



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

Processo nº 14120.000163/2007-15
Recurso nº 177.102 Voluntário
Acórdão nº 3202-000.297 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 1º de junho de 2011
Matéria CONTRIBUIÇÃO PARA O PROGRAMA DE INTEGRAÇÃO SOCIAL - PIS E CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS
Recorrente MATOSUL AGROINDUSTRIAL LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PROGRAMA DE INTEGRAÇÃO SOCIAL – PIS E CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de Apuração: 2003

COFINS. BASE DE CÁLCULO. CONCEITO DE RECEITA BRUTA. CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. RECUPERAÇÃO DE CUSTO DE EXPORTAÇÃO.

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, em julgamento realizado na sistemática do artigo 543-B do Código de Processo Civil, entendeu que o alargamento da base de cálculo do PIS, pelo artigo 3º da Lei nº 9.718/98, é inconstitucional por alterar o conceito de faturamento devidamente consagrado no direito privado.

O conceito de crédito presumido de IPI relaciona-se, em casos de operações de exportação, com recuperação dos custos incorridos pelo contribuinte exportador. Dessa forma, não pode ser qualificado como receita na medida em que tais ingressos financeiros têm como causa recuperação de despesa anteriormente suportada pelo contribuinte, neutralizando-se a anterior diminuição patrimonial.

PIS. BASE DE CÁLCULO. ISENÇÃO RELATIVAS ÀS RECEITAS AUFERIDAS COM VENDA DE ATIVO. FALTA DE AMPARO LEGAL.

Não havia na época dos fatos base legal para a exclusão de receitas auferidas com venda de ativo permanente da base de cálculo do PIS, mas apenas com a venda de ativo imobilizado.

MULTA APLICAÇÃO RETROATIVA DA LEI

Não há que se falar em aplicação retroativa no caso de lei superveniente incluir hipótese de exclusão de receitas da base de cálculo da contribuição para o PIS, aplicando-se ao caso o art. 144 do CTN.

OFENSA A PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS. CONTROLE DE CONSTITUCIONALIDADE DE NORMAS. APLICAÇÃO DA SÚMULA CARF Nº 2.

O controle de constitucionalidade da legislação que fundamenta o lançamento é de competência exclusiva do Poder Judiciário, não podendo ser objeto de pronunciado pelo CARF.

RECURSO VOLUNTÁRIO PROVIDO EM PARTE.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade, dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, nos termos do voto do Relator.

José Luiz Novo Rossari - Presidente

Gilberto de Castro Moreira Junior - Relator

Editado em: 17/06/2011.

Participaram do presente julgamento os conselheiros José Luiz Novo Rossari, Irene Souza da Trindade Torres, Mara Cristina Sifuentes, Rodrigo Cardozo Miranda, Antonio Spolador Junior e Gilberto de Castro Moreira Junior.

Relatório

Para melhor elucidação dos fatos ora analisados, transcrevo o relatório da decisão proferida pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Campo Grande (“DRJ/CGE”), como constante às fls. 360/375 que negou provimento à Impugnação da Recorrente, havendo por bem manter o lançamento consubstanciado no Auto de Infração e Imposição de Multa ora guerreado:

“Relatório

Matosul Agroindustrial Ltda., acima qualificada, teve contra si lavrado o Auto de Infração (AI e demonstrativos às f. 48 a 55), relativamente à contribuição para o PIS:

- a) dos meses de janeiro a março de 2003, em face de insuficiência de recolhimento ou declaração;*
- b) do mês de março de 2003, tendo-se em vista a venda de ativo permanente (investimento) sem inclusão da receita na base de cálculo da contribuição;*

c) do mês de dezembro de 2003, uma vez não terem sido incluídos os valores recebidos a título de crédito presumido de IPI na base de cálculo da contribuição.

O lançamento resultou em R\$ 3.834.514,37 de contribuição, R\$ 2.875.885,77 de multa proporcional de ofício (75%) e R\$ 2.544.314,15 de juros de mora calculados até 29 de junho de 2007.

