



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

Processo n° 11020.720069/2008-05
Recurso n° 918.800 Voluntário
Acórdão n° **3202-000.510 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Sessão de 23 de maio de 2012
Matéria COFINS. RESSARCIMENTO
Recorrente SAN MARINO MÓVEIS LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social-Cofins

Período de apuração: 01/07/2007 a 30/09/2007

CESSÃO DE ICMS. INCIDÊNCIA DE PIS E COFINS.

A cessão de créditos de ICMS não se constitui em base de cálculo da contribuição, por se tratar esta operação de mera mutação patrimonial, não representativa de receita.

PEDIDOS DE RESSARCIMENTO. ÔNUS DA PROVA. DIREITO CREDITÓRIO.

Nos pedidos de ressarcimento é do contribuinte o ônus de provar o direito creditório pleiteado.

Recurso Voluntário provido em parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso voluntário. Vencidos os Conselheiros Irene Souza da Trindade Torres e Charles Mayer de Castro Souza, que negavam provimento ao recurso. Redator designado: Gilberto de Castro Moreira Junior. Ausente, momentaneamente, a Conselheira Fábiana Regina Freitas. Acompanhou o julgamento, pela contribuinte, o advogado Gabriel Cabral do Nascimento - OAB/SC 22.912.

Irene Souza da Trindade Torres - Presidente e Relatora

Gilberto de Castro Moreira Junior - Redator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Irene Souza da Trindade Torres, Rodrigo Cardozo Miranda, Gilberto de Castro Moreira Junior, Luís Eduardo Garrossino Barbieri, Charles Mayer de Castro Souza e Fábria Regina Freitas.

Relatório

Por bem descrever os fatos, adoto o relatório da decisão recorrida, o qual passo a transcrever:

“Trata-se de pedido de ressarcimento de crédito de Cofins não- cumulativa, referente ao terceiro trimestre de 2007, no valor de R\$ 203.628,89.

A DRF Caxias do Sul/RS, através do Parecer/Despacho Decisório de fls. 11/12, após efetuar ajustes nos valores, reconheceu o direito ao crédito de R\$ 173.408,83, tendo detectado as seguintes irregularidades no demonstrativo da empresa:

a) Falta de inclusão na base de cálculo da contribuição das receitas decorrente das transferências de créditos do ICMS para terceiros;

b) Utilização de créditos referentes a despesas de manutenção e aquisição de combustível por usuário final, que não se enquadram no conceito de insumo.

Cientificada em 09.07.2008 (AR fl. 498) a interessada apresentou, tempestivamente, em 07.08.2008, manifestação de inconformidade (fls. 49/59) na qual alega:

a) Alega que a Receita Federal amplia o conceito de faturamento quando entende que as quantias realizadas pelos contribuintes decorrentes da transferência de créditos de ICMS configuram receita tributável pela contribuição, contrariando as práticas contábeis e a legislação que régua a matéria;

b) O saldo credo do ICMS acumulado por força da não incidência do imposto nas exportações contabilmente possui natureza de “tributo recuperável”, que no balanço está classificado como uma conta do ativo da empresa;

c) “ *A transferência desse saldo para pagamento de fornecedores e para terceiros não caracteriza o auferimento de uma ‘receita’, pois o que ocorre é a alteração da sua classificação; da conta ‘tributos recuperáveis’, o saldo credor para para uma outra conta do ativo, o ‘caixa’;*

d) Argumenta:

“*Ocorre que os despachos decisórios da autoridade que embasam a glosa parcial dos créditos da Manifestante, e que consubstanciam a ilegalidade ora combatida, deixam claro que a fiscalização vem adotando o entendimento de que a transferência de saldo credor de ICMS para fornecedores/terceiros geraria uma ‘receita’ para a empresa, quando o que ocorre é a redução de uma despesa.*

O entendimento retro permite constatar dois pontos que merecem ser destacados: 1) que as empresas abatem do saldo da conta ‘saldo a pagar fornecedores’ os valores de ICMS transferidos e, 2) que por conta da transferência do saldo acumulado de ICMS, as empresas aufeririam uma vantagem patrimonial, a que é considerada uma ‘receita’ pelo ente tributante.

