



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

Processo n° 10680.722110/2011-39
Recurso n° De Ofício
Acórdão n° 3301-003.947 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 26 de julho de 2017
Matéria COFINS - base de cálculo
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado CENTRAL MÃOS DE MINAS

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2008

Sendo a atuada uma sociedade civil sem fins lucrativos, que tem por objetivo e finalidade a promoção do setor artesanal mineiro e de sua cultura, e em razão do regime especial de tributação do ICMS a que estava submetida conforme autorizado pelo Estado de Minas Gerais, deve-se concluir que o valor indicado nas notas fiscais emitidas para fins de registro das operações realizadas diretamente pelos artesãos não deve compor a base de cálculo da COFINS por falta de previsão legal, pois não representam receita da Recorrente.

Recurso de Ofício Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos, acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso de Ofício, nos termos do voto da Relatora.

(assinado digitalmente)

José Henrique Mauri - Presidente.

(assinado digitalmente)

Maria Eduarda Alencar Câmara Simões - Relatora.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Liziane Angelotti Meira, Marcelo Costa Marques d'Oliveira, Antônio Carlos da Costa Cavalcanti Filho, Maria Eduarda Alencar Câmara Simões (Relatora), Larissa Nunes Girard, Semíramis de Oliveira Duro, Valcir Gassen e José Henrique Mauri (Presidente).

Relatório

Por bem relatar os fatos, adoto o relatório da decisão da DRJ de fls. 2.409 e seguintes dos autos:

Lavrou-se contra o contribuinte identificado o Auto de Infração de fls. 02/13, relativo à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins, totalizando um crédito tributário de R\$ 5.814.399,04, incluindo multa de ofício e juros moratórios, correspondente aos períodos especificados em fls. 05/06.

O enquadramento legal encontra-se citado em fls. 06. Segundo o Termo de Verificação Fiscal (TVF), fls. 14/16, foram constatadas diferenças de declaração e recolhimento da Cofins.

As receitas que não se enquadraram no conceito de atividades próprias foram tributadas pela Cofins, conforme disposto no artigo 47 da IN SRF 247/2002.

Cientificado em 28/03/2011 (fls. 16), o interessado apresentou, em 26/04/2011, impugnação ao lançamento, conforme arrazoado de fls. 234/264, acompanhado dos documentos de fls. 265/2406, com as suas razões de defesa.

A seguir, estão mostrados excertos da impugnação:

-A exigência é improcedente, porque não houve a suposta percepção de receita pela entidade.

-Conforme demonstra o estatuto, a impugnante é uma sociedade civil sem fins lucrativos, organizada nos termos da Lei 9.637/98, tendo como objetivo a promoção de atividades no segmento artesanal mineiro e incentivo à cultura regional.

-As atividades da autuada consistem em oferecer aos seus associados diversos serviços tendentes a legalizar e facilitar a atividade artesanal, oferecendo apoio e orientação nas áreas técnica, gerencial, mercadológica e fiscal, visando proporcionar mais oportunidades de comercialização, divulgação dos produtos e integração da classe.

-Sua receita, ao contrário do que concluiu a Fiscalização advém das contribuições de seus associados-artesãos e destinam-se unicamente a cobrir os custos para manutenção e organização da associação. Portanto, descabe totalmente, por falta de legalidade, a exigência fiscal formulada.

-O Fisco optou por tributar indistintamente todas as vendas efetuadas através da Inscrição Estadual Coletiva, como se fossem receitas próprias.

-Em 1988, quando a associação ainda estava iniciando seus trabalhos, o Estado de Minas Gerais cedia talonário de notas fiscais avulsas para acobertar a venda de mercadorias pelos artesãos associados. Nessa ocasião, a associação funcionava como uma espécie de "Divisão de Tributação da SEF/MG, inclusive com funcionários cedidos pelo Estado.

-Em 1991, o Estado de Minas Gerais entendeu que a Central Mãos de Minas deveria possuir talonário de nota fiscal. Autorizada pela SEF, a associação continuou o processo de "legalização" das vendas realizadas pelos artesãos, mas, deste momento em diante, emitindo notas fiscais com talonário próprio, utilizando sua inscrição estadual.

-Em 1997, foi instituído o Programa de Fomento ao Desenvolvimento das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte do Estado de Minas Gerais – MICRO GERAES, através da Lei 12.708/97, posteriormente alterada pela Lei 13.437/99.

-Esta legislação, equiparando as associações de produtores artesanais às cooperativas, nas operações que realizassem em nome dos associados, permitiu que estas se enquadrassem naquele regime (artigo 20, inciso I), obrigando-as entretanto, a requerer INSCRIÇÃO ESTADUAL COLETIVA no Cadastro de contribuintes do ICMS (artigo 21, inciso I).