O procedimento teve início com os Mandados de Procedimento Fiscal (f. 01 e 02) e com o Termo de Início de Fiscalização (f. 05).

Houve ainda o lançamento relativo à COFINS (AI e demonstrativos às f. 56 a 63), pelos motivos relacionados nas letras "a" (só com relação aos meses de fevereiro e março de 2003) e "c" supra. O valor total desse lançamento foi de R\$ 101.568,99.

A ciência quanto aos Autos de Infração deu-se em 16 de julho de 2007 (ciência pessoal).

Às f. 76 a 125 foi juntada a impugnação protocolada em 15 de agosto de 2007 (anexos às f. 126 a 354), na qual é aduzido, em apertada síntese, que:

a) os créditos tributários somente declarados em DIPJ foram extintos por meio de compensação;

b) não incide a contribuição para o PIS:

b.1) sobre a venda da empresa Matosul Enterprises Inc. por ter a operação se realizado no exterior;

b.2) sobre a venda de ativo permanente cujo resultado não se constitui em faturamento ou receita;

c) mesmo que houvesse tal incidência, estaria errada a base de cálculo que deveria ser somente a diferença entre o valor da venda e o do custo;

d) houve ofensa à não-cumulatividade estabelecida pela Lei n. 10.637/2002, bem como aos princípios da isonomia, razoabilidade, da proporcionalidade e da capacidade contributiva;

e) não pode ser aplicada a multa, uma vez lei superveniente excluir da tributação as vendas de bens do ativo permanente;

f) é improcedente a exigência de contribuição para o PIS e COFINS sobre o crédito presumido de IPI que não se consubstancia em receita;

g) houve ofensa ao princípio da legalidade, já que não há disposição de lei para que seja tributada subvenção governamental (crédito presumido de IPI);

h) o crédito presumido de IPI e o PIS e a COFINS não cumulativos têm função similar. Assim, aquele deve ser contabilizado como redução do custo, não se caracterizando como receita;

i) de acordo com a IN SRF n. 25/2003, não há a incidência de contribuição para o PIS e COFINS sobre valores recuperados a título de tributos pagos indevidamente, caso do crédito presumido de IPI;

j) a incidência das contribuições sobre o crédito presumido de IPI ofende aos princípios da proporcionalidade e razoabilidade;

k) o Poder Judiciário já se posicionou sobre a matéria, decidindo que não cabe a incidência das contribuições em tela sobre crédito presumido de IPI;

l) mesmo que o crédito presumido de IPI fosse receita, sobre ele não incidiriam as contribuições (PIS e COFINS) uma vez que seriam receitas

decorrentes de exportação; imunes conforme Emenda Constitucional n. 33/2001. O Poder Judiciário tem acolhido essa tese de acordo com jurisprudência colacionada.

Por fim, requer seja julgada procedente a impugnação e o cancelamento dos AIs.

Foram juntados nesta DRJ/CGE extratos do sistema PROFISC relativos ao processo 14112.000206/2005-08 que trata da compensação conforme DCOMP anexada à impugnação (f. 357 a 359).

A decisão de fls. 360/375, proferida pela DRJ/CGE, foi assim ementada:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2003

NULIDADE.

Observados os preceitos do art. 10 do Decreto n. 70.235/72, não há que se falar em nulidade do lançamento.

INCONSTITUCIONALIDADE.

É defeso em sede administrativa discutir-se sobre inconstitucionalidade, cabendo o fiel cumprimento das leis em vigor.

DÉBITOS COMPENSADOS. EXCLUSÃO.

Débitos que constaram em DCOMP apresentada anteriormente ao início da fiscalização devem ser excluídos do lançamento de ofício.

CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS. BASE DE CÁLCULO.

Utilizadas na apuração da contribuição as bases de cálculo de acordo com o disposto na legislação, nenhum reparo merece o lançamento.

MULTA. APLICAÇÃO RETROATIVA DA LEI.