Todavia, é importante distinguir os dois aspectos ressaltados: uma coisa é o abatimento do saldo da conta 'saldo a pagar fornecedores (situação 1, acima). Outra coisa é a alteração da classificação contábil dos valores recebidos por conta da transferência do saldo credor acumulado de ICMS, da conta 'tributos recuperáveis' para a conta 'caixa', situação que ocorre no patrimônio da empresa (ativo), demonstrado através do respectivo Balanço, e que não configura auferimento de vantagem patrimonial.

A confusão dos conceitos advinda do entendimento da autoridade tributante leva a errônea interpretação de que a efetiva realização do ativo (impostos a recuperar) corresponde ao auferimento de uma receita (conta do DRE), quando o que ocorre é a redução do passivo através da diminuição da conta 'saldo a pagar fornecedores'.

A pretensão fiscal em tributar pelo PIS/COFINS (através de autuações) os valores realizados através da transferência de saldo credor de ICMS para terceiros, pelo simples fato de que o saldo da conta Fornecedores diminuiu, é o mesmo que tributar os pagamentos que a empresa faz aos Fornecedores, pois estas operações, evidentemente, também causam a diminuição da conta Fornecedores!"

e) Afirma que mantido o entendimento da RF "poderia-se chegar à esdrúxula tributação dos valores correspondentes aos créditos recuperados – através de confrontação com os débitos gerados pela empresa nas vendas realizadas no mercado interno e sujeitas à incidência do imposto – situação que nem de perto configura o auferimento de receita passível de tributação";

f) Cita acórdão do extinto Conselho de Contribuintes que reforça seu entendimento, além de doutrina

g) Quanto aos créditos glosados, considera improcedentes tendo em vista tratarem-se de gastos com fretes sobre as compras, situação em que é possível o aproveitamento. Anexa nas fls. 75/80 folhas que afirma serem do livro Razão;

h) Requer ao final a reforma do despacho decisório."

A DRJ-Belém/PA julgou improcedente a manifestação de inconformidade (fls. 85/105, nos termos da ementa adiante transcrita:

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS

Período de apuração: 01/07/2007 a 30/09/2007

TRANSFERÊNCIA DE CRÉDITOS DO ICMS. RECEITA.

Somente a partir de 1º de janeiro de 2009 é que as receitas decorrentes de transferência onerosa do ICMS, originado das operações de exportação, passaram a ser excluídas das bases de cálculo das contribuições sujeitas ao regime da não cumulatividade.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. FRETE.

Conforme previsão legal, somente poderão ser apurados créditos da contribuição relativos às despesas realizadas com fretes contratados para a entrega de mercadorias diretamente aos

clientes adquirentes e desde que o ônus tenha sido suportado pela pessoa jurídica vendedora.

Além disso, o frete na aquisição de mercadorias e insumos, quando contratado com pessoa jurídica domiciliada no País e suportado pelo adquirente dos bens, pode gerar créditos da contribuição, já que nessa situação, integra o custo de aquisição do produto.

Assunto: Normas Gerais de direito Tributário

Exercício: 2007

ÔNUS DA PROVA

Diferentemente da hipótese de lançamento de ofício, em que o Fisco deve comprovar a infração cometida, no caso de pedido de restituição ou ressarcimento, cabe à parte interessada, que pleiteia o crédito, provar que possui o direito invocado. Assim, ao efetuar o pedido, deve dispor a empresa dos elementos de prova que sustentarão seu pleito.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Irresignada, a contribuinte apresentou Recurso Voluntário a este Colegiado (fls.92/110), repisando os argumentos trazidos na impugnação, no intuito de demonstrar que os valores referentes à cessão de créditos do ICMS a terceiros não se enquadra no conceito de receita bruta para fins de integrar a base de cálculo do PIS/COFINS, constituindo-se, tão-somente, em redução de despesas. Alegou, ainda, que não há que se falar que a cessão de créditos de ICMS decorrentes da exportação só seria desonerada da Cofins com a edição da Medida Provisória nº. 451/2008, posteriormente convertida na Lei nº. 11.945/2009, posto tratar-se de diploma legal meramente interpretativo, que veio somente explicitar a correta interpretação da matéria.

