



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo n° 13973.000402/2003-18
Recurso n° 139.099 Voluntário
Matéria COFINS
Acórdão n° 202-18.397
Sessão de 18 de outubro de 2007
Recorrente KOHLBACH MOTORES LTDA. (Razão social atual: UNIÃO MOTORES ELÉTRICOS LTDA.)
Recorrida DRJ em Florianópolis - SC

MF-Segundo Conselho de Contribuintes
Publicado no Diário Oficial da
de 07 / 02 / 08
Rubrica

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 07 / 02 / 2008
Celma Maria Albuquerque
Mat. Siape 94442

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/01/1998 a 28/02/1998, 01/07/1998 a 31/03/2001, 01/10/2001 a 31/12/2002

Ementa: RECURSO VOLUNTÁRIO. MATÉRIAS NÃO IMPUGNADAS. PRECLUSÃO.

As matérias não suscitadas em sede de impugnação não são passíveis de apreciação em sede de recurso voluntário, a teor do art. 17 do Decreto nº 70.235/72. Os argumentos relativos à não-cumulatividade da base de cálculo da contribuição e à inconstitucionalidade da multa de ofício não foram apresentados na fase impugnatória. Exceção para matéria de interesse público como a decadência.

DECADÊNCIA.

Somente a declaração de inconstitucionalidade proferida de forma definitiva pelo STF pode afastar a aplicação de norma regularmente editada. Consoante art. 45 da Lei nº 8.212/91 o prazo para a Fazenda Pública constituir o crédito tributário das contribuições destinadas à seguridade social é de dez anos, contados do início do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

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

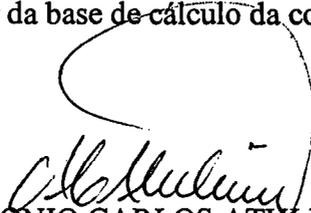
(Handwritten marks)

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.

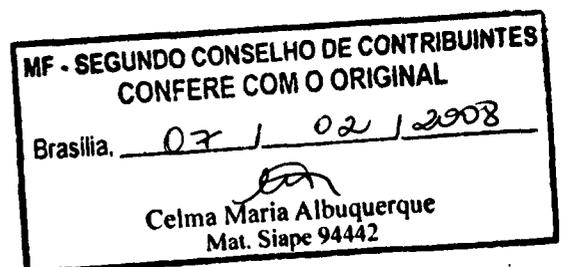
Recurso provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da SEGUNDA CÂMARA do SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso para excluir da base de cálculo da contribuição o crédito presumido de ICMS e de IPI.


ANTONIO CARLOS ATULIM

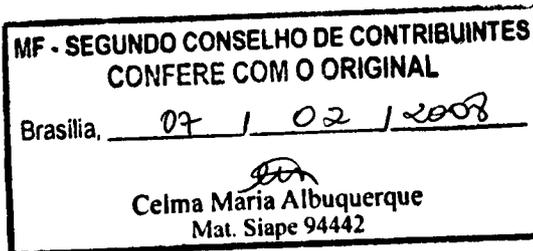
Presidente




MARIA CRISTINA ROZA DA COSTA

Relatora

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Gustavo Kelly Alencar, Nadja Rodrigues Romero, Antonio Zomer, Ivan Allegretti (Suplente), Antônio Lisboa Cardoso e Maria Teresa Martínez López.



Relatório

Trata-se de recurso voluntário apresentado contra decisão proferida pela 3ª Turma de Julgamento de DRJ em Florianópolis - SC.

Informa o relatório da decisão recorrida a lavratura de Auto de Infração (fls. 20/36) a título de Contribuição para Financiamento da Seguridade Social – Cofins, relativo a fatos geradores mensais ocorridos nos anos de 1998, 1999, 2000, 2001 e 2002.

E mais que, segundo consta na Descrição dos Fatos do Auto (fls. 33/37) e Termo de Verificação Fiscal (fls. 38 a 56), trata-se de exigência da contribuição pelas constatações, no entendimento dos autuantes, de que a contribuinte teria apurado incorretamente a base de cálculo desta contribuição: (a) que não teria considerado os valores a título de crédito presumido de ICMS (recuperação de custos é ingresso de receitas), tendo a fiscalização feito a Recomposição da Base de Cálculo da Cofins (fl. 43 em diante); (b) diferença apurada entre o valor escriturado e o declarado/pago (não apresentou a DCTF referente ao 2º trimestre/2001); e (c) diferença apurada entre o valor escriturado e o declarado/pago (apresentou DCTF referente ao 3º trimestre/2001 sem declarar a Cofins).

