



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

Processo nº 15940.000311/2008-91
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1801-002.288 – 1ª Turma Especial
Sessão de 03 de março de 2015
Matéria IRPJ
Recorrente VITAPET COMERCIAL INDUSTRIAL EXPORTADORA LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2004

CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. LEIS 9.363/1996 e 10.276/2001. CONCESSÃO EM INOBSERVÂNCIA AO ART. 14 DA LEI Nº 10.833/2003. INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO DO PIS/COFINS. IMPOSSIBILIDADE. CONCEITO DE RECEITA. PRECEDENTES DO STJ.

Empresa optante pelo lucro real que apura PIS/Cofins pelo regime não-cumulativo não faz juz ao crédito presumido de IPI, nos termos do art. 14 da Lei nº 10.833/2003. Tal matéria encontra-se fora do objeto do litígio, razão pela qual se tomará os impactos tributários do crédito reconhecido, independente de sua real natureza jurídica não se amparar nas Leis nºs 9.363/1996 e 10.276/2001. Considera-se auferido o crédito erroneamente concedido na data em que foi deferido via despacho decisório. A não observância do regime de competência não autoriza a constituição de crédito tributário, posto que indubitável que tal disponibilidade restou reconhecida na apuração do resultado do período-base. Improcedente a exigência de IRPJ e CSLL. O conceito de receita deve ser buscado na Constituição, posto que esta empresta ao termo seus conceitos essenciais, os quais devem ser observados tanto pelo legislador infraconstitucional quanto pelo intérprete. Receita constitui acréscimo patrimonial decorrente de esforço próprio. Crédito presumido de IPI não se encaixa no conceito de receita, mas representa uma recuperação de custos, portanto não deve ser incluído na base de cálculo do PIS e da COFINS. Precedentes do STJ.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao Recurso Voluntário. Vencidos os Conselheiros Alexandre Fernandes Limiro (Relator) e Rogério Aparecido Gil que votaram em manter os lançamentos tributários das contribuições

Pis e Cofins. O Conselheiro Fernando Daniel de Moura Fonseca foi designado para redigir o Voto Vencedor.

(assinado digitalmente)

Ana de Barros Fernandes Wipprich - Presidente.

(assinado digitalmente)

Alexandre Fernandes Limiro - Relator.

(assinado digitalmente)

Fernando Daniel de Moura Fonseca - Redator Designado

Participaram da sessão de julgamento, os conselheiros: Maria de Lourdes Ramirez, Fernando Daniel de Moura Fonseca, Neudson Cavalcante Albuquerque, Alexandre Fernandes Limiro, Rogério Aparecido Gil e Ana de Barros Fernandes Wipprich

Relatório

Tratam-se de Autos de Infração lavrados no dia 29/07/2008 em decorrência de OMISSÃO DE RECEITAS - CRÉDITO PRÊMIO DO IPI NÃO CONTABILIZADO, referente a fato gerador ocorrido em 31/12/2004, ensejando a exigência do IRPJ (e-fls. 192/196) e apuração reflexa do PIS/PASEP (e-fls. 197/ 201), COFINS (e-fls. 202/ 206), CSSL (e-fls. 207/ 211). O valor total do crédito tributário apurado, inclusos multa e juros de mora, à época perfazia R\$ 47.295,77.

Tal conclusão se baseou nas informações apuradas através de fiscalização realizada para verificação específica do cumprimento das obrigações tributárias relativas ao IRPJ, primeiro trimestre do ano-calendário de 2004, no tocante ao lançamento, a título de receitas, do valor do crédito presumido do IPI.

Após a juntada do Mandado de Procedimento Fiscal (e-fl. 02) juntou-se consulta à DIPJ/2005 (e-fls. 04/134), bem como Informação SAFIS N° 76/2007 (e-fls. 135/137), proveniente do processo n. 5943-000.037/2007-40, que tratava de pedido de ressarcimento de crédito presumido de IPI, instituído pelas Leis n. 9.363/96 e 10.276/01, como ressarcimento de COFINS incidente sobre os insumos de produtos exportados. Naquele processo se apurou Crédito de Presumido do IPI no valor de R\$ 48.742,17 em favor da empresa, embora esta tenha requerido o valor de R\$ 67.720,46 (e-fls. 138/140).

Em 25/07/2008 foi lavrado o Termo de Verificação Fiscal (e-fls. 141/143), onde se apurou que o valor de R\$ 48.742,17 percebido pela empresa a título de crédito presumido de IPI não foi contabilizado como receita e não integrou os resultados apurados, o que teria levado à **diminuição da base de cálculo do IRPJ e demais tributos pertinentes**. Consignou-se ainda que em 2004 a autuada apurou o IRPJ pelo Lucro Real e que nos meses de janeiro a março de 2004 (período fiscalizado) a contribuinte acumulou resultado negativo em suas operações, nos montantes, respectivamente, de R\$ 78.411,02, R\$ 101.623,61 e R\$ 396.505,26.