Em relação à glosa de créditos sobre aquisições de uso e consumo de combustível por usuário final, alega que se tratam de valores referentes aos gastos dispendidos com os fretes incidentes nas compras de materiais utilizados insumos na produção de bens, o que lhe propiciaria o creditamento, nos termos do art. 3º das Leis nº. 10.637/2002 e 10.833/2003.

Ao final, requereu a reforma do acórdão guerreado, para que se reconheça o direito creditório postulado em sua integralidade.

É o Relatório.

Voto

Conselheira Irene Souza da Trindade Torres, Relatora

O recurso voluntário é tempestivo e preenche as demais condições de admissibilidade, razões pelas quais dele conheço.

Documento assinado digitalmente conforme a MP nº 2.200-2 de 24/09/2001

Autenticado digitalmente em 03/09/2012 por GILBERTO DE CASTRO MOREIRA JUNIO, Assinado digitalmente em 03/09/2012 por GILBERTO DE CASTRO MOREIRA JUNIO, Assinado digitalmente em 09/09/2012 por IRENE SOUZA DA TRINDADE TORRES

Impresso em 10/09/2012 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Ao teor do relatado, trata a lide de Pedido de Ressarcimento da COFINS não-cumulativa de alegados créditos vinculados às receitas de exportação, referente ao 3º trimestre de 2007, no valor total de R\$204.920,79.

A DRF-Caxias do Sul/RS reconheceu parte do direito creditório postulado, no valor de R\$ 173.408,83. A parcela do crédito glosada (R\$ 31.511,96) ocorreu em razão das seguintes irregularidade apontadas pela autoridade administrativa:

1. Inclusão, na base de cálculo da COFINS, de receitas com créditos de ICMS transferidos para terceiros.
2. Creditamento indevido relativo a despesas de manutenção e aquisição de combustível por usuário final, que não se enquadrariam no conceito de insumo para fins de aquisição de crédito.

As glosas foram mantidas pela DRJ e, em razão disso, a interessada apresentou seu recurso. Passo, pois, à análise de tais questões.

Da Inclusão na Base de Cálculo da Cofins dos Créditos de ICMS Transferidos a Terceiros

Por guardar similitude com a matéria ora em apreço, adoto como razões de decidir, *mutatis mutandis*, o entendimento manifestado pelo i. Conselheiro Júlio César Alves Ramos, nos autos do processo nº. 11065.000342/2005-12, cujo voto condutor do Acórdão transcrevo abaixo, excertos:

“ (...)

Das discussões que se devem travar, a primeira diz respeito à necessidade de inclusão da “receita” decorrente da alienação do saldo credor de ICMS decorrente de exportações na base de cálculo da contribuição.

(...)

Com efeito, essas parecem ser as razões para o entendimento da SRF. Primeiro, que o crédito fiscal é alienado; segundo, “logo”, há uma receita; terceiro, a lei que estabeleceu a incidência não-cumulativa da contribuição, cuja base de cálculo é a totalidade das receitas, não previu sua exclusão. Por fim, não importa que não tenha havido lançamento em conta de resultado porque é irrelevante a forma de contabilização da receita.

Tentemos examinar com mais profundidade cada elemento da tese fiscal. Quanto à existência de uma alienação onerosa, os contribuintes contrapõem que ela não existe. Tratar-se-ia meramente de um pagamento ao seu fornecedor que é feito utilizando o saldo credor de ICMS por expressa autorização legal. Em suma, o crédito fiscal funciona como uma espécie de “moeda” na operação, permitindo a extinção da obrigação contraída junto ao fornecedor sem a necessidade de pagamento com efetivo numerário. Em troca, o fornecedor utilizará o crédito na forma “normal”, isto é para compensar imposto devido pelas suas próprias saídas, o que não poderia ser feito pelo detentor original.

Não partilho tal entendimento. Com efeito, a mera transferência de titularidade do direito, originalmente apenas oponível à Fazenda, basta, a meu ver, para caracterizar a alienação nos termos do direito civil. E não há dúvida de que essa alienação é onerosa na medida em que há contrapartida por parte do fornecedor, ainda que no exato valor do direito transferido.

Minha divergência acerca do entendimento da Administração radica no segundo elo do raciocínio. É que ele considera suficiente a ocorrência de uma alienação para que seja imperativo o reconhecimento de uma receita. Disso divirjo, valendo-me dos próprios conceitos contábeis aplicáveis à matéria.