Cientificada do lançamento, a interessada apresentou sua impugnação (fls. 57 a 81), onde trouxe as seguintes alegações, resumidamente:

- da violação aos arts. 59, 69, 154, I e 195, da Constituição Federal (fls. 57 a 62);
- da indevida inclusão do Crédito Presumido de ICMS na aquisição de chapas, conforme RICMS na base de cálculo;
- da não exclusão dos valores de IPI da base de cálculo no ano de 1999;
- da irregularidade dos valores apurados nos meses de 04 a 09/2001;
- da inclusão na base de cálculo de valores recuperados a título de IPI;
- ilegalidade/inconstitucionalidade da cobrança de juros de mora com base na taxa Selic.

Apresentação de emenda à impugnação em data posterior ao prazo legal, que não foi considerada pelo relator e determinada a devolução da mesma à impugnante, por não atender ao disposto no § 4º do art.16 do Decreto nº 70.235/72 (acrescentado pela Lei nº 9.532, de 10/12/1997).

Apreciando as alegações de defesa, a Turma Julgadora decidiu, por maioria, pela procedência do lançamento, vencidos o Relator e o julgador Éden Ricardo Zanato apenas na parte que considerava excluído da base de cálculo da contribuição o valor a título de crédito presumido de ICMS, conforme ementa abaixo reproduzida:

**“Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social
- Cofins**

Ano-calendário: 1999, 2000, 2001, 2002

Crédito Presumido do ICMS. Inclusão na base de cálculo

A receita correspondente ao crédito presumido do ICMS, cujo direito é assegurado pela legislação do ICMS do Estado de Santa Catarina

(RICMS/RS), integra a base de cálculo da Cofins no mês em que o contribuinte usufruir daquele direito, mediante apropriação do referido crédito em sua escrita fiscal.

Base de Cálculo. Variações Monetárias Ativas.

As variações monetárias ativas auferidas a partir de 1º de fevereiro de 1999 deverão ser computadas, na condição de receitas financeiras, na determinação das bases de cálculo da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 1998, 1999, 2000, 2001, 2002

Juros de Mora. Aplicabilidade da Taxa SELIC.

Sobre os débitos Tributários para com a União, não pagos nos prazos previstos em lei, aplicam-se juros de mora calculados, a partir de abril de 1995, com base na taxa SELIC.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 1998, 1999, 2000, 2001, 2002

Arguições de Inconstitucionalidade e Ilegalidade da Legislação Tributária.

As autoridades administrativas estão obrigadas à observância da legislação tributária vigente no País, sendo incompetentes para a apreciação de arguições de inconstitucionalidade e ilegalidade de atos legais regularmente editados.

Lançamento Procedente”.

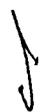
Ciente da decisão em 15/01/2007 (fl. 121 – vale a data manuscrita registrada no Aviso de Recebimento – A.R. e não a do carimbo da ECT, em face da divergência), a empresa apresentou recurso voluntário a este Eg. Conselho de Contribuintes em 13/02/2007, com as seguintes razões de dissenso: 1) decadência dos fatos geradores anteriores a 26/06/1998; 2) inconstitucionalidade da inclusão do ICMS e das receitas de terceiros na base de cálculo da Cofins e da aplicação do princípio da não-cumulatividade à apuração da Cofins; 3) desrespeito aos princípios constitucionais da isonomia e da capacidade contributiva; 4) não incidência da Cofins sobre os valores atinentes a recuperação de créditos fiscais, verberando pela limitação do conceito de receita ao de faturamento; 5) da desproporcionalidade e da irrazoabilidade da multa aplicada, com malferimento do princípio veiculado pelo art. 2º da Lei nº 9.784/99, restando patente a inconstitucionalidade do art. 44 e incisos da Lei nº 9.430/96, devendo a mesma ser reduzida ao patamar de 20%, caso subsista a autuação.

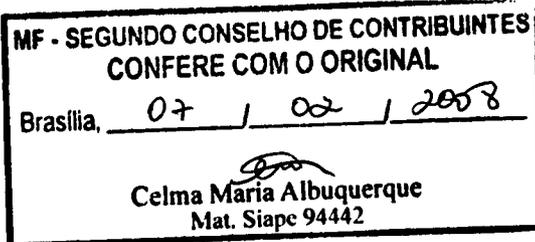
Alfim requer a procedência do recurso voluntário e determinar a desconstituição do crédito tributário, em face da inconstitucionalidade e da ilegalidade em que está fundada a cobrança, declarando improcedente o lançamento.