-Em 15/07/1998, através do PTA 16.00000068-97, a Superintendência da Receita Estadual deferiu o pedido da associação para alterar o Regime Especial nº 12.95.0053- 3, concedido em 1995, adequando-o aos termos da nova legislação.

-Posteriormente, foi criado o Anexo X do RICMS/MG, aprovado pelo Decreto 43.080/2002, para regulamentar a questão do SIMPLES MINAS, instituído pela Lei 15.219/2004, e também formalizar a questão da INSCRIÇÃO ESTADUAL COLETIVA das associações, nos termos do artigo 4º, III, “b”.

-A associação de produtores artesanais, então microempresa com inscrição estadual coletiva, continuou operando em nome dos associados, ficando responsável pelo pagamento do imposto devido pelos mesmos (uma espécie de responsabilidade por substituição tributária), nos termos do artigo 17 do Anexo X.

-Nesta sistemática, a associação emite a nota fiscal por solicitação de seus associados, nas saídas promovidas pelos mesmos. As mercadorias saem diretamente da residência ou oficina do artesão para o destinatário, não havendo qualquer vinculação contratual da associação em tais operações.

-A Associação fica sujeita ao pagamento mensal do ICMS devido pelos associados, que lhe repassam os valores devidos em função das vendas efetuadas por cada um.

-Em 12/11/2004, a Superintendência Regional da Fazenda Estadual em Belo Horizonte, através do PTA 16.000101969.51, deferiu novo pedido de concessão de Regime Especial à Central Mãos de Minas, em condições semelhantes ao anterior, com vigência até 31/12/2005, prorrogado até 2006.

-Ocorre que a impugnante vinha encontrando dificuldade na operacionalização do Regime Especial, pois, ao emitir nota fiscal modelo 1 por PED. Cujo registro exigia informação das mercadorias por item, deparava-se com a informação “ESTOQUE NEGATIVO”. Isso ocorria porque não havia entrada de mercadorias, já que os produtos artesanais não transitavam pelo estabelecimento da associação.

-Esta situação a levou a formular consulta à Superintendência da Secretaria de Estado da Fazenda de Minas Gerais, cuja resposta foi dada através da “Consulta de Contribuintes 20/2006”. (PTA 16.000128434-03), dispensando-a de emitir nota fiscal de entrada e de contabilizar essas operações, nos seguintes termos:

“SIMPLES MINAS – MICROEMPRESA COM INSCRIÇÃO COLETIVA – SAÍDAS DIRETAMENTE DO COOPERADO OU ASSOCIADO – EMISSÃO POR PED. Na saída de produto de artesanato regional, promovida diretamente pelo cooperado ou associado, com destino a contribuinte do imposto, a microempresa com inscrição coletiva, usuária de PED, registrará

as mercadorias em seu sistema de controle e emitirá nota fiscal de saída modelo 1 ou 1-A, em nome do cooperado ou associado, sendo desnecessária a emissão de nota fiscal de entrada.”

-Já em dezembro/2006, foi sancionada a Lei Geral das Micro e Pequenas Empresas –LC 123/2006, regulamentada pelo Decreto 6.2404/2007, conforme previsão do artigo 146, inciso III, alínea “d”, da Constituição Federal.

-Com isso, e por força do disposto no artigo 94 do ADCT, todos os regimes especiais relacionados foram revogados.

-Para permitir a continuidade do projeto da INSCRIÇÃO ESTADUAL COLETIVA, o Estado de Minas Gerais sancionou o Decreto 44.562/2007, que revogou o Anexo X e alterou diversos dispositivos do RICMS/02, dentre os quais se destaca, por sua relevância, o artigo 441 da Parte 1 do Anexo IX.

-Como visto, a Secretaria de Estado da Fazenda sempre teve interesse na manutenção do funcionamento da Central Mãos de Minas, porque esta associação se revelou um excelente mecanismo para evitar que os artesãos operassem na informalidade. Daí os constantes incentivos governamentais.

-A cobrança do crédito tributário ora contestado, além de configurar exigência indevida, poderá acarretar a extinção da associação, fazendo com que milhares de artesãos voltem a atuar na informalidade, ou mesmo abandonem a profissão – o que, sem dúvida, terá impacto negativo na arrecadação do Município, do Estado, e da própria União Federal.

-O objetivo do prévio estudo da legislação estadual mineira – o que espera ter sido atendido – é demonstrar que as informações prestadas pela Central Mãos de Minas à SEF/MG referem-se a obrigações tributárias dos seus associados, razão pela qual não poderão ser levadas em consideração para fins de exigência da Cofins, conforme razões a seguir aduzidas.

INEXIGIBILIDADE DA COFINS SOBRE RECEITA DE TERCEIROS

-A Receita Federal, entendendo que a base de cálculo da contribuição para financiamento da Seguridade Social equivalia à receita informada pela Autuada aos órgãos da Receita Estadual, através dos Livros de Registro e Apuração do ICMS, efetuou o lançamento da COFINS sobre a diferença encontrada, ignorando o fato de tratar-se de operações acobertada pela Inscrição Estadual Coletiva – objeto do tópico anterior.