Intimada do Auto de Infração em 04/08/08 (e-fl. 165) o contribuinte ofereceu Impugnação em 03/09/2008 (e-fls. 167/ 177), juntando-se a DIPJ/2005 (e-fls. 216/303).

A DRJ julgou improcedente a Impugnação sob os seguintes argumentos (e-fls. 309/315):

a) Consignou que “o impugnante alega que as receitas relativas ao crédito presumido de IPI do primeiro trimestre de 2004 foram contabilizadas em 18/06/2004, quando da protocolização do pedido de ressarcimento, e oferecidas à tributação pelo IRPJ e pela CSLL, integrando o valor informado na DIPJ do ano-calendário de 2004 a título de receitas operacionais.” Entretanto, o Termo de Verificação Fiscal deixaria claro que a fiscalização restringiu-se ao primeiro trimestre do ano-calendário de 2004. Indicou que regulamentação da apuração do crédito presumido de IPI aplicável ao caso é aquela constante da Portaria MF nº 64/2003, onde se vê que “a apuração do crédito presumido de IPI é mensal, de modo que a respectiva contabilização deve se dar, observando-se o regime de competência, ao final de cada um dos meses em que o contribuinte pretende exercer o direito à apuração do crédito.” Deste modo, se o crédito analisado é relativo ao primeiro trimestre de 2004, sua escrituração deveria constar da escrituração referente a este período.

b) Outrossim, a contabilização do referido crédito se dar apenas em 18/06/2004, quando da protocolização do pedido de ressarcimento seria errônea, porquanto o regime de competência não teria sido observado. Lado outro, não juntou provas de sua alegação, tendo invocado os arts. 15 e 16 do Decreto nº 70.235/1972.

c) Aduziu que o contribuinte alega tratar-se de crédito destinado à recuperação de custos, razão pela qual sua inclusão na base de cálculo do PIS e COFINS contraria a intenção do legislador. Teceu esclarecedores comentários sobre a natureza jurídica do crédito presumido de IPI, observando que este não decorre de um pagamento indevido, mas tratar-se-ia sim de um incentivo com vistas a estimular a exportação. Invocou os arts. 2º e 3º da Lei n. 9.718/98, onde a base de cálculo do PIS e COFINS seria “todas as receitas da empresa”, salvo exclusões legais. As Leis n. 10.637/2002 e 10.833/2003, por sua vez, teriam reafirmado esta base de cálculo. Por fim, transcreveu julgado administrativo.

A autuada foi intimada desta decisão em 30/11/2012 (e-fls. 319) e, irresignada, apresentou Recurso Voluntário em 02/01/2013 (e-fls. 321/343), onde apresentou os seguintes fundamentos:

a) Alega que em seu caso, como não possui débitos de IPI, a possibilidade de utilizar os créditos presumidos somente é possível após a entrega de DCP – Demonstrativo de Crédito Presumido relativo ao trimestre-calendário de sua apuração e posterior protocolo do Pedido de Ressarcimento, nos termos do art. 18 da IN SRF n. 419/2004. Somente após tal procedimento é que seria possível alegar o crédito e o dever da empresa de o registrar em sua contabilidade.

b) Lado outro, considerando que a autuada era optante do Lucro Real, apurando o IRPJ e a CSLL anualmente, não faz diferença seu registro contábil em 31/03 ou 18/06, pois ainda teria oferecido aquela receita à tributação.

c) Aduziu que o Crédito Presumido de IPI é uma recuperação de custos relativos à incidência do IPI e COFINS no processo de produção, bem como um crédito do contribuinte junto ao Poder Público. Assim essa “receita” poderia ser reconhecida no momento

da compensação ou do ressarcimento em espécie. Colacionou ementa de julgado da Sétima Câmara do Conselho dos Contribuintes.

d) Argumentou que o referido crédito consta da DIPJ da empresa, na Ficha 06A – Demonstração de Resultado – PJ em Geral, item 30. Outras Receitas Operacionais, onde se registrou o valor de R\$ 83.459,53, que se compõe de: R\$ 67.720,46 – Crédito Presumido de IPI; R\$ 2,62 – Outras Receitas Operacionais; e R\$ 15.736,45 – Crédito de IPI puro. Explica que contabilizou o Crédito Presumido de IPI, bastando olhar a conta contábil 50797-3.4.01.001.00001 – Crédito Presumido de IPI, onde efetuou o lançamento de R\$ 67.720,46 em 18/06/2004, data de protocolo do Pedido Eletrônico de Ressarcimento. Alega que na comparação entre a Ficha 09A – Demonstração do Lucro Real - PJ em Geral e a Ficha 06A – Demonstração de Resultado – PJ em Geral não houveram exclusões que suportem a conclusão da fiscalização. Destarte, não teria havido qualquer infração aos arts. 249, II; 251, parágrafo único; 278; 279; 280; e 288 do RIR/99.