É o Relatório.



MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, <u>07</u> / <u>02</u> / <u>2008</u>
 Celma Maria Albuquerque Mat. Siape 94442





Voto

Conselheira MARIA CRISTINA ROZA DA COSTA, Relatora

O recurso voluntário é tempestivo, sendo patente o erro perpetrado na data do carimbo da ECT quanto ao ano de recepção. Consta o ano de 2005 ao invés de 2007 que é o correto, uma vez que o Aviso de Recebimento – AR – foi expedido em 04/01/2007.

O recurso voluntário também preenche os demais requisitos para sua admissibilidade e conhecimento.

As matérias objeto do auto de infração e trazidas à lide são:

1. decadência do crédito tributário relativo aos fatos geradores anteriores a 26/06/1998, em face de a ciência do auto de infração haver ocorrido em 26/06/2003;
2. desrespeito aos princípios constitucionais da isonomia e da capacidade contributiva;
3. inclusão na base de cálculo da Cofins do crédito presumido do ICMS na aquisição de chapas, apurado pela aplicação de um percentual definido na legislação do Estado de Santa Catarina sobre o valor da operação de entrada, consistente na aquisição de produtos especificados, ficando limitado ao valor do correspondente serviço de transporte das mercadorias, cuja utilização se deu na forma de redução do ICMS a recolher (contabilizado a débito da conta de Ativo ICMS A Recuperar) no período de fevereiro de 1999 a agosto de 2002;
4. parcela identificada pela fiscalização como sendo recuperação de custo – proc. de IPI, relativo ao período de apuração de dezembro de 2002;
5. inconstitucionalidade da multa de ofício no percentual de 75%.

Primeiramente cumpre ajustar a defesa da recorrente aos termos que foram apresentados na impugnação, a teor do art. 17 do Decreto nº 70.235/72, cuja regra é no sentido de não se considerar impugnada matéria que não tenha sido expressamente contestada na instauração da fase litigiosa do processo.

Ao referir-se à “*inconstitucionalidade da inclusão do ICMS e das receitas de terceiros na base de cálculo da COFINS*” a recorrente não só inovou a matéria em relação àquela enfrentada na impugnação como também exorbitou em relação ao lançamento de ofício de constituição do crédito tributário.

Isso porque não foram incluídos na base de cálculo o “*ICMS e receitas de terceiros*”, como alegado pela recorrente, mas somente o valor contabilizado pela recorrente a crédito de conta de resultado, a título de “*custo dos produtos vendidos*” e a débito da conta de Ativo “*ICMS a compensar*”, correspondente ao que a legislação do Estado de Santa Catarina denominou de “*crédito presumido*” do ICMS “*em montante igual ao que resultar da aplicação dos seguintes percentuais sobre o valor da operação de entrada.*”

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 07 / 02 / 2007
Celma Maria Albuquerque
Mat. Siape 94442

Portanto, a matéria será aqui enfrentada nos exatos termos em que lançada e não na elástica dimensão esgrimida na defesa da recorrente.

Também as questões relativas à não-cumulatividade da Cofins e a inconstitucionalidade da multa de ofício constituem matérias preclusas, uma vez que não foram aventadas em sede de impugnação e não serão, portanto, apreciadas nesta instância, sendo esta última definitiva na forma como inserta na autuação.

Ainda delimitando a matéria de recurso, as alegações de “*não exclusão do IPI na recomposição da base de cálculo*”, de “*incorreção na base de cálculo relativo aos meses de abril, maio e junho (2º trimestre) e aos meses de julho, agosto e setembro (3º trimestre) de 2001*” e de “*juros de mora aplicados*” não mais compõem a lide, tornando-se definitivos, na esfera administrativa, os fundamentos do Acórdão proferido pela DRJ em Florianópolis - SC.

A questão da decadência alegada, mesmo que não suscitada na defesa inaugural do litígio, deve ser apreciada por se tratar de matéria de ordem pública, podendo ser levantada em qualquer fase processual.

A despeito das alegações acerca da decadência e, mesmo havendo manifestação da Corte Especial da Superior Tribunal de Justiça – STJ acerca da inconstitucionalidade do art. 45 da Lei nº 8.212/91 que fundamenta a exigência das contribuições pelo prazo de 10 anos contados do início do exercício seguinte àquele que poderia ter havido o lançamento, entendendo que ainda assim, considerando os termos do parágrafo único do art. 4º do Decreto nº 2.346/97, somente pode ser acolhida na esfera administrativa a declaração de inconstitucionalidade de lei proferida pelo Pleno do Supremo Tribunal Federal em caráter definitivo.

