o 9.718/98.

Destarte, os créditos extemporâneos de ICMS, não reconhecidos judicialmente, mas apenas apurados extemporaneamente, não estão incluídos na base de cálculo da COFINS.

CONCLUSÕES

Pelo exposto, dou provimento parcial ao Recurso para cancelar o lançamento nas parcelas referentes às indenizações de seguro, ao crédito presumido do IPI instituído pela Lei n^o 9.363/96 e aos créditos extemporâneos do ICMS.

Sala das Sessões, em 15 de março de 2005


EMANUEL CARLOS DANTAS DE ASSIS