Não há que se falar em aplicação retroativa no caso de lei superveniente incluir hipótese de exclusão de receitas da base de cálculo da contribuição para o PIS, aplicando-se ao caso o art. 144 do CTN.

Lançamento Procedente em Parte

Inconformada com a decisão da DRJ/CGE, a qual decidiu por manter parte do crédito tributário lançado pela autoridade fiscal, a Recorrente apresentou o presente Recurso Voluntário de fls. 397/443, objetivando reformar a decisão em tela, alegando, em breve síntese, o que segue:

- a.** Não incide a contribuição para o PIS: (i) sobre a venda da empresa Matosul Enterprises Inc. por ter a operação se realizado no exterior; (ii) sobre a venda de ativo permanente cujo resultado não se constitui em faturamento ou receita;
- b.** Mesmo que houvesse tal incidência, estaria errada a base de cálculo que deveria ser somente a diferença entre o valor da venda e o do custo;
- c.** Houve ofensa à não-cumulatividade estabelecida pela Lei n. 10.637/2002, bem como aos princípios da isonomia, razoabilidade, da proporcionalidade e da capacidade contributiva;

- d. Não pode ser aplicada a multa, uma vez lei superveniente excluir da tributação as vendas de bens do ativo permanente;
- e. É improcedente a exigência de contribuição para o PIS e COFINS sobre o crédito presumido de IPI que não se consubstancia em receita;
- f. Houve ofensa ao princípio da legalidade, já que não há disposição de lei para que seja tributada subvenção governamental (crédito presumido de IPI);
- g. O crédito presumido de IPI e o PIS e a COFINS não cumulativos têm função similar. Assim, aquele deve ser contabilizado como redução do custo, não se caracterizando como receita;
- h. De acordo com a IN SRF n. 25/2003, não há a incidência de contribuição para o PIS e COFINS sobre valores recuperados a título de tributos pagos indevidamente, caso do crédito presumido de IPI;
- i. A incidência das contribuições sobre o crédito presumido de IPI ofende aos princípios da proporcionalidade e razoabilidade;
- j. O Poder Judiciário já se posicionou sobre a matéria, decidindo que não cabe a incidência das contribuições em tela sobre crédito presumido de IPI;
- k. Mesmo que o crédito presumido de IPI fosse receita, sobre ele não incidiriam as contribuições (PIS e COFINS) uma vez que seriam receitas decorrentes de exportação; imunes conforme Emenda Constitucional n. 33/2001.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Gilberto de Castro Moreira Junior

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os pressupostos de admissibilidade. Desta forma, dele tomo conhecimento e passo a analisar as questões de mérito.

BASE DE CÁLCULO DO PIS. INCIDÊNCIA SOBRE CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI

A questão ora analisada, ademais, remonta à delimitação da base de cálculo do PIS, devendo-se verificar sobre quais receitas tal exação deve incidir.

Primeiramente, deve-se destacar que os fatos ora analisados ocorreram antes da entrada em vigor da Lei 10.833/03 que, nos termos de seu artigo 93, se deu em 1º de fevereiro de 2004.

Levando-se em consideração que a Lei 10.833/03 foi resultado da conversão da Medida Provisória 135/03, e esta foi publicada apenas em 30 de outubro de 2003, deve-se observar

o princípio da anterioridade nonagesimal, conforme disposto no parágrafo 6º, do artigo 195, da Constituição Federal. Diante disso, verifica-se que, na data dos fatos, a sistemática de tributação vigente a ser aplicada ao caso ora analisado é aquela prevista na Lei 9.718/98.

Dessa forma, para se proceder a análise da base de cálculo da COFINS, deve-se destacar, inicialmente, que o Excelso Supremo Tribunal Federal já se posicionou quanto à matéria na sistemática do artigo 543-B do Código de Processo Civil, ou seja, através de análise sob a sistemática de repercussão geral.