Desse modo, afasto a alegação de decadência dos períodos de apuração anteriores a junho de 1998.

Os princípios constitucionais tributários, insertos no Capítulo relativo ao Sistema Tributário Nacional devem, sim, ser observados na interpretação e aplicação da legislação tributária. Entretanto, a atividade fiscal se constitui em atividade plenamente vinculada, cujos atos são rigidamente regulados por atos legais editados por Autoridade Administrativa legalmente competente para interpretar a aplicação da legislação tributária, a qual deve ser estritamente observada pelo agente público, sob pena de responsabilidade pessoal. Portanto, no que concerne ao lançamento como efetuado, o mesmo se deu inteiramente fundado em normas regularmente expedidas pela Administração Tributária Federal. O servidor fiscal não detém competência para afastar a aplicação de qualquer norma tributária em vigor.

Quanto à parcela do auto de infração relativa a este quesito – crédito presumido do ICMS – tem-se que o julgamento definitivo realizado pelo Supremo Tribunal Federal, pertinente ao alargamento da base de cálculo da contribuição para o PIS e da Cofins pela Lei nº 9.718/98, solucionou definitivamente o litígio entre o Fisco e o contribuinte.

O RE 390840/MG, apreciado na sessão plenária do Supremo Tribunal Federal de 09/11/2005, relatado pelo Ministro Marco Aurélio, foi julgado e decidido consoante a seguinte ementa, nesse quesito:

“CONTRIBUIÇÃO SOCIAL - PIS - RECEITA BRUTA - NOÇÃO - INCONSTITUCIONALIDADE DO § 1º DO ARTIGO 3º DA LEI Nº 9.718/98. A jurisprudência do Supremo, ante a redação do artigo 195

da Carta Federal anterior à Emenda Constitucional nº 20/98, consolidou-se no sentido de tomar as expressões receita bruta e faturamento como sinônimas, jungindo-as à venda de mercadorias, de serviços ou de mercadorias e serviços. É inconstitucional o § 1º do artigo 3º da Lei nº 9.718/98, no que ampliou o conceito de receita bruta para envolver a totalidade das receitas auferidas por pessoas jurídicas, independentemente da atividade por elas desenvolvida e da classificação contábil adotada."

Portanto, prevalentes os fundamentos do voto vencido proferido pelo relator original, na parte relativa ao crédito presumido do ICMS, ao qual peço vênha para reproduzir e tornar parte deste voto:

"No caso, o registro contábil à crédito de custo dos produtos vendidos não gera ingresso de recursos (receita), tratou-se de um acerto contábil para fins de imposto de renda pessoa jurídica, mas daí a considerar que tal lançamento contábil redutor da conta de custo originou um "ingresso de receitas" como afirmou o autuante a fl.41, me parece uma conclusão equivocada.

Na definição de receita bruta, pelos artigos 2º e 3º da Lei nº 9.718/1998, entende-se a totalidade das receitas auferidas, sendo irrelevante o tipo de atividade exercida pela pessoa jurídica e a classificação contábil adotada para as receitas, consideradas as exclusões e isenções permitidas pela legislação. Na realidade, a legislação quis evitar que, por ser uma contribuição voltada para o faturamento/receita auferido e não sobre o lucro, os contribuintes pudessem invocar eventuais peculiaridades em suas atividades operacionais e assim tentarem desvincular parte de suas receitas da hipótese de incidência da contribuição.

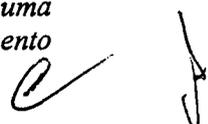
Agora, um mero registro contábil redutor em conta de custos não pode ser tratado como receita para fins de ser tributado pela Cofins, pois não se está tratando de ingresso de recursos, seja por regime de caixa ou por regime de competência, uma vez que não haverá ingresso de recursos financeiros na empresa e tampouco houve qualquer redução na base de cálculo do PIS por força do benefício fiscal estadual.

Acerca da definição trazida pela Lei 9.718/98, oportuno transcrever o lúcido comentário de René Bergmann Ávila e Éderson Garin Porto, na obra COFINS, pg. 135:

Tanto a Lei nº 9.718/98 quanto a MP 135/03 mencionam que a incidência é sobre o 'total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.'