É que, por certo, a ninguém escapa ser o objetivo da contabilidade a demonstração das mutações patrimoniais, especialmente aquelas de natureza quantitativa, de modo a facilitar a tomada de decisões por parte de gestores e investidores. O seu foco é, portanto, o resultado, que corresponde a modificações no Patrimônio Líquido da entidade.

Até redundante, o Patrimônio líquido só se altera, de forma definitiva, em razão de lucro ou prejuízo apurado. A princípio, pois, nada impede que tais mutações sejam registradas e “demonstradas” diretamente nas contas patrimoniais. Nesses termos, uma venda de mercadoria adquirida com esse fim, por exemplo, poderia ser contabilizada a crédito da conta de estoque (item do ativo) correspondente e a débito de uma outra conta de ativo (caixa ou clientes). Em complemento, registrar-se-ia, diretamente na conta lucros ou prejuízos acumulados (conta do Patrimônio Líquido) a diferença entre o valor do estoque e o da venda.

Sabemos todos que não é assim que tal operação é contabilizada. De fato, tratando-se mesmo de uma operação de venda de mercadorias (ou de produtos elaborados ou serviço prestado) exigem as normas contábeis seja contabilizada segregadamente. De um lado, reconhece-se contabilmente o direito decorrente do preço ajustado, ainda que não imediatamente liquidado: débito de uma conta de ativo (caixa ou clientes) e crédito de uma conta de resultado (receita de venda); de outro lado, registra-se a perda patrimonial correspondente à entrega do bem, imprescindível à obtenção da receita (crédito do estoque e débito do custo das mercadorias, ou dos produtos ou dos serviços vendidos).

Podem-se conceber diversas razões para a necessidade ou conveniência de tal segregação, desde a dificuldade em apurar o custo no momento da venda dada a grande quantidade de operações realizadas diariamente, sabendo-se que essa é a finalidade da empresa, até a clareza da demonstração do resultado que advém da existência de contas próprias indicando, individualizadamente, como se formou o resultado do exercício. Transfere-se, assim, para a conta de lucros ou prejuízos apenas o resultado final relativo a um dado período.

Seja qual for a razão fundamental para essa segregação (os livros não a indicam) é certo, porém, que ela não atinge aquelas operações que, por não corresponderem ao objetivo central da empresa, não ocorrem costumeira ou frequentemente. Assim se passa com aqueles itens que não foram comprados para serem revendidos e que por isso mesmo não integram os estoques para venda. O melhor exemplo provavelmente seja a venda de itens do ativo permanente. De fato, quando uma empresa se desfaz de uma máquina, um imóvel, um veículo, ou mesmo ações de uma outra empresa, nenhuma norma contábil determina que ela registre uma “receita de venda” acompanhada de uma baixa do bem contra uma conta de “custo”. Pelo contrário, lança-se diretamente o dinheiro ou direito recebido a débito do ativo contra a própria conta representativa do bem vendido. Não há receita e custo; no resultado apenas aparece, e diretamente, o lucro ou a perda (nesse caso não operacionais) apurado na operação. Ou seja, as contas de resultado só registram o efetivo resultado líquido.

Daí que desaparece o suporte técnico para a afirmação de que, por ter ocorrido uma alienação (e note-se que alienação é gênero do qual a venda é mera espécie) já surge a obrigatoriedade do registro de uma receita. Essa obrigatoriedade somente existe para aqueles itens que foram adquiridos exatamente para serem vendidos, seja no mesmo estado, seja depois de transformados em um novo produto ou serviço.

O exemplo envolveu item classificado contabilmente no ativo permanente. Por isso, sabendo-se que o direito relativo ao crédito de ICMS decorrente da aquisição é contabilmente registrado no mesmo grupo do ativo (ativo circulante) do estoque caberia perguntar se, só por isso, a contabilização de sua “venda” não deveria seguir o mesmo padrão das mercadorias no último obrigatoriamente incluídas. Também entendo que a melhor resposta é não.

E assim penso porque as mercadorias divergem totalmente do crédito fiscal (seja de ICMS, IPI ou mesmo das próprias contribuições PIS e COFINS) naquilo que realmente importa: enquanto as mercadorias são adquiridas, desde o início, para serem vendidas, o crédito fiscal, além de não ser propriamente “adquirido”, não tem por “objetivo” ser vendido.