O precedente proferido tem a seguinte ementa:

EMENTA: RECURSO. Extraordinário. Tributo. Contribuição social. PIS. COFINS. Alargamento da base de cálculo. Art. 3º, § 1º, da Lei nº 9.718/98. Inconstitucionalidade. Precedentes do Plenário (RE nº 346.084/PR, Rel. orig. Min. ILMAR GALVÃO, DJ de 1º.9.2006; REs nos 357.950/RS, 358.273/RS e 390.840/MG, Rel. Min. MARCO AURÉLIO, DJ de 15.8.2006) Repercussão Geral do tema. Reconhecimento pelo Plenário. Recurso improvido. É inconstitucional a ampliação da base de cálculo do PIS e da COFINS prevista no art. 3º, § 1º, da Lei nº 9.718/98.

(RE 585235/MG, Relator: Min. Cezar Peluso, julgado em 10/09/2008)

Com isso, restou consolidado no âmbito do Excelso Pretório o entendimento de que é inconstitucional a ampliação da base de cálculo do PIS e da COFINS prevista no artigo 3º, § 1º, da Lei nº 9.718/98.

O Regimento Interno do CARF, por sua vez, 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.

Verifica-se, assim, que a referida decisão do Excelso Supremo Tribunal Federal deve ser reproduzida pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

Conclui-se, dessa forma, que, para efeitos do cálculo da COFINS, deve-se considerar não o conceito de faturamento, dado pelo artigo 3º da Lei nº 9.718/98, mas sim o conceito de receita bruta.

Ademais, deve-se destacar que até 28 de maio de 2009, quando foi publicada a Lei nº 11.941/09, que, em seu artigo 79, inciso XII, revogou o parágrafo 1º do artigo 3º da Lei nº 9.718/98, a base de cálculo da COFINS era a mesma tanto para os regimes cumulativos e não-cumulativos.

Para ambos os regimes da COFINS incidia sobre o faturamento mensal dos Contribuintes, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação contábil. Isto significa que, na sistemática antiga, objeto da presente discussão, as totalidades das receitas compunham a base de cálculo da COFINS, incluindo-se também receitas de atividades não compreendidas no objeto social do Contribuinte, tais como receitas financeiras.

Tal fato se deve na medida em que, em 1998, a Emenda Constitucional nº 20 (“EC 20/98”) modificou a norma de competência instituidora da COFINS, autorizando a sua incidência sobre “receita ou faturamento”, ampliando a base de cálculo da referida contribuição para o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação contábil, conforme anteriormente mencionado.

Verifica-se que esta foi a sistemática adotada pela legislação infraconstitucional instituidora da COFINS, conforme se depreende da análise dos artigos 2º e 3º da Lei nº 9.718/98, senão vejamos:

Lei nº 9.718/98

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 corresponde à receita bruta da pessoa jurídica.

§ 1º. Entende-se por receita bruta a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevante o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas.(...)

Todavia, conforme já mencionado, o Excelso Supremo Tribunal Federal, no julgamento do RE 585.235, decidiu pela inconstitucionalidade do alargamento da base da COFINS,

na medida em que o artigo 3º da Lei nº 9.718/98 altera o conceito de faturamento devidamente consagrado no direito privado brasileiro.

Portanto, que, para efeitos do cálculo do PIS, deve-se considerar não o conceito de faturamento, dado pelo artigo 3º da Lei nº 9.718/98, mas sim o conceito de receita bruta, qual seja, a totalidade das receitas auferidas pelo contribuinte, independentemente do tipo de atividade exercida ou a classificação contábil adotada pela pessoa jurídica para estas receitas. Dessa forma, para que haja a incidência do PIS, deve-se verificar quais são os ingressos de caixa que se enquadram neste conceito de receita.

No caso ora analisado, a matéria de fundo diz respeito a verificação se os créditos presumidos de IPI se enquadram ou não no conceito de receita bruta e, conseqüentemente, ensejam a incidência do PIS.

Conforme afirmado pela Recorrente em seu Recurso Voluntário, os créditos presumidos de IPI são, em realidade, incentivos fiscais concedidos pela lei para compensação ou ressarcimento de despesas com IPI, incorridas pelos contribuintes, quando da industrialização de produtos destinados à exportação.