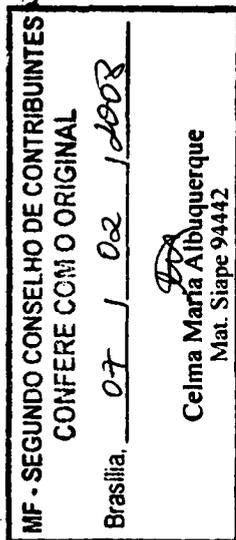
É importante ressaltar que o nome ou classificação dada é irrelevante; não, porém, a determinação do ingresso de capital ser receita ou não. Não é qualquer ingresso que pode ser tido como receita, independentemente de sua denominação ou classificação contábil. O que queremos afirmar é que a denominação ou classificação contábil é irrelevante também quando não for receita. A regra vale para os dois pólos da relação tributária: credor e devedor. Não pode o contribuinte denominar ou classificar contabilmente como 'não-receita' uma receita; não pode a fiscalização tributária realizar o procedimento

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 07 / 02 / 2008
 Celma Maria Albuquerque Mat. Siapc 94442



contrário, de ter como receita qualquer ingresso financeiro ou registro contábil.

Em assim sendo, tais recuperações de custos/despesas não devem ser objeto de tributação de PIS pelo simples fato de que não se trata de ingresso de recurso, direto ou apropriado, podendo haver, sim, como dito inclusive pelo autuante, influência na apuração do IRPJ e da CSLL, se tais valores reduziram o lucro líquido do período. Para fins de IRPJ, sim, a técnica contábil e fiscal é no sentido de se contabilizar a recuperação de custo como receita (não operacional) justamente para neutralizar o efeito no resultado líquido contábil, além de fornecer outros dados gerenciais.



Traçando uma pequena analogia, mas relevante ao caso que se examina, veja que, no caso de tributos pagos indevidamente (que são despesas dedutíveis segundo o regime de competência) recuperados por força de sentença judicial, a Secretaria da Receita Federal, expressamente, determinou que para tais valores recuperados não há incidência da COFINS e nem da Contribuição para o PIS (Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 25, de 24 de dezembro de 2003), sendo considerado como hipótese de incidência de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, apenas os juros incidentes sobre o indébito tributário por se tratarem de receita nova.

Entendo, portanto, ser equivocada a posição fiscal em considerar crédito presumido de ICMS como ingresso de receitas e, como tais, submetida à hipótese de incidência da Contribuição para o PIS. De se retificar o lançamento nesta parte."

Com os fundamentos do voto acima reproduzido e a declaração de inconstitucionalidade proferida pelo STF confirmando tal exegese, entendo deva ser excluído da base de cálculo o crédito presumido do ICMS, por se constituir em mera redução do tributo estadual a recolher e não em receita da atividade da recorrente, concernente na venda de mercadorias, de serviços ou de mercadorias e serviços.

Quanto à parcela relativa a recuperação de custos – Proc. IPI –, acrescida à base de cálculo do mês de dezembro de 2002, melhor sorte não assiste ao lançamento realizado.

Não só em razão da declaração de inconstitucionalidade do § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718/98 pelo STF, acima citada, como também por entender, antes mesmo desse fato, que o ressarcimento do IPI não constitui em receita da atividade de qualquer contribuinte, deve a exigência fiscal sobre tal parcela ser afastada.

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. 1º:

"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 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."

Portanto, desnecessário buscar na doutrina ou na jurisprudência qual seja a natureza jurídica do crédito presumido.

Tratando-se de ressarcimento das contribuições apuradas de forma presumida, é silogística a conclusão da ocorrência de tratar-se de uma forma de devolução de tributo anteriormente pago, em razão da norma que assim o estabeleceu, com vistas ao atendimento do desiderato constitucional de desoneração das exportações.

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

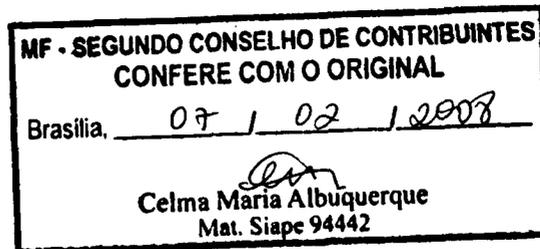
Desse modo, entendo deve ser excluída a parcela relativa ao ressarcimento do IPI da base de cálculo da Cofins.

Despiciendo apreciar as alegações relativas à multa de ofício em razão dos fundamentos referentes ao mérito.

Por todo o exposto, voto no sentido de dar provimento ao recurso para excluir da base de cálculo da Cofins as parcelas relativas ao crédito presumido de ICMS e crédito presumido de IPI.

Sala das Sessões, em 18 de outubro de 2007.

Maria Cristina Roza, Et
MARIA CRISTINA ROZA DA COSTA



Jo