e) Quanto ao reflexo do crédito presumido do IPI no PIS e COFINS, argumenta que aquele crédito foi instituído pela Lei n. 9.363/96 para desonerar as exportações da referidas contribuições. Deste modo, não se trataria de receita, mas sim de recuperação de custos. Colacionou jurisprudência do Tribunal Regional Federal da 4ª Região e do Superior Tribunal de Justiça, bem como doutrina de José Antônio Minatel e julgados do CARF. Afirmou que o STF declarou a inconstitucionalidade do §1º do art. 3º da Lei n. 9.718/98, o que deve ser respeitado pelo CARF. Invocou o art. 4º do Decreto n. 2.346/97 e arts. 62 e 62-A do Regimento Interno do CARF.

f) Por fim, salientou que a política de incentivo fiscal às exportações é determinação hierárquica constitucional prevista no art. 149, §2º, I da CF. Assim, ainda que o crédito aqui tratado fosse receita, as contribuições não poderiam incidir em função da disposição constitucional.

Com base nestes argumentos, requereu o provimento do recurso. Procedeu à juntada dos documentos de e-fls. 345/ 357.

Voto Vencido

Conselheiro Alexandre Fernandes Limiro

Presentes os pressupostos recursais, conheço do presente recurso.

A controvérsia envolve benefício fiscal de exportação instituídos pela Leis nºs 9.363/1996, e 10.276/2001, que concedem ao produtor exportador de mercadorias nacionais, crédito presumido de IPI. Na dicção das referidas leis, tais créditos ostentam natureza de “ressarcimento” do valor de PIS e COFINS que incidiram sobre matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagens adquiridos no mercado interno para utilização no produto exportado.

A ressaltar, que a recorrente não fazia jus a tal crédito, posto ter apurado PIS e Cofins, no exercício de 2004, pelo regime não-cumulativo recuperando desta forma, o impacto econômico exercido por esses tributos na aquisição de produtos e insumos destinados à exportação. Tal conclusão, encontra-se fulcrada no Art. 14 da Lei 10.833:

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

Autenticado digitalmente em 07/04/2015 por FERNANDO DANIEL DE MOURA FONSECA, Assinado digitalmente em 08/04/2015 por ALEXANDRE FERNANDES LIMIRO, Assinado digitalmente em 07/04/2015 por FERNANDO DANIEL DE MOURA FONSECA, Assinado digitalmente em 08/04/2015 por ANA DE BARROS FERNANDES WIPPRICH

Impresso em 14/04/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Art. 3º. Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

Art. 14. O disposto nas Leis nºs 9.363, de 13 de dezembro de 1996, e 10.276, de 10 de setembro de 2001, não se aplica à pessoa jurídica submetida à apuração do valor devido na forma dos arts. 2º e 3º desta Lei e dos arts. 2º e 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002.

Tal matéria, entretanto, encontra-se fora do objeto do presente litígio, razão pela qual tomar-se-á, para fins de julgamento, os impactos tributários do crédito reconhecido, independente de sua real natureza jurídica não se amparar na Leis nºs 9.363/1996 e 10.276/2001.

Segundo alude o Termo de Verificação Fiscal (e-fl 141) a ilicitude no comportamento da recorrente estaria consubstanciado em não ter contabilizado como receita, o valor de R\$ 48.742,17, o qual teria sido deferido pela DRF, dentre R\$ 67.720,46 requeridos, como crédito prêmio de IPI referente ao primeiro trimestre do ano de 2.004. Segundo a referida autoridade fiscal, tal omissão teria afetado irregularmente o resultado apurado "...havendo, portanto, diminuição da base de cálculo do Imposto de Renda e demais tributos pertinentes, recolhidos pela empresa".

Passemos à análise da irresignação recursal do contribuinte, tendo em vista a os tributos objetos do lançamento.

IRPJ e CSLL

Os §§ 4º a 7º do art. 6º do Decreto-lei nº 1.598/77 trazem preceitos objetivos sobre a forma como deverão ser tratados os casos de inobservância do regime de competência. O RIR/99 reproduz essas normas legais, inclusive regulando seus reflexos na atividade de lançamento fiscal, dispondo:

RIR/99, Art. 273. A inexatidão quanto ao período de apuração de escrituração de receita, rendimento, custo ou dedução, ou do reconhecimento de lucro, somente constitui fundamento para lançamento de imposto, diferença de imposto, atualização monetária, quando for o caso, ou multa, se dela resultar (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º, § 5º):

I - a postergação do pagamento do imposto para período de apuração posterior ao em que seria devido; ou

II - a redução indevida do lucro real em qualquer período de apuração.