Desta forma, é incorreto o enquadramento dos créditos resumidos de IPI como receita bruta, devendo ser encarados como recuperação de despesas anteriormente incorridas pelo contribuinte.

Em uma recuperação de despesa, não há que se falar na existência de receita. O Professor Marco Aurélio Greco, no artigo *"Cofins na Lei nº 9.718/98 - Variações cambiais e regime de alíquota acrescida"* (Revista Dialética de Direito Tributário nº 50, p. 131) cuja passagem ora se transcreve, deixa muito claro que redução de despesa não é receita:

"Ao atribuir competência para alcançar receitas, a CF/88 automaticamente, exclui do campo da tributação as 'despesas' (=feição negativa) (em sentido lato, abrangendo custos, dívidas etc.) realizadas pela pessoa jurídica. Assim, o universo das receitas se opõe ao universo das despesas e este último não foi qualificado pela norma constitucional.

(...)

Em suma, os conceitos de receita e faturamento têm em comum abrangerem figuras positivas e não vicissitudes das despesas. Eventos que reduzam despesas, embora repercutam patrimonialmente, não configuram receitas e, portanto, não integram a respectiva base de cálculo da contribuição ao PIS e Cofins."(30)

No mesmo sentido é o entendimento de José Antonio Minatel:

"5.4. RECUPERAÇÃO DE CUSTO/DESPESA NÃO É RECEITA. Não se qualifica como receita o ingresso financeiro que tem como causa o ressarcimento, ou recuperação de despesa e de custo, anteriormente suportado pela pessoa jurídica, enquanto se revele suficiente para neutralizar a anterior diminuição patrimonial. Equipara-se aos efeitos da indenização e, portanto, com essa natureza o valor recebido não ostenta qualidade para ser rotulado de receita, pela ausência do conteúdo material que a possa identificar. Assim, o valor recebido com a função de reembolsar despesa ou custo anteriormente suportado não pode ser qualificado como receita, ainda que com

essa designação seja o evento indevidamente relatado pela escrituração contábil da pessoa jurídica, com a função de neutralizar a apuração do resultado, compensando o dispêndio que continua figurando equivocadamente no grupo da despesa. Mais uma vez, diga-se que não é o registro contábil que dá natureza aos fatos e, dessa forma, não pode ser qualificado como receita o ingresso que não revela qualquer contraprestação por exercício de atividade, nem mesmo remuneração em negócio jurídico que possa indicar cessão temporária e onerosa de direitos, além de faltar o ânimo para obtenção de disponibilidade de nova riqueza."

(Conceito de Receita e Regimes de Apuração da COFINS. Porto Alegre: TRF - 4ª Região, 2006 - Currículo Permanente. Caderno de Direito Tributário: módulo 1, p. 19)

No Dicionário de Termos Contábeis (São Paulo: Ed. Atlas, 1999), de autoria dos Professores Sérgio de Iudicibus, José Carlos Marion e Elias Pereira, "RECEITA" tem a seguinte definição: "(1) representa a entrada de ativos, sob forma de dinheiro ou direitos a receber, correspondentes, normalmente, à venda de mercadorias, de produtos ou à prestação de serviços... (2) receita de uma empresa durante um período de tempo representa uma mensuração do valor de troca dos produtos (bens e serviços) de uma empresa durante aquele período. (3)... (4) expressão monetária conferida pelo mercado à produção de bens e serviços da entidade, em sentido amplo, em determinado período..."

Em ambas os conceitos, a definição de receita está intrinsecamente relacionada à venda de bens e serviços que, via de regra, constitui-se no objeto da maioria das empresas contribuintes.

Vê-se, dessa forma, que nem tudo o que contabilmente é considerado receita pode sê-lo para fins de tributação do PIS. Isso porque ao conceber o conceito de receita para fins tributários, o legislador denotou uma necessidade de revelação de riqueza, o que não ocorre no caso em tela, na medida em que não se pode classificar um valor lançado a título de recuperação de despesa uma "Receita".