-Todavia, o lançamento foi efetuado em manifesta contrariedade à legislação federal, uma vez que o conceito de faturamento foi indevidamente alargado pelo Fisco, para alcançar receitas que pertenciam a terceiros, e não à autuada.

-O valor das notas fiscais emitidas não corresponde a receitas da entidade, mas tão somente à disponibilização de documentos que permitem a circulação das mercadorias dos artesãos mineiros sob sua chancela, circulação essa autorizada pelo Fisco Estadual exatamente para viabilizar a política pública de apoio à produção artesanal de Minas Gerais.

-Com efeito, conforme demonstram os extratos bancários em anexo, a Central Mãos de Minas NUNCA RECEBEU o produto da venda das mercadorias, nas operações realizadas entre seus associados e os adquirentes. Esses valores eram depositados diretamente na conta dos artesãos, pelos compradores.

-Como se extrai do estatuto, balanço, extrato bancário, Livro Diário e Razão, e demais documentos entregues à Fiscalização, as únicas receitas da Associação são:

- 1) Taxa de administração de 3% sobre o valor da nota fiscal, paga pelo artesão, a título de doação;
- 2) Contribuição anual de R\$ 100,00 dos artesãos do interior; e
- 3) Contribuição mensal de R\$ 25,00 dos artesãos da capital.

-Conforme determina a legislação que rege as entidades sem fins lucrativos, tais receitas eram destinadas exclusivamente à manutenção e funcionamento da instituição, e, como cediço, são isentas da Cofins, nos termos do artigo 13 da MP 2.158-35/2004 e artigo 47, inciso II, da IN SRF 247/2002. Assim, não há que se falar em Cofins a recolher no período.

-A possibilidade de exigência da Cofins sobre a receita deu-se somente com a Lei 10.833/2003, que instituiu, na esteira da autorização trazida pela EC 42/03, a forma de cobrança não-cumulativa da contribuição, mediante majoração da alíquota de 3% para 7,6%, com a contrapartida do direito ao abatimento do crédito do tributo pago na operação anterior.

-A base de cálculo da Cofins, na vigência da Lei 10.833, foi definida como o faturamento, “assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil”, tendo a lei esclarecido que “o total das receitas compreende a receita bruta de vendas de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas”.

-Assim atualmente, pode-se afirmar que a Cofins incide sobre o faturamento (receita bruta operacional) quando sujeita à sistemática da Lei 8.718/98 (regime cumulativo), e sobre a receita bruta, quando submetida à sistemática da Lei 10.833/03 (regime não-cumulativo).

-O STF, ao tratar da inconstitucionalidade do artigo 3º, §1º, da Lei 9.718/98, assentou as definições de faturamento e receita bruta, sendo o primeiro a “receita derivada da venda de bens e/ou da prestação de serviços” e a segunda “totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica”, que inclui “a receita bruta das vendas e serviços, gerais, administrativas e não-operacionais” (RE 346.084/PR).

-Assentadas essas premissas, um questionamento permanece: seja no conceito restritivo de “faturamento”, seja naquele mais ampliativo de “receita bruta”, é possível a cobrança da Cofins sobre as intituladas “Receitas de Terceiros”?

-Segundo a Norma Brasileira de Contabilidade – NBC T 19.41 – Contabilidade para Pequenas e Médias Empresas, aprovada pela RESOLUÇÃO CFC Nº 1.255/2009:

“Receitas são aumentos de benefícios econômicos durante o período contábil, sob a forma de entradas ou aumentos de ativos ou diminuições de passivos, que resultam em aumento do patrimônio líquido e que não sejam provenientes de aportes dos proprietários da entidade”.

-Sobre o conceito de receita, também deve ser lembrado o Pronunciamento do Instituto dos Auditores Independentes do Brasil – IBRACON – NPC nº 14 de 18/01/2001.

-O faturamento (ou receita) tributável pela Cofins, portanto, deve ser considerada a entrada que, sem quaisquer reservas, condições ou correspondência no passivo, se integra ao patrimônio da empresa, crescendo-o, incrementando-o.

-Por conseguir um plus, que se integra ao conjunto de bens e direitos de titularidade da pessoa jurídica, denota revelação de riqueza, devendo ser considerado sob a perspectiva do PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA, previsto no artigo 145, § 1º, da Constituição Federal.

-A incidência da Cofins sobre receitas de terceiros altera a conformação da contribuição prevista no artigo 195, inciso I, alínea “b”, da Constituição, de modo que o lançamento hostilizado afronta as disposições do artigo 110 do CTN.