[...]

Art. 845. Far-se-á o lançamento de ofício, inclusive (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 79):

[...]

§ 4º Ocorrendo a inexatidão, quanto ao período de apuração de competência de escrituração de receita, rendimento, custo ou

*dedução, ou do reconhecimento do lucro, será **observado o disposto no art. 273.***

Os dispositivos supratranscritos revelam a preocupação do legislador quanto à inexatidão de escrituração quando dela resultar postergação ou redução indevida de lucro real tendo em vista outros períodos de apuração. A questão a ser dirimida nos presentes autos (se a escrituração haveria de ter se dado ao final do primeiro trimestre de 2004, como alude o fisco, ou em 18/06/2004, como demonstra ter feito o contribuinte, à e-fl. 348), não autoriza a constituição de crédito tributário, posto que indubitável que tal disponibilidade restou reconhecida na apuração do resultado do período-base (ano de 2004) em que incorrida.

Na linha do Parecer Normativo COSIT nº. 02/96, a antecipação ou postergação de receitas exige que no lançamento, seja recomposto os resultados dos períodos afetados de modo a verificar o efeito da contabilização indevida no tempo.

*5.2 - O § 4º, transcrito, é um comando endereçado tanto ao contribuinte quanto ao fisco. Portanto, qualquer desses agentes, quando deparar com uma inexatidão quanto ao período-base de reconhecimento de receita ou de apropriação de custo ou despesa **deverá excluir a receita do lucro líquido correspondente ao período-base indevido e adicioná-la ao lucro líquido do período-base competente; em sentido contrário, deverá adicionar o custo ou a despesa ao lucro líquido do período-base indevido e excluí-lo do lucro líquido do período-base de competência.***

***5.3 - Chama-se a atenção para a letra da lei: o comando é para se ajustar o lucro líquido,** que será o ponto de partida para a determinação do lucro real; não se trata, portanto, de simplesmente ajustar o lucro real, mas que este resulte ajustado quando considerados os efeitos das exclusões e adições procedidas no lucro líquido do exercício, na forma do subitem 5.2*

Deve, portanto, ser o contribuinte exonerado quanto à exigência de IRPJ e CSLL, julgando-se improcedente, nesta parte, o auto de infração.

Cofins e PIS

Merece provimento todavia, ser mantido o auto de infração quanto à exigência de PIS e Cofins sobre os valores referentes reconhecidos ao contribuinte a título de crédito presumido de IPI.

Isso por que, na linha da jurisprudência do STJ, tal rubrica se enquadra no conceito de receita e, como tal deve compor a base de cálculo desses tributos, que para a recorrente, enquadrada à época na forma de apuração pelo regime não cumulativo encontrava-se definida nos Arts. 1º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 como o “...o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil”. Nesse sentido:

AGRAVO REGIMENTAL. TRIBUTÁRIO. EXCLUSÃO DOS CRÉDITOS PRESUMIDOS DE ICMS DA BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO DE RENDA DA PESSOA JURÍDICA - IRPJ E DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL. IMPOSSIBILIDADE.

1. No julgamento dos precedentes REsp. n. 957.153/PE, Segunda Turma, Rel. Min. Castro Meira, julgado em 04.10.2012; e REsp. nº 1.349.837-SC, Segunda Turma, Rel. Min. Humberto Martins, julgado em 06.12.2012, este Superior Tribunal de Justiça respaldou a conduta adotada pela Secretaria da Receita Federal do Brasil de considerar o "crédito presumido de IPI" **como "receita operacional"** para fins de composição da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

2. Considerou-se ali que a técnica adotada pela lei para atingir o Lucro Real foi a de incluir como "despesa" o valor pago a título de IPI e, por consequência lógica, a inclusão como "receita operacional" do crédito presumido do IPI. Mutatis mutandis, a mesma lógica é aplicável ao crédito presumido de ICMS.

3. Os valores relativos ao crédito presumido do ICMS, por serem "ressarcimentos de custos" integram a receita bruta consoante o art. 44, III, da Lei n. 4.506.54 (recuperações ou devoluções de custos).