Realmente, o crédito fiscal não é “adquirido” juntamente com o produto como defendem, ao meu ver equivocadamente, algumas autoridades fiscais. E isso porque ele não decorre da relação comercial que se estabelece entre vendedor e comprador. Entre estes há uma operação de venda, com um preço ajustado, que é pago pelo comprador. Neste preço há uma parte que corresponde ao imposto de que o vendedor é sujeito passivo. Ele é destacado na nota fiscal de compra não porque seja objeto de uma venda entre aquele e o comprador, mas sim porque a legislação tributária o exige de modo a tornar mais clara a concretização do princípio constitucional da não-cumulatividade.

Ainda assim, o que o adquirente compra é um produto, e só um produto. O que ele paga é um preço, e só um preço. Ele nem “adquire” o crédito do imposto nem “paga” o imposto decorrente da aquisição. Ele suporta o ônus dessa incidência tributária e é essa circunstância que o autoriza a recuperar esse valor do ente tributante de modo a dar cumprimento ao princípio da não-cumulatividade.

Essas são as razões, aliás, para que o ICMS destacado pelo vendedor integre sua receita de venda e seja, por isso mesmo, base de cálculo da própria contribuição que discutimos, como já pacificou o Superior Tribunal de Justiça (Súmula nº 68). Esse fato, no entanto, não constitui razão, a meu ver, para que, na sistemática não-cumulativa, deva “imputar-se” um débito da contribuição de modo a “anular” o crédito a que o contribuinte do PIS tem em consequência da aquisição feita, tese acrescida em alguns processos que analisamos, visando a “restabelecer o equilíbrio tributário”. Assim não penso, também.

Bem antes o contrário. O direito de crédito das contribuições PIS e COFINS sobre o valor integral pago ao vendedor (preço do produto) decorre exatamente do fato de que este último também sobre esse total as recolherá. O direito de mantê-lo mesmo quando na venda posterior (por ser uma operação de exportação) não haja PIS nem COFINS a recolher decorre de expressa disposição legal (art. 5º da Lei 10.637 e art. 6º da Lei 10.833).

E como essas disposições não condicionaram tal aproveitamento à forma como venha a ser utilizado o crédito fiscal do ICMS, parece necessário concluir que o “restabelecimento do equilíbrio tributário” a imposição de um débito de COFINS deveria ocorrer mesmo se o ente federativo com direito ao recebimento do ICMS viesse a estabelecer forma diversa de utilização daquele crédito, por exemplo, o

ressarcimento em dinheiro. Será que, mesmo assim, se entenderia que deveria haver um lançamento de receita? Receita de quê? De “venda” ao Estado?

Registro, para não parecer uma contradição: essa situação difere por completo do crédito presumido de IPI objeto de ressarcimento. Neste caso, sim, há nova receita porque não havia direito algum registrado contabilmente em contrapartida do qual pudesse ser “baixado” o valor a ser ressarcido. Nem mesmo o “custo” com as contribuições o pode ser dado que a norma legal (Lei 9.363) não condicionou o crédito presumido a seu “estorno”. Ou seja, o custo com as contribuições incidentes sobre os insumos já foi, ou pelo menos podia ter sido, “recuperado” via preço. Em consequência, o valor posteriormente recebido é nova receita, e que tem sim de ser tributada quando a base de cálculo seja a totalidade das receitas por falta de previsão legal para ser excluída.

No caso que discutimos, não. Já há um direito registrado contabilmente e o que o legislador fez ao autorizar sua transferência foi, simplesmente, dar a ele uma nova destinação que viabilizasse na prática sua utilização, o que, ademais, somente dá cumprimento ao texto constitucional que prevê, não só a imunidade, mas também o direito ao crédito (art. 155, § 2º, inciso X, letra a com a redação da Emenda Constitucional 42/1993).

Divergimos, por essas razões, do entendimento da Administração de que a operação de transferência de saldo credor de ICMS, ainda que alienação seja, e alienação onerosa, gere receita. E não sendo receita, também não vale o argumento final da autoridade fiscal atuante neste processo: a expressão contida no art. 3º da Lei 9.718/98 (“independente da forma de contabilização”) exige, primeiro, que se esteja realmente falando de receita. Não autoriza que seja assim considerado algo que receita não é.