-Insta lembrar, ainda, que há previsão legal para a exclusão de “receitas de terceiros” com relação a algumas atividades específicas, como, por exemplo, a publicidade e a propaganda, que se utilizam de veículos de comunicação. Tal norma de diminuição da base de cálculo da Cofins está prevista no artigo 53 da Lei 7.450/85 e no artigo 651, II, §1º do RIR.

-Destarte, em vista do disposto no artigo 150, inciso II, da Constituição, que veda a instituição de tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação de equivalência, não se poderia exigir Cofins sobre receitas de terceiros de quaisquer empresas.

-O Conselho de Contribuintes já teve a oportunidade de analisar alguns casos em que se discutiu justamente o conceito de receita para fins de incidência da Cofins, tendo restado assentada a intributabilidade das “receitas de terceiros”, por refugirem ao conceito jurídico de “receita”.

-E não apenas a jurisprudência consolidada nos órgãos julgadores administrativos alberga a tese do contribuinte. Também são inúmeras as decisões favoráveis proferidas no âmbito dos Tribunais Superiores.

-Ademais, não há fundamento legal para, de forma automática, tomar como receita os valores registrados no Livro de Apuração do ICMS, sendo certo que a Fiscalização, no caso em tela, não se dignou aprofundar as investigações para constatar se as receitas, de fato, pertenciam à autuada – o que inquina de nulidade o auto de infração.

-Também neste aspecto socorre a tese do contribuinte a jurisprudência do antigo Conselho de Contribuintes do MF, atual CARF, que condena a simples presunção não comprovada como meio para exigir tributo.

-Os ingressos contábeis, portanto, somente constituirão receita tributável quando se destinarem a incorporar o patrimônio da empresa – o que, como visto, deve ser demonstrado pelo Fisco através de provas contundentes.

-Quando a receita é alheia, contudo, a incidência da Cofins traz efeitos confiscatórios, violando o artigo 150, inciso IV, da Constituição, eis que o faturamento efetivamente tributado não pertence ao titular do ingressos – que não terá o seu patrimônio aumentado – mas sim a outrem.

-Desse modo, requer seja dado provimento à presente impugnação, para desconstituir o lançamento, posto que a exigência da Cofins, no caso em tela, extrapola a conformação constitucional da contribuição, prevista no artigo 195, I, em nítida afronta ao artigo 110 do CTN, ao princípio da capacidade contributiva, previsto no artigo 145, § 1º, da CF, e à vedação ao confisco, prevista no artigo 150, IV, da CF.

DO CÁLCULO DA COFINS PELA REGRA DA CUMULATIVIDADE

-A Cofins exigida foi indevidamente calculada segundo a regra da não-cumulatividade, quando a associação insere-se nas hipóteses excepcionais, que admitem a aplicação da regra da cumulatividade.

-Tendo como objetivo aumentar o nível de emprego e reduzir as desigualdades regionais, as atividades da Central Mãos de Minas propiciam a elevação da ocupação da mão-de-obra qualificada e especializada, constituída pelos produtores artesanais, fixando-os em suas regiões de origem, contribuindo com o desenvolvimento econômico dessas localidades.

-Desse modo, inegável que a autuada tem participação relevante na consecução da assistência social, nos termos do artigo 203, inciso III, da CF.

-Ademais, como se extrai desse mesmo Protocolo de Intenções, na sua cláusula segunda, alínea “b”, a autuada também promove treinamentos e cursos de capacitação para pessoas de todas as idades interessadas em desenvolver habilidades voltadas para o artesanato, de modo que seus benefícios são concedidos a toda a coletividade, independentemente de contraprestação, em observância aos princípios da universalidade e da generalidade.

-Desse modo, pode-se dizer que a associação também contribui para os objetivos sociais previstos no artigo 205 da CF, que elenca a educação como direito de todos, a ser promovida com a colaboração da sociedade.

-Ora, as entidades que promovem assistência social nos termos dos artigos 203 e 205 são beneficiadas com IMUNIDADE, nos termos do artigo 150, inciso VI, alínea “c”, e do artigo 195, § 7º, ambos da Constituição Federal.

-A Central Mãos de Minas qualifica-se como entidade de fins filantrópicos, reconhecida de utilidade pública federal, estadual e municipal, que não remunera seus diretores, promove assistência social beneficente e aplica eventual superávit na melhoria de instalações e serviços da associação e no setor assistencial, observando em sua integralidade o disposto no artigo 12, parágrafo 2º, da Lei 9.537.

-O artigo 9º, inciso IV, alínea “c” do CTN, praticamente repete a regra de imunidade prevista na Carta Magna, instituindo os requisitos necessários à fruição do benefício estão elencados no artigo 14 do mesmo diploma.

-Fazendo jus à imunidade, ao contrário do que asseverou a Fiscalização, a Autuada enquadra-se nas hipóteses de exceção à regra da tributação da Cofins pelo regime não cumulativo, mais especificamente a prevista no inciso IV, do artigo 10, da Lei nº 10.833/2003.