4. A escrituração dos créditos de ICMS caracteriza a "aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de acréscimos patrimoniais", muito embora possa não significar aquisição de disponibilidade financeira quando há restrições ao uso dos créditos adquiridos, e, portanto, permite a tributação pelo IRPJ e pela CSLL. Precedentes: REsp. n. 859.322 - PR, Segunda Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 14.09.2010; AgRg no REsp. n. 1.266.868 - PR, Segunda Turma, Rel. Min. Herman Benjamin, julgado em 04.04.2013.

5. Agravo regimental não provido.

(AgRg no REsp 1448693/RS, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 05/08/2014, DJe 12/08/2014)

O crédito sob análise, enquadra-se no conceito de receita, pois representou ingresso que se incorporou à esfera patrimonial da pessoa jurídica beneficiada, influenciando em seu **resultado**.¹

¹ Durante o julgamento do RE 346.084 (RE 346084, Relator(a): Min. ILMAR GALVÃO, Relator(a) p/ Acórdão: Min. MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, julgado em 09/11/2005, DJ 01-09-2006 PP-00019 EMENT VOL-02245-06 PP-01170), para manifestar-se pela inconstitucionalidade da equiparação legal do conceito de faturamento ao de receita bruta (Lei 9.718/98, Art. 1º, §3º), o ex-Min. César Peluso desenvolveu com brilhantismo a análise do conceito de receita que aqui faço reproduzir:

"Ainda no universo semântico normativo, faturamento não pode soar o mesmo que receita, nem confundidas ou identificadas as operações (fatos) "por cujas realizações se manifestam essas grandezas numéricas".

A Lei das Sociedades por Ações (Lei nº 6.404/1976) prescreve que a escrituração da companhia "será mantida em registros permanentes, com obediência aos preceitos da legislação comercial e desta Lei e aos princípios de contabilidade geralmente aceitos" (art. 177), e, na disposição anterior, toma de empréstimo à ciência contábil os termos com que regula a elaboração das demonstrações financeiras, verbis:

"Art. 176. Ao fim de cada exercício social, a diretoria fará elaborar com base na escrituração mercantil da companhia, as seguintes demonstrações financeiras, que deverão exprimir com clareza a situação do patrimônio da companhia e as mutações ocorridas no exercício:

I - balanço patrimonial;

II - demonstração dos lucros ou prejuízos acumulados;

III - demonstração do resultado do exercício; e

IV - demonstração das origens e aplicações de recursos."

Nesse quadro normativo, releva apreender os conteúdos semânticos ou usos lingüísticos que, subjacentes ao vocábulo receita, aparecem na seção relativa às "demonstrações do resultado do exercício". Diz, a respeito, o art. 187 daquela Lei:

“Art. 187. A demonstração do resultado do exercício discriminará:

- I - a receita bruta das vendas e serviços, as deduções das vendas, os abatimentos e os impostos;
- II - a receita líquida das vendas e serviços, o custo das mercadorias e serviços vendidos e o lucro bruto;
- III - as despesas com vendas, as despesas financeiras, deduzidas das receitas as despesas gerais e administrativas, e outras despesas operacionais;
- IV - o lucro ou prejuízo operacional, as receitas e despesas não operacionais;
- V - o resultado do exercício antes do Imposto de Renda e a provisão para o imposto;
- VI - as participações de debêntures, empregados, administradores e partes beneficiárias, e as contribuições para instituições ou fundos de assistência ou previdência de empregados;
- VII - o lucro ou prejuízo líquido do exercício e o seu montante por ação do capital social.

§ 1º. Na determinação do resultado do exercício serão computados:

- a) as receitas e os rendimentos ganhos no período, independentemente da sua realização em moeda; e
- (...)”

Como se vê sem grande esforço, o substantivo receita designa aí o gênero, compreensivo das características ou propriedades de certa classe, abrangente de todos os valores que, recebidos da pessoa jurídica, se lhe incorporam à esfera patrimonial. Todo valor percebido pela pessoa jurídica, a qualquer título, será, nos termos da norma, receita (gênero). Mas nem toda receita será operacional, porque pode havê-la não operacional. Segundo o disposto no art. 187 da Lei nº 6.404/76, distinguem-se, pelo menos, as seguintes modalidades de receita:

Voto portanto, por dar parcial provimento ao recurso voluntário para manter o lançamento exclusivamente quanto às exigências de PIS e Cofins.

(assinado digitalmente)

Alexandre Fernandes Limiro - Relator

-
- i) receita bruta das vendas e serviços;
 - ii) receita líquida das vendas e serviços;
 - iii) receitas gerais e administrativas (operacionais);
 - iv) receitas não operacionais.