Tudo isso não obstante, é imperioso reconhecer que o entendimento fazendário vem de ser recentemente encampado em texto legal expresso. Refiro-me à Lei 11.945 cujo art. 16 está vazado nos seguintes termos:

Art. 16. Os arts. 1º, 2º e 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, passam a vigorar com a seguinte redação:

"Art. 1º

§ 3º

VII - decorrentes de transferência onerosa a outros contribuintes do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS de créditos de ICMS originados de operações de exportação, conforme o disposto no inciso II do § 1º do art. 25 da Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996." (NR)

Há, pois, segundo o texto legal, receita. Ela pode ser excluída da base de cálculo das contribuições, mas só a partir de 1º de janeiro de 2009, isso porque o art. 33 do mesmo ato legal determinou que o artigo 17 acima produz efeitos apenas a partir de 1º de janeiro de 2009.

Que tal conceito deveria emergir diretamente da ciência contábil e não de um ato legal, vocacionado apenas a regular a incidência de contribuições, é até desnecessário reafirmar. O fato concreto, porém, é que há hoje ato legal dizendo que dessa operação advém receita para o contribuinte em questão, e receita que deve ser tributada pela contribuição até 31 de dezembro de 2008.

Não vejo como possam os Conselheiros membros do CARF desconsiderar esse enunciado sem contrariar o art. 62 do Regimento da Casa (Portaria MF 256/2009):

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.

De fato, a não ser sua inconstitucionalidade, não vejo o que se possa alegar, especialmente porque já concluímos que a decisão judicial que possui o contribuinte não alcança esse processo e não há nenhuma decisão do STF que se possa a ele aplicar.

Tal norma regimental, aliás, embasa enunciado de Súmula Administrativa originada no Segundo Conselho de Contribuintes (Súmula nº 02, aprovada em sessão de 18 de setembro e publicada em 26 do mesmo ano). Ainda que extinto aquele órgão, a observância dos entendimentos firmados em suas Súmulas pelos Conselheiros membros do CARF é obrigatória por força de disposição regimental (art. 72, § 4º da Portaria MF 256/2009).

Com essas considerações, e em estrito respeito à Súmula Administrativa nº 02 do Segundo Conselho de Contribuintes e ao Regimento Interno do CARF, e tendo em conta que o período considerado é anterior a 1º de janeiro de 2009, voto por negar provimento ao recurso do contribuinte neste ponto.”

Quanto à base de cálculo da COFINS, a referida Lei nº 11.945/2009, em seu artigo 17, trouxe a mesma exclusão mencionada no voto acima transcrito em relação ao PIS, ao promover a alteração da redação do §3º do art. 1º da Lei nº. 10.833/2003, acrescentando-lhe o inciso VI, a saber:

Art. 17. Os arts. 1º, 2º, 3º, 10, 58-J e 58-O da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, passam a vigorar com a seguinte redação:

“Art. 1º

.....

.....

VI - decorrentes de transferência onerosa a outros contribuintes do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS de créditos de ICMS originados de operações de exportação, conforme o disposto no inciso II do § 1º do art. 25 da Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996.”

Não se pode dizer que a precitada lei é norma meramente interpretativa. Norma interpretativa é norma que não altera qualquer conteúdo ou elemento da norma interpretada, limitando-se a apenas esclarecer-lhe o significado. A Lei nº 11.945/2009, ao acrescentar o inciso VI ao §3º do art. 1º da Lei nº 10.833/2003, alterou-lhe o conteúdo, acrescentando mais uma hipótese de exclusão de receita para fins de apuração da base de cálculo da Cofins, criando, assim, nova norma, instituindo novo direito, que passou a existir somente a partir da data do início da vigência daquela nova lei.

É o que claramente se vê da leitura do item 6 da Exposição de Motivos da MP nº.451/2008, ao explicitar as razões da alteração introduzida por meio do art. 8º daquela Medida Provisória, posteriormente convertido no referido art. 17 da Lei n.º 11.945/2009, *verbis*:

Excelentíssimo Senhor Presidente da República,

Submeto à apreciação de Vossa Excelência o Projeto de Medida Provisória que altera a legislação tributária federal, dispõe sobre ações de reestruturação dos setores produtivos, especialmente os de aquicultura e pesca nos municípios do Estado de Santa Catarina atingidos pelas chuvas ocorridas no último bimestre de 2008, e que altera a Lei no 6.194, de 19 de dezembro de 1974

(...)