-E, permanecendo sujeita à tributação de Cofins segundo a sistemática prevista na LC 70/91 e na Lei 9.718/98, a contribuição deve ser calculada mediante aplicação da alíquota de 3% e não à alíquota de 7,6%.

RESUMO DA DEFESA

1) A simples existência das notas fiscais não configura o recebimento de receitas por parte da entidade. Não há percepção de receitas atribuíveis à entidade, do ponto de vista contábil, jurídico ou tributário.

2) A Central Mãos de Minas apenas fornece as notas fiscais, com autorização do Fisco Estadual, para que os artesãos comercializem seus produtos. São os próprios artesãos que vendem seu artesanato e recebem eles mesmos o resultado financeiro da venda, sem nenhuma interveniência da Central Mãos de Minas. Como, então, afirmar que a entidade recebeu os valores e que eles constituem sua receita?

3) Receitas são entradas de elementos para o ativo da empresa, na forma de bens ou direitos que sempre provocam um aumento da situação líquida. Ora, os

valores tidos como receitas no presente lançamento fiscal sequer transitaram pelas contas-correntes bancárias da entidade. Jamais poderiam ser considerados como receitas, eis que não provocaram qualquer aumento da situação líquida da entidade.

4) As atividades exercidas pela entidade, de “promover ou apoiar diretamente a comercialização dos produtos artesanais” e “constituir-se em centro de documentação e informação, sistematizando e divulgando dados técnico-econômicos de interesse do setor artesanal”, explicam a divergência apontada pelo Fisco entre os registros nos livros de ICMS e a receita declarada à Receita Federal do Brasil.

5) Omissão de receita, fora das hipóteses de aplicação das presunções legais, tem que ser inteiramente provada pela fiscalização. A existência de diferenças entre as vendas constantes do Livro de Apuração do ICMS e a receita total escriturada pela pessoa jurídica, por não se enquadrar em nenhum das hipóteses que autorizam lançar mão de presunção legal de omissão de receitas, é um indício que reclama aprofundamento das investigações.

6) Na absurda hipótese de se autorizar a incidência da Cofins sobre receitas de terceiros, forçoso, ao menos, admitir-se que o lançamento foi feito mediante aplicação indevida da regra da não-cumulatividade, quando a associação, por se tratar de entidade imune, faria jus ao cálculo da contribuição segundo as regras da cumulatividade.

DOS ELEMENTOS DE PROVA

Além dos documentos já apresentados à Fiscalização, que constam do processo administrativo fiscal, a impugnante vem requerer a juntada de outros elementos probantes, com vistas a reforçar os argumentos apresentados para desconstituição do lançamento, a saber:

- 1) Extrato emitido pelo Banco do Brasil, relativo ao período de 29/12/2006 a 31/12/2008, das contas-corrente 65.020-X, 55.1246-1, 5157-8 e 63.560-X;
- 2) Livro de Registro de Entrada de Mercadorias;
- 3) Livros Diário e Razão de 2007 e 2008;
- 4) DIPJ de 2008 e 2009;
- 5) Demonstração de Resultados de 31/12/2007 e 31/12/2008.

-Com relação aos documentos constantes de folhas 198/199 e 202/204 – demonstração do resultado dos anos de 2007 e 2008 – verifica-se que as receitas auferidas pela associação eram ínfimas, se comparadas aos valores considerados pela Fiscalização como receitas sujeitas à incidência da Cofins.

-Como se vê dos extratos bancários, os valores movimentados pela associação nas contas-corrente de sua titularidade, durante o período autuado, são irrisórios, relativamente aos valores tomados como receita sujeita à tributação pela contribuição.

-Esses extratos, aliados aos dados constantes dos Livros Diário e Razão, têm o condão de comprovar que os valores tributados não transitaram pelas contas da entidade, e muito menos pelo seu patrimônio, nem sequer de forma transitória.

-Por fim, através de uma análise do Livro de Registro de Entrada de Mercadorias, esta Delegacia poderá verificar que as mercadorias, cujo produto da venda foi tributada pela Cofins, nunca deram entrada no estabelecimento da impugnante.

DO PEDIDO

1) Seja dado integral provimento à presente impugnação, para desconstituir o lançamento, por ausência de ocorrência do fato gerador da contribuição, posto que a exigência da Cofins, no caso em tela, extrapola sua conformação constitucional, prevista no artigo 195, inciso I, em nítida afronta ao artigo 110 do CTN, e ao princípio da capacidade contributiva, previsto no artigo 145, §1º, da CF;

2) Sucessivamente, na absurda hipótese de serem rechaçados os argumentos iniciais, requer, ao menos, o reconhecimento do direito ao cálculo da Cofins pela regra da cumulatividade, para determinar a reformulação do crédito tributário mediante aplicação da alíquota de 3% sobre a receita arbitrada, porque a situação da autuada enquadra-se na regra de exceção prevista no artigo 10, inciso IV, da Lei nº 10.833/2003, por se tratar de entidade imune, nos termos do artigo 150, inciso VI, alínea “c”, e do artigo 195, § 7º, da CF/88.