Não precisa recorrer às noções elementares da Lógica Formal sobre as distinções entre gênero e espécie, para reavivar que, nesta, sempre há um excesso de conotação e um deficit de denotação em relação àquele. Nem para atinar logo em que, como já visto, faturamento também significa percepção de valores e, como tal, pertence ao gênero ou classe receita, mas com a diferença específica de que compreende apenas os valores oriundos do exercício da "atividade econômica organizada para a produção ou a circulação de bens ou serviços" (venda de mercadorias e de serviços). De modo que o conceito legal de faturamento coincide com a modalidade de receita discriminada no inc. I do art. 187 da Lei das Sociedades por Ações, ou seja, é "receita bruta de vendas e de serviços". Donde, a conclusão imediata de que, no juízo da lei contemporânea ao início de vigência da atual Constituição da República, embora todo faturamento seja receita, nem toda receita é faturamento.

Voto Vencedor

Conselheiro Fernando Daniel de Moura Fonseca

Adoto o Relatório apresentado pelo Conselheiro Alexandre Fernandes Limiro, por sintetizar com excelência o caso em tela e estabelecer as premissas fáticas sobre as quais iremos debater.

Entretanto, com toda a vênia, devo discordar do voto do ilustre Conselheiro Relator. A Constituição Federal possui um caráter eminentemente analítico em matéria tributária, estando repleta de princípios e regras concernentes à tributação. Contudo, uma análise rasa, ou ao menos fragmentada, da Carta Magna pode levar à conclusão de que o legislador constituinte não definiu certos vocábulos, deixando esta tarefa a cargo do legislador complementar.

Vejamos, no tocante à presente discussão, a competência definida pela Constituição:

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre:

[...]

b) a receita ou o faturamento;

O aparente impasse reside no fato de o Constituinte não dizer, ao menos expressamente, o que *receita* ou *faturamento* significam. Como bem assentado na lição de Martha Toribio LEÃO, que se apoia na doutrina de Celso Antônio BANDEIRA DE MELLO, “[n]ão há dúvida de que se tratam de termos vagos, fluídos ou até imprecisos; no entanto, não se pode ignorar que esse tipo de imprecisão é sempre relativa, já que em um sistema de normas há sempre referências que permitem circunscrever algum âmbito de significação das palavras vagas, reduzindo a sua fluidez a um mínimo possível”.²

Colocando em prática este exercício de interpretação, é claro enxergar, em uma primeira análise, que as definições de *receita* e *faturamento* não se confundem. Ora, o legislador constituinte derivado não teria se dado ao trabalho de alterar o texto constitucional, por meio da Emenda Constitucional nº 20 de 1998, incluindo a *receita* na hipótese de incidência das contribuições sociais em adição ao *faturamento*, que já figurava no texto original, caso os dois termos possuíssem exatamente a mesma definição.

² LEÃO, Martha Toribio. A incidência das contribuições sociais sobre as receitas financeiras das instituições financeiras e a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. Revista Dialética de Direito Tributário, v. 214, p. 93-107, 2013 (94).
Documento assinado digitalmente por FERNANDO DANIEL DE MOURA FONSECA, Assinado digitalmente em 08/04/2015 por ALEXANDRE FERNANDES LIMIRO, Assinado digitalmente em 07/04/2015 por FERNANDO DANIEL DE MOURA FONSECA, Assinado digitalmente em 08/04/2015 por ANA DE BARROS FERNANDES WIPPRICH
Impresso em 14/04/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Existe um debate doutrinário e jurisprudencial sobre se a Constituição adota conceitos ou tipos que, por óbvio, escapa à nossa competência debater³. De qualquer maneira, adotando-se conceitos, que se definem a partir de seus contornos, mesmo que vagos, ou tipos, que possuem uma definição mínima, o chamado núcleo duro, fato é que tais termos possuem um conteúdo semântico mínimo que se pode depreender da própria Constituição.

Como bem assinalado pelo então Ministro Cezar Peluso, em importante decisão do Supremo Tribunal Federal, ao tratar da definição de *faturamento*, é preciso compreender que, para outorga de competência tributária há um conteúdo semântico mínimo, “sem o qual seria impossível observar e controlar os limites dessa mesma competência constitucional, assim como seria impossível preservar todo o grave alcance da proibição constitucional da proibição por dívida (art. 5º, LXVII) se não fosse compreensível e restrita a condição jurídica de *depositário infiel*”⁴. Na mesma ocasião, o Ministro Cezar Peluso trouxe à luz o ensinamento do Ministro Luiz Gallotti:

“Como sustentei muitas vezes, ainda no Rio, se a lei pudesse chamar de compra o que não é compra, de importação o que não é importação, de exportação o que não é exportação, de renda o que não é renda, ruiaria todo o sistema constitucional tributário inscrito na Constituição” (voto no RE nº 71.758-GB, RTJv. 66, p. 165)⁵

Mais enfático ainda é o Ministro Marco Aurélio, ao divagar sobre os perigos trazidos pela interpretação livre, pelo Fisco, dos termos que atribuem competência tributária na Constituição:

“Realmente, a flexibilidade de conceitos, o câmbio do sentido destes, conforme os interesses em jogo, implicam segurança incompatível com o objetivo da própria Carta que, realmente, é um corpo político, mas o é ante os parâmetros que encerra e estes não são imunes ao real sentido dos vocábulos, especialmente os de contornos jurídicos. Logo, não merece agasalho o ato de dizer-se da colocação, em plano secundário, de conceitos consagrados, buscando-se homenagear, sem limites técnicos, o sentido político das normas constitucionais.