6. Os arts. 7º, 8º e 9º objetivam incentivar as exportações brasileiras, ao criar nova hipótese de exclusão da base de cálculo da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, deixando de tributar as receitas decorrentes de transferência onerosa, a outros contribuintes do ICMS, de créditos de ICMS originados de operações de exportação.

(grifo não constante do original)

Assim, vez que a presente lide trata de créditos referentes ao 3º trimestre de 2007, anterior, portanto, a 1º/01/2009, quando, então, passou a produzir efeitos a Lei nº. 11.945/2009, não há como reconhecer o direito creditório pleiteado pela recorrente nesta parte.

Da Glosa das Despesas

No Relatório de Verificação Fiscal, às fl. 13/14, informa a DRF-Caxias do Sul/RS que na linha 13 da F16A, a contribuinte lançou, na rubrica “Outras Operações com Direito a Crédito” valores que correspondem a notas fiscais com Códigos Fiscais de Operações e Prestações (CFOP) de números 1.556, 2.556 e 1.653, os quais corresponderiam a despesas de manutenção e as despesas de aquisição de combustível por usuário final, os quais não se enquadrariam no conceito de insumo para fins de aquisição de crédito.

A DRJ, ao analisar tais códigos, concluiu dizerem respeito ao seguinte:

CFOP 1.556 – Compra de material para uso ou consumo

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/06/2001

Autenticado digitalmente em 03/09/2012 por GILBERTO DE CASTRO MOREIRA JUNIO, Assinado digitalmente em 03/09/2012 por GILBERTO DE CASTRO MOREIRA JUNIO, Assinado digitalmente em 09/09/2012 por IRENE SOUZA DA TRINDADE TORRES

Impresso em 10/09/2012 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Classificam-se neste código as compras de mercadorias destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento.

CFOP 2556 – Compra de combustível ou lubrificante por consumidor ou usuário final

Classificam-se neste código as compras de combustíveis ou lubrificantes a serem consumidos em processo de industrialização de outros produtos, na prestação de serviços ou por usuário final.

CFOP 2.556 – Compra de material para uso ou consumo

Classificam-se neste código as compras de mercadorias destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento.

Prossegue, ainda, aquela autoridade julgadora:

“A interessada procura vincular as notas discriminadas nas folhas que seriam do Razão com as glosas dos valores coincidentes. Entretanto, não trouxe aos autos as notas fiscais envolvidas, que seriam a prova necessária da utilização do CFOP incorreto nas mesmas. Entende-se que as folhas anexadas não comprovam que as notas glosadas seriam referentes às compras de insumos na produção, quando haveria a possibilidade de aproveitamento dos créditos.

Lembre-se que, embora a previsão legal permita apenas o aproveitamento de despesas de frete nas vendas, quando o ônus tenha sido suportados pela pessoa jurídica vendedora, o frete pago na compra de mercadoria para revenda ou insumos de produção, por integrarem o custo de aquisição do bem (art. 289, §1º, do Decreto nº. 3.000, de 26 de março de 199 – RIR/99), poderá ser aproveitado juntamente com o produto adquirido. Entretanto, tal possibilidade existe, conforme dito, somente para os casos de mercadorias de revenda e insumos de produção, não alcançando itens de consumo tais quais os que são objeto dos CFOP glosados.”

Os CFOP são códigos numéricos que identificam as respectivas naturezas das operações de circulação de mercadorias, que representam os motivos reais pelos quais as saídas ou entradas de mercadorias estão sendo realizadas.

Em sede de recurso, incorreu a querelante na mesma ausência de provas quando da apresentação da impugnação, que apenas juntou, por amostragem, cópia de alguns conhecimentos de transporte (fls. 122/129), sem juntar as notas fiscais que foram elencadas no livro razão, às fls. 75/80. Assim, a recorrente não logrou comprovar que as despesas das quais pretende creditar-se dizem respeito exclusivamente a fretes pagos referentes às compras de insumos utilizados na produção, conforme alega, não se podendo afastar os códigos CFOP informados pela própria contribuinte, que dizem respeito a itens de consumo.