Ao analisar o caso, a DRJ entendeu, à unanimidade de votos, por julgar improcedente o lançamento em decisão que restou assim ementada:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA
SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2008

Receita Bruta

A receita bruta das vendas e serviços compreende o produto da venda de bens nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado auferido nas operações de conta alheia.

Impugnação Procedente

Crédito Tributário Exonerado

Constou ainda da decisão da DRJ que a exoneração do crédito só seria definitiva após o julgamento em segunda instância, por força do disposto no art. 34 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, e alterações introduzidas pela Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, e Portaria MF nº 3, de 3 de janeiro de 2008.

Os autos, portanto, vieram-se conclusos para fins de análise do Recurso de Ofício.

É o relatório.

Voto

Conselheira Maria Eduarda Alencar Câmara Simões:

Embora a decisão recorrida tenha mencionado a Portaria MF n. 3/2008, é cediço que o limite do recurso de ofício encontra-se atualmente previsto na Portaria MF n. 63 de 09 de fevereiro de 2017, que dispõe que a decisão de primeira instância administrativa encontra-se sujeita à confirmação por este Conselho quando exonerar o contribuinte do pagamento de valor superior a R\$ 2.500.000,00 (dois milhões e quinhentos mil reais). No presente caso, a DRJ exonerou crédito tributário no importe de R\$ 5.814.399,04 (cinco milhões, oitocentos e quatorze mil, trezentos e noventa e nove reais e quatro centavos), pelo que se apresenta cabível e necessária a análise do recurso de ofício por esta Turma Julgadora.

Conforme relatado acima, o cerne da presente demanda é identificar se os valores extraídos do livro de registros de apuração do ICMS, relativos às notas fiscais fornecidas aos artesãos com autorização do Fisco Estadual, devem integrar a base de cálculo da COFINS devida pela empresa autuada.

Quanto à base de cálculo da COFINS, assim dispõe a Lei nº 10.833/2003:

Art. 1º A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins, com a incidência não cumulativa, **incide sobre o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica**, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo, o total das receitas compreende a receita bruta de que trata o art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica com os seus respectivos valores decorrentes do ajuste a valor presente de que trata o inciso VIII do caput do art. 183 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976.

§ 2º A base de cálculo da Cofins é o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, conforme definido no **caput** e no § 1º.

Ou seja, com base na legislação de regência, a COFINS incide sobre o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, compreendendo o total das receitas a receita bruta e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica.

De outro norte, para que melhor se analise o caso vertente, é importante que tenha em mente que a empresa autuada é uma sociedade civil sem fins lucrativos, que tem por objetivo e finalidade a promoção do setor artesanal mineiro e de sua cultura. É o que se extrai da passagem do estatuto da sociedade a seguir colacionada:

Processo nº 10680.722110/2011-39
Acórdão n.º 3301-003.947

S3-C3T1
Fl. 2.439

Art. 1º – A Central Mãos de Minas com sigla “MÃOS DE MINAS” é uma sociedade civil sem fins lucrativos, com personalidade jurídica própria, que se regerá por este estatuto e pelas disposições legais aplicáveis de acordo com o art. 53 do Código Civil brasileiro.

Art. 2º – A MÃOS DE MINAS terá sua sede na Rua Grão Mogol, 662, 1º e 2º andares, bairro Carmo em Belo Horizonte – Minas Gerais, CEP 30310-010, podendo entretanto abrir representações e sub-sedes em quaisquer cidades do território brasileiro e no exterior, desde que autorizadas pelo Conselho de Administração.

Art. 3º – O prazo de duração da MÃOS DE MINAS é por tempo indeterminado e o exercício social coincidirá com o ano civil.

Art. 4º – A MÃOS DE MINAS, como entidade promotora do setor artesanal mineiro e de sua cultura, tem por objetivo e finalidade:

- a) Promover os interesses do segmento artesanal;
- b) Promover e estimular o estudo e a formulação de propostas que contribuam para a solução de problemas que afetam a atividade artesanal, principalmente nas áreas técnica, gerencial, mercadológica e fiscal tributária;
- c) Criar mecanismos de apoio à produção interna do artesanato, visando a expansão de sua comercialização no país e no exterior, bem como a divulgação de sua cultura;
- d) Prestação de quaisquer serviços que possam contribuir para o fomento e racionalização das atividades artesanais e manufaturas caseiras;
- e) Proporcionar a melhoria do convívio entre a classe, através da integração de seus associados;
- f) Colaborar com a preservação do meio ambiente.