Neste sentido, cumpre destacar os seguintes julgados do Colendo Superior Tribunal de Justiça que, analisando caso análogo, assim decidiu:

TRIBUTÁRIO – CRÉDITO PRESUMIDO DO IPI – LEIS 9.363/96 E 10.276/2001 – NATUREZA JURÍDICA – NÃO INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO DO PIS E COFINS.

1. O STJ e o STF já definiram que:

a) a base de cálculo do PIS e da COFINS é o faturamento, que equivale à receita bruta, resultado da venda de bens e serviços pela empresa;

b) a Lei 9.718/98, ao ampliar a base de cálculo do PIS e da COFINS e criar novo conceito para o termo "faturamento", para fins de incidência da COFINS, com o objetivo de abranger todas as receitas auferidas pela pessoa jurídica, invadiu a esfera da definição do direito privado;

c) a noção de faturamento inscrita no art. 195, I, da CF/1988 (na redação anterior à EC 20/98) não autoriza a incidência tributária sobre a totalidade das receitas auferidas pelos contribuintes, não sendo possível a convalidação posterior de tal imposição, ainda que por força da promulgação da EC 20/98;

d) é inconstitucional o § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718/98 (base de cálculo do PIS e da COFINS), o que impede a incidência do tributo sobre as receitas até então não compreendidas no conceito de faturamento da LC nº 70/91;

e) desnecessária, no caso específico, lei complementar para a majoração da alíquota da COFINS, cuja instituição se dera com base no art. 195, I, da Carta Magna.

2. O legislador, com o crédito presumido do IPI, buscou incentivar as exportações, ressarcindo as contribuições de PIS e de COFINS embutidas no preço das matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem adquiridos pelo fabricante para a industrialização de produtos exportados. O produtor-exportador apropria-se de créditos do IPI que serão descontados, na conta gráfica da empresa, dos valores devidos a título de IPI.

3. O crédito presumido do IPI tem natureza jurídica de benefício fiscal, não se constituindo receita, seja do ponto de vista econômico-financeiro, seja do ponto de vista contábil, devendo ser contabilizado como "Recuperação de Custos". Portanto, não pode integrar a de cálculo do PIS e da COFINS.

3. Ainda que se considerasse receita, incabível a inclusão do crédito presumido do IPI na base de cálculo do PIS e da COFINS porque as receitas decorrentes de exportações são isentas dessas contribuições.

4. Recurso especial não provido.

(REsp 807.130/SC, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 17/06/2008, DJe 21/10/2008)

TRIBUTÁRIO – CRÉDITO PRESUMIDO DO IPI DECORRENTE DE EXPORTAÇÕES – LEIS 9.363/96 E 10.276/2001 – NÃO INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS.

1. Incabível a inclusão do crédito presumido do IPI na base de cálculo do PIS e da COFINS porque as receitas decorrentes de exportações são isentas dessas contribuições.

Precedentes.

2. Recurso especial não provido.

(REsp 1.096.429/RS, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 18/06/2009)

Este mesmo entendimento também foi adotado pelo Conselho de Contribuintes, conforme pode ser verificado nos acórdãos abaixo transcritos:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Data do fato gerador: 31/10/2003, 31/12/2003, 31/01/2004, 31/08/2004, 31/07/2005, 31/10/2005, 31/12/2005

(...)

BASE DE CÁLCULO. CRÉDITO PRESUMIDO DO IPI. NÃO INCLUSÃO.

Não compõe o faturamento ou receita bruta, para fins de tributação da Cofins e do PIS, o valor do Crédito Presumido do IPI pela Lei nº 9.363/96, cuja natureza é de crédito escritural incentivado do IPI.

(...)

Recurso Provido em Parte

(CARF, 3ª Seção de Julgamento, 4ª Câmara, 1ª Turma, Processo nº 12963.000015/2007-53, Recurso nº 241.775, Relator Conselheiro Emanuel Carlos Dantas de Assis, julgado em 01/10/2009)

Destaque-se que o Conselheiro Emanuel Carlos Dantas de Assis diz expressamente em seu voto que o crédito presumido de IPI deve ser excluído da base de cálculo do PIS e da COFINS, mesmo após a Lei nº 9.719/98.