[...]

Assim enquadrado o direito, o meio justifica o fim, mas não este àquele. Compreendo as grandes dificuldades de caixa que decorrem do sistema de seguridade social pátrio. Contudo, estas não podem ser potencializadas, a ponto de colocar-se em plano secundário a segurança, que é o objetivo maior de uma Lei Básica, especialmente no embate cidadão-Estado, quando as forças em jogo exsurtem em descompasso.”⁶

³ Sobre as diferenças entre tipos e conceitos na delimitação das competência tributárias, vide: SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005; DERZI, Misabel de Abreu Machado. *Direito Tributário, Direito Penal e Tipo*. São Paulo, Revista dos Tribunais, 1988.

⁴ Voto do Ministro Cezar Peluso no Recurso Extraordinário nº. 346.084, STF, Relator Ministro Ilmar Galvão, Relator p/ Acórdão: Ministro Marco Aurélio, Tribunal Pleno, julgado em 09/11/2005.

⁵ Idem.

⁶ Voto do Ministro Marco Aurélio no Recurso Extraordinário nº. 346.084, STF, Relator Ministro Ilmar Galvão, Relator p/ Acórdão: Ministro Marco Aurélio, Tribunal Pleno, julgado em 09/11/2005; e

Apoiamos-nos também na Teoria dos Conceitos Constitucionais Vinculantes, segundo a qual a inclusão destes termos que atribuem competência tributária na Constituição gera a aquisição de uma densidade semântica que é incorporada pela própria Carta Magna, consubstanciando-se num conceito que deve ser observado pelo legislador infraconstitucional. Ademais, nos casos em que a Constituição não se preocupou em revogar o sentido dos termos jurídicos vigentes então, subentende-se a sua apropriação à nova ordem constitucional.

Considerando que o caso em análise tem como ponto central a extensão do conceito de receita, é imprescindível analisá-lo.

Sem perder de vista a primeira delimitação do conceito de receita, a de que este não se confunde com o de faturamento, passamos a dar mais um contorno ao seu significado. Não há dúvidas com relação à concepção de que a receita representa, essencialmente, um ingresso novo de recursos decorrente de um esforço próprio. Nesse sentido, vejamos, à título de exemplo, a doação, que representa um ingresso de recursos sem, contudo, ser considerada receita, já que não decorre de um esforço próprio, mas mera liberalidade de outrem.

Fato é que não existe receita sem acréscimo patrimonial, entendimento este que é unânime na doutrina.⁷ Nesse sentido, andou bem Ricardo Mariz de OLIVEIRA:

Entretanto, é relevante destacar que receita é um tipo de ingresso ou entrada no patrimônio da pessoa distinto de outros ingressos ou entradas, embora guarde com todos eles um elemento comum, que é o de se tratar da adição de um novo direito à universalidade de direitos e obrigações que compõem um patrimônio.

Isto significa que toda receita é um “plus jurídico”, mas nem todo “plus jurídico” é receita. Claro, no mínimo, porque já vimos que uma transferência patrimonial igualmente é um “plus jurídico” no patrimônio, mas não se confunde com receita.⁸

Seguindo a mesma lógica, lecionou Aires Fernandinho BARRETO:

As receitas são entradas que modificam o patrimônio da empresa, incrementando-o. Os ingressos envolvem tanto as receitas quanto as somas pertencentes a terceiros (valores que integram o patrimônio de outrem); são aqueles valores que não importam modificação no patrimônio de quem os recebe, porém mero trânsito para posterior entrega a quem pertencerem.

[...]

Apenas os aportes que incrementem o patrimônio, como elemento novo e positivo, são receitas.

[...]

⁷ MINATEL, José Antônio. Conteúdo do conceito de receita e regime jurídico para sua tributação. MP Editora, São Paulo, 2005, p. 99.