Importante destacar, ainda, que restou demonstrado pela sociedade autuada nos presentes autos que esta se enquadrava em um regime especial de tributação perante a Secretaria da Fazenda do Estado de Minas Gerais, situação em que emitia, com autorização do Fisco Estadual, notas fiscais em nome de terceiros, relativo a vendas realizadas diretamente por estes, e cuja receita (de terceiros) não transitava em momento algum nos cofres da entidade autuada.

Ademais, consoante se extrai da informação fiscal de fl. 14 e seguintes dos autos, verifica-se que o auto de infração em relevo foi lavrado com base na diferença identificada entre as receitas declaradas à Receita Federal e as informações prestadas à Secretaria Estadual de Minas Gerais, com base nos Livros de Apuração do ICMS fornecidos pela empresa. É o que se extrai da passagem a seguir colacionada:

Verificamos, também, que as informações prestadas à Receita Federal do Brasil, mediante planilha contendo as receitas auferidas mensalmente encontram-se em total desacordo com as informações prestadas à Secretaria de Estado da Fazenda em Minas Gerais, assim como a declaração/recolhimentos efetuados.

Face ao exposto, mediante elementos extraídos dos Livros Apuração do ICMS fornecidos pela empresa, via e-mail, elaboramos planilha contendo todas as receitas de vendas escrituradas nos anos-calendário de 2007 e 2008, constatando diferença de declaração e recolhimento da contribuição para a COFINS nos respectivos anos-calendário.

Nesse contexto, percebe-se que, diante do regime especial a que estava submetida a empresa autuada, há de se reconhecer que os registros de apuração do ICMS não deveriam ter sido utilizados como parâmetro para fins de identificação do valor devido pela empresa a título de COFINS, pois esta movimentação, decerto, não corresponde à receita da empresa autuada.

Consoante determina a Lei nº 10.833/2003, a COFINS incide sobre o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, compreendendo o total das receitas a receita bruta e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica. Ocorre que no caso vertente o livro de apuração de ICMS indica, na verdade, a existência de receita de terceiros, que decerto não se enquadra na base de cálculo da COFINS, nos termos da legislação de regência.

Nesse norte, entendo que a matéria restou corretamente abordada pela decisão recorrida, ao concluir pela improcedência do auto de infração combatido, pelo que adoto os fundamentos ali constantes como razão de decidir, passando a reproduzi-los:

O significado de receita pode ser analisado tendo como base o conceito de receita bruta usado para fins do imposto de renda da pessoa jurídica, que está estabelecido no art. 31 da Lei n.º 8.981, de 20 de janeiro de 1995, *in verbis*:

Art. 31. A receita bruta das vendas e serviços compreende o produto da venda de bens nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado auferido nas operações de conta alheia.

A receita bruta das vendas e serviços compreende o produto da venda de bens nas operações de conta própria e o preço dos serviços prestados. Integra a receita bruta o resultado auferido nas operações de conta alheia (comissões pela intermediação de negócios).

Não representam operações em conta própria as vendas de artesanato com o artesão recebendo o dinheiro ou cheques que serão depositados na conta do artesão/produtor/vendedor, sem a mercadoria ter transitado pelo patrimônio da Central Mãos de Minas. Essa venda do artesão não representa serviço prestado pelo autuado e, também, não equivale a resultado auferido nas operações de conta alheia, porque não se trata de recebimento de comissões.

Por outro lado, o Conselho Federal de Contabilidade, através da RESOLUÇÃO CFC N.º 1.187, de 28 de agosto de 2009, aprovou a NBC TG 30 – Receitas, definindo:

A receita é definida na NBC TG ESTRUTURA CONCEITUAL – Estrutura Conceitual para a Elaboração e Apresentação das Demonstrações Contábeis como aumento nos benefícios econômicos durante o período contábil sob a forma de entrada de recursos ou aumento de ativos ou diminuição de passivos que resultam em aumentos do patrimônio líquido da entidade e que não sejam provenientes de aporte de recursos dos proprietários da entidade. As receitas englobam tanto as receitas propriamente ditas como os ganhos. A receita surge no curso das atividades ordinárias da entidade e é designada por uma variedade de nomes, tais como vendas, honorários, juros, dividendos e royalties.

As NBC TG são as Normas Brasileiras de Contabilidade convergentes com as normas internacionais emitidas pelo International Accounting Standards Board (Iasb); e as Normas Brasileiras de Contabilidade editadas por necessidades locais, sem equivalentes internacionais.

À luz dessa definição resta analisar se a venda de artesanato pelo artesão, sem a entrada de mercadorias na “Central Mãos de Minas” e sem a entrada de dinheiro ou cheques no impugnante representa Receita Bruta ou não.

A “Central Mãos de Minas” fornece as notas fiscais, com autorização do Fisco Estadual, para que os artesãos comercializem seus produtos. São os próprios artesãos que vendem seus trabalhos artesanais e recebem eles mesmos o resultado financeiro da venda, sem nenhuma interveniência da Central Mãos de Minas.