Portanto, a única conclusão possível é pela impossibilidade de se caracterizar crédito presumido de IPI como receita, impossibilitando a procedência do lançamento ora analisado.

BASE DE CÁLCULO DO PIS. RECEITAS AUFERIDAS NA VENDA DE ATIVO

No que tange a exclusão das receitas auferidas pela Recorrente na venda de ativo permanente (investimento), entendo não lhe caber razão, devendo ser mantido o crédito tributário neste mister.

Primeiramente, cumpre ressaltar que com relação à contribuição para o PIS, nos termos do artigo 68 da Lei 10.637/02, que tratou dos prazos de vigência dos dispositivos legais, a Recorrente se sujeitava ao recolhimento da referida exação nos termos da sistemática não cumulativa.

Ademais, conforme bem destacado pela DRJ/CGE, as receitas decorrentes da venda de ativo imobilizado só vieram a ser incluídas na lista das exclusões da receita bruta para fins de incidência da contribuição para o PIS/PASEP por meio do artigo 25 da Lei nº 10.684, de 30 de maio de 2003, cuja entrada em vigor deu-se a partir de fevereiro de 2003.

Assim, antes dessa data, ainda na vigência da Lei nº 10.637/02 e antes das alterações advindas da Lei nº 10.684/03, nem as receitas auferidas da venda de ativo imobilizado poderiam ser deduzidas, quanto mais as provenientes de vendas de bens do ativo permanente, que só deixaram de ser tributados após o advento da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, que expressamente introduziu a possibilidade de exclusão desta espécie de receita da base de cálculo do PIS e da COFINS.

Apenas a título ilustrativo, cumpre destacar as diferenças entre ativo permanente e ativo imobilizado. Para tal, transcreve-se o parágrafo 1º, do artigo 178 e incisos III e IV, do artigo 179 da Lei 6.404/76, antes das alterações promovidas pelas Leis nºs 11.638/07 e 11.941/09:

Art. 178. No balanço, as contas serão classificadas segundo os elementos do patrimônio que registrem, e agrupadas de modo a facilitar o conhecimento e a análise da situação financeira da companhia.

§ 1º. No ativo, as contas serão dispostas em ordem decrescente de grau de liquidez dos elementos nelas registrados, nos seguintes grupos:

- a) ativo circulante;*
- b) ativo realizável a longo prazo*
- c) ativo permanente, dividido em investimentos, imobilizado, intangível e diferido.*

(...)

Art. 179. As contas serão classificadas do seguinte modo:

(...)

III – em investimento: as participações permanentes em outras sociedades e os direitos de qualquer natureza, não classificados no ativo circulante, e que não se destinem à manutenção da atividade da companhia ou da empresa.

IV – no ativo imobilizado: os direitos que tenham por objeto bens corpóreos destinados à manutenção das atividades da companhia ou da empresa ou exercidos com essa finalidade, inclusive os decorrentes de operações que transfiram à companhia os benefícios, riscos e controle destes bens.

Láudio Camargo Fabretti, ao analisar a classificação antiga das contas do ativo, conforme dispositivo legal supra transcrito, faz as seguintes considerações:

Permanente

Como o nome indica, são recursos aplicados em bens ou direitos não destinados a comercialização, ou seja, a circulação econômica. Permanecem na empresa e constituem meios de manutenção da atividade para qual a empresa foi criada.

Subdivide-se em:

a) Investimentos: São as participações permanentes em outras sociedades nas quais a empresa participa como controladora ou coligada e os direitos de qualquer natureza que não se destinam a manutenção da atividade da empresa. Por exemplo: ações decorrentes de aplicações por incentivos fiscais (Sudene, Sudam, etc.);

b) Imobilizado: São os direitos reais que tenham por objeto bens corpóreos destinados à manutenção da atividade da empresa (máquinas, ferramentas, veículos, etc.) ou mesmo incorpóreos, como os de propriedade industrial (patentes) ou comercial (marcas).