⁸ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Fundamentos do Imposto de Renda. Editora Quartier Latin. São Paulo, 2008, p. 83.
Documento assinado digitalmente em 07/04/2015 por FERNANDO DANIEL DE MOURA FONSECA, Assinado digitalmente em 08/04/2015 por ALEXANDRE FERNANDES LIMIRO, Assinado digitalmente em 07/04/2015 por FERNANDO DANIEL DE MOURA FONSECA, Assinado digitalmente em 08/04/2015 por ANA DE BARROS FERNANDES WIPPRICH
Impresso em 14/04/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Receita é, pois, a entrada que, sem quaisquer reservas, condições ou correspondência no passivo, se integra ao patrimônio da empresa, acrescendo-o, incrementando-o.⁹

Configurando-se a receita como um elemento essencialmente positivo (que se liga a um ingresso patrimonial) decorrente do esforço próprio, é lógico concluir que, se não há uma afluência de recursos para o patrimônio, principalmente quando ele não é oriundo do próprio esforço, não há receita. Assim sendo, uma recuperação de custos não constitui receita.

Vejamos agora mais especificamente o crédito presumido de IPI. Com o propósito de tornar a indústria brasileira mais competitiva no mercado internacional e dentro da máxima econômica de que “não se exportam tributos”, a lei procurou diminuir a carga tributária das empresas que vendem seus produtos no mercado internacional.

Nesse sentido, foi criado o crédito presumido de IPI, com o fim de ressarcir as empresas dos valores pagos a título de PIS e COFINS, de acordo com as hipóteses previstas no diploma legal. Contudo, tal benefício só subsiste na medida em que a empresa é tributada. Portanto, mais claro ainda ver que o crédito presumido de IPI não se trata de um elemento positivo, posto que ele existe apenas como contrapartida de um custo.

O próprio Superior Tribunal de Justiça adota o entendimento de que o crédito presumido de IPI consubstancia-se numa recuperação de custos, que perde o seu sentido se incluído na base de cálculo do PIS e da COFINS:

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 base 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.

“4) do ponto de vista econômico-financeiro e contábil, o incentivo instituído pela Lei 9.363/96, na verdade, não constitui receita, mas um valor retificador de custo; o que gera o crédito presumido são os insumos comprados pelo industrial, em cujo preço foram adicionados os valores do PIS e da COFINS, de forma cumulativa; ainda que o PIS e a COFINS a recuperar constituíssem um direito da empresa contra o Fisco, não representam qualquer ingresso de receita, seja na acepção contábil, seja na acepção econômico-financeira; 5) não merece prestígio o raciocínio de que, pelo fato de o ressarcimento do PIS e da COFINS ser meramente presumido, não se assemelhando à restituição de tributos, consiste em receita nova; conquanto não ocorra o pagamento indevido, há que se ter em vista a finalidade a ser atingida pelo incentivo às exportações; se o crédito presumido receber o mesmo tratamento jurídico de rendimentos obtidos em aplicações financeiras, por exemplo, a empresa, na prática, pagará PIS e COFINS sobre os insumos consumidos no processo de industrialização, os quais são a causa da existência do crédito;” (REsp 807.130/SC, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 17/06/2008, DJe 21/10/2008) (grifei)

É pacífico o entendimento do STJ acerca da não inclusão do crédito presumido de IPI na base de cálculo do PIS e da COFINS:

TRIBUTÁRIO - PIS - COFINS - AGRAVO REGIMENTAL - INOVAÇÃO RECURSAL - IMPOSSIBILIDADE - BASE DE CÁLCULO - CRÉDITO PRESUMIDO DO IPI - INCLUSÃO - IMPOSSIBILIDADE. 1. Descabe a esta Corte emitir juízo de valor em agravo regimental sobre tese que não foi objeto do recurso especial. Inovação do feito que não se admite. 2. É pacífico o entendimento do STJ no sentido de que o crédito presumido do IPI não pode integrar a base de cálculo do PIS e da COFINS. Precedentes. 3. Agravo regimental não provido.

“Quanto ao mérito, conforme demonstrado na decisão recorrida (fls. 115/116), é pacífico o entendimento desta Corte que é incabível a inclusão do crédito presumido do IPI na base de cálculo do PIS e da COFINS, uma vez que o crédito não se constitui receita, mas importância destinada a corrigir custo.”

(AgRg no Ag 1357791/SC, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 04/06/2013, DJe 11/06/2013) (grifei)

Processo nº 15940.000311/2008-91
Acórdão n.º **1801-002.288**

S1-TE01
Fl. 367

Destarte, não vejo outra solução para o caso em tela que não a exclusão do crédito presumido de IPI da base de cálculo do PIS e da COFINS.

Ante todo o exposto, voto por dar provimento ao Recurso Voluntário, para que seja desconstituído o crédito tributário aqui exigido da Recorrente.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Fernando Daniel de Moura Fonseca - Redator Designado