A operação acima descrita não gera entrada de recursos no contribuinte.

Também não acarreta aumento nas contas “caixa”, “bancos”, “títulos a receber” ou em qualquer outro tipo de ativo. Essa venda do “artesanato” pelo artesão, tampouco gera diminuição de passivos que resultem em aumentos do

Patrimônio Líquido. Essa operação também não representa ganho por parte da entidade em análise.

O registro contábil de uma venda consiste, por um lado, no lançamento à crédito de “Receita” e a débito de “Caixa”, quando a venda é feita a vista, ou a débito de “Clientes”(Títulos a receber), quando se vende a prazo. Se não houver entrada de recursos financeiros no ativo não há como registrar a receita. Por outro lado, a venda deve acarretar um lançamento a débito do custo da mercadoria vendida e a crédito de estoque, para baixa do mesmo. A moderna contabilidade ainda funciona de acordo com o método das partidas dobradas, criado por Luca Pacioli no final do século XV. Em contabilidade, um lançamento a crédito deve ter a contrapartida a débito. Por isso é impossível ter somente um lançamento a crédito, ou somente receita sem entrada de recursos no patrimônio. É também impossível dar baixa no estoque sem ter a entrada do mesmo. A mercadoria vendida e recebida pelo artesão não representou entrada no patrimônio do autuado e não teve custo para a Central Mãos de Minas.

Na presente situação, o resultado da venda do artesanato fica com o artesão e não transita pelo patrimônio do contribuinte.

A Central Mãos de Minas funciona com base em um regime especial, pois não é obrigada a escriturar o livro de entradas de mercadorias, mas registra as vendas dos artesãos no livro de saída de ICMS.

Em regra geral não se pode admitir que uma organização ou uma empresa comercial apure receita de vendas sem ter entradas de mercadorias. Por isso, em uma situação especial como a presente, é incorreto tributar a Cofins a partir dos valores lançados no livro de Registro de Saídas de Mercadorias, que é escriturado apenas para um certo controle do Estado sobre o valor mínimo de ICMS a que o artesão é obrigado a pagar.

Contabilmente, vale reforçar que é inconcebível imaginar uma situação em que há vendas de mercadorias, mas não há custo das mercadorias vendidas. No caso da Central Mãos de Minas não é possível dar baixa no estoque na hora da venda do artesão e em contrapartida apurar o custo da mercadoria vendida.

O autuante considerou que as saídas registradas no livro de controle do ICMS representam receitas não próprias, tributando-as. Porém, reprise-se, os valores considerados no lançamento não representam receita do contribuinte.

Para justificar a condição especial da Central Mãos de Minas, o impugnante cita, entre outros atos, a Consulta nº 20/2006, publicada no Diário Oficial do Estado de Minas Gerais de 23/02/2006, cuja ementa está descrita a seguir:

Diário Oficial do Estado de Minas Gerais (DOEMG) de 23/02/2006

Consulta nº : 020/2006

PTA nº : 16.000128434-03

Origem : Belo Horizonte - MG

Ementa: Simples Minas - Microempresa com Inscrição Coletiva - Saídas Diretamente do Cooperado ou Associado - Emissão por PED - Na saída de produto de artesanato regional, promovida diretamente pelo cooperado ou associado, com destino a contribuinte do imposto, a microempresa com inscrição coletiva, usuária de PED, registrará as

mercadorias em seu sistema de controle e emitirá nota fiscal de saída, modelo 1 ou 1-A, em nome do cooperado ou associado, sendo desnecessária a emissão de nota fiscal de entrada.

Outros atos normativos que justificam a condição do autuado são, também, citados como os Decretos 44.562/2007, 44.970/2008 e 45.412/2010 que autorizaram os artesãos a recolher o ICMS com redução da base de cálculo.

A análise da aplicação da regra da cumulatividade ao contribuinte resta prejudicada na medida em que o autuado está sendo exonerado dos valores lançados.

Ante o exposto, encaminho meu voto no sentido de considerar **improcedente** o lançamento e **recorrer de ofício** do crédito exonerado, por força do disposto no art. 34 do Decreto nº 70.235, de 1972.

Ou seja, em razão do regime especial a que estava submetida a sociedade autuada, resta forçoso concluir que o valor indicado nas notas fiscais emitidas para fins de registro das operações realizadas diretamente pelos artesãos não deve compor a base de cálculo da COFINS devida pela empresa autuada, por falta de previsão legal, pois não representam receita da sociedade autuada.

Diante das razões acima expostas, entendo que deverá ser negado provimento ao Recurso de Ofício, mantendo-se a decisão recorrida em sua integralidade.

É como voto.

Maria Eduarda Alencar Câmara Simões - Relatora