São recursos denominados de ativo fixo, do ponto de vista financeiro, razão pela qual não se pode contar com eles para pagar dívidas. Por isso, os bens móveis supracitados (máquinas, ferramentas, veículos, etc.) são classificados como imobilizado, apenas quanto ao aspecto financeiro.

(...)

(FABRETTI, Láudio Camargo. Contabilidade tributária e societária para advogados – 2ª edição – São Paulo: Atlas: 2008, p. 71)

A isenção prevista na lei, portanto, dizia respeito só ao ativo imobilizado, que no regime contábil anterior às alterações das Leis n.ºs 11.638/07 e 11.941/09, era uma subespécie do ativo permanente.

Pelas transcrições acima, verifica-se que a conta investimento correspondia a outras subespécie do ativo permanente e, de tal sorte, para estar isenta da incidência da contribuição para o PIS, deveria haver expressa previsão legal para tal, o que não ocorreu no momento da ocorrência do fato gerador.

MULTA. APLICAÇÃO RETROATIVA DE LEI BENIGNA.

No que se refere ao argumento de que não pode ser aplicada a multa de ofício, uma vez lei que superveniente excluiu da tributação as vendas de bens do ativo permanente, entendendo também não caber razão à Recorrente.

Isto porque, conforme bem delineado pela DRJ/CGE, tem-se que o fato ora sob análise não se subsume ao conceito do artigo 106 do CTN, *in verbis*:

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

II – tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

No que diz respeito à hipótese prevista no inciso I e ao inciso II, letra "c", nenhuma dúvida há de que não são aplicáveis ao caso em tela.

No que tange ao disposto no inciso II, letras "a" e "b", o entendimento correto é o de que a lei nova simplesmente acrescentou uma nova hipótese de exclusão da receita bruta, para fins de determinação da base de cálculo da contribuição para o PIS. Não houve exclusão de um determinado fato de uma lista de infrações. Simplesmente acrescentou-se à lista de exclusões já existente um novo tipo de receita.

O que ocorreu, no caso concreto, é que essa receita não poderia ser excluída, mas somente depois da nova norma (Lei 10.833/03). É como se fosse uma isenção dada a determinado fato. E a lei que concede isenção não tem efeitos retroativos como também aqui não há tal efeito. A

situação em tela se encaixa sem qualquer sobrejo à norma do art. 144 do Código Tributário Nacional.

Portanto, não se trata o caso em questão de aplicação de interpretação retroativa de lei benigna, devendo, de tal sorte, ser mantida a penalidade pecuniária em face da Recorrente.

**INCOSNTITUCIONALIDADE DE LEI POR OFENSA AOS PRINCÍPIOS
CONSTITUCIONAIS DA NÃO-CUMULATIVIDADE, DA ISONOMIA,
RAZOABILIDADE, DA PROPORCIONALIDADE E DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA**

No que tange a alegação de inconstitucionalidade de norma por ofensa aos princípios constitucionais da não-cumulatividade, da isonomia, razoabilidade, da proporcionalidade e da capacidade contributiva, enquanto a norma não é declarada inconstitucional pelo Poder Judiciário e, conseqüentemente, extirpada do sistema jurídico pátrio, tem presunção de validade, presunção esta vinculante a administração pública, que não tem competência para entrar do mérito da constitucionalidade da norma. Este entendimento também já foi pacificado no CARF por meio da súmula nº 2, in verbis:

“Súmula 2 do CARF. O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.”

Portanto, considero improcedente às alegações da Recorrente no que tange a este mister.

DISPOSITIVO

Ante o exposto, conheço do Recurso Voluntário e dou parcial provimento apenas em relação à incidência da contribuição para o PIS sobre os créditos presumidos de IPI, mantendo a decisão da DRJ/CGE nos demais tópicos.

Gilberto de Castro Moreira Junior