Pelo exposto, **NEGO PROVIMENTO** ao recurso voluntário.

É como voto.

Irene Souza da Trindade Torres

Voto Vencedor

Conselheiro Gilberto de Castro Moreira Junior

No que tange a cessão de créditos de ICMS, ousou discordar da ilustre Relatora e entendo caber razão à Recorrente.

Deve-se levar em consideração o fato de que, nos termos da sistemática tributária em questão, o ICMS é, por, expressa determinação constitucional, imposto não cumulativo, devendo se compensar em cada operação com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado. Assim, na condição de imposto não cumulativo, o ICMS, eventualmente pode gerar saldos credores continuados na escrita fiscal do Contribuinte.

Diversas são as hipóteses que podem ocasionar essa situação, tais como, saídas desoneradas do imposto com autorização para se manter os créditos, alíquota aplicável na saída menor do que a de aquisição, entre outras. O fato é que o crédito acumulado de ICMS gerado por um Contribuinte não pode ser enquadrado no conceito de receita supra mencionado e nem, tampouco pode ser equiparado a tal eis que tem natureza meramente contábil.

De acordo com o Manual de Contabilidade da FIPECAFI, "o ICMS é um imposto incidente sobre o valor agregado em cada etapa do processo de industrialização e comercialização da mercadoria, até chegar ao consumidor final. O valor do imposto a ser pago pelas empresas é representado pela diferença entre o imposto incidente nas vendas e o imposto pago na aquisição das mercadorias que integram o processo produtivo, ou para serem revendidas. Por definição legal, o ICMS integra o preço de venda a ser cobrado do comprador".

Ao final, está concluído que mesmo que não haja recolhimento do ICMS, em razão da apuração de saldo credor, "em nada isso altera o resultado, já que, conforme foi visto, o ICMS não é receita nem despesa".

Quando a Contribuinte não encontra meios para realizar seu saldo de créditos, desde que atendidas às condições constantes do Regulamento do ICMS do respectivo Estado Membro, o legislador previu, dentre outras, a possibilidade de transferência de créditos acumulados de ICMS para outra pessoa jurídica, que pode ser estabelecimento fornecedor, nas operações de compras de matéria-prima, material secundário ou de embalagem máquinas, aparelhos e equipamentos industriais, isso quando o saldo de crédito supera os seus débitos.

Assim, é muito comum que na existência de saldo de créditos acumulados de ICMS, os contribuintes realizem operações de cessão de créditos, mormente com seus fornecedores.

Analisando-se estas operações contabilmente, verifica-se que não há transito em contas de resultado, não representando ingresso de receita para a contribuinte. Ao contrário,

trata-se de pagamento de insumos via cessão de crédito. Não há circulação de dinheiro, tão-somente a transferência de um direito que, no caso do ICMS será feita por meio da emissão de Nota Fiscal. A operação é escritural, sendo a transferência regida pela legislação de cada Estado-Membro.

A cessão de créditos não pode ser comparada a uma venda de mercadorias, isto porque se trata de operação fiscal no qual a contribuinte possuidora dos créditos cede o direito de utilização a uma outra empresa, operação essa sem cunho comercial.

Neste sentido, pode-se citar o recente julgado da E. Câmara Superior de Recursos Fiscais (“CSRF”) que, ao analisar o tema, proferiu a seguinte decisão:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/2001 a 16/02/2005

CESSÃO DE CRÉDITOS DE ICMS. NÃO INCIDÊNCIA.

A cessão de créditos de ICMS não se constitui em base de cálculo da contribuição, por se tratar esta operação de mera mutação patrimonial, não representativa de receita.

Recurso Especial do Procurador Negado.

(CSRF, Acórdão nº 02-03.783, 2ª Turma, Processo nº 13005.000684/2005-64 Recurso nº 202-137.936, Sessão de 11 de fevereiro de 2009, Recorrente: FAZENDA NACIONAL, Interessado: CALÇADOS MAJOLO LTDA.)

No mesmo sentido é o acórdão 3403-00.708 da 3ª Turma Ordinária da 4ª Câmara desta 3ª Seção, em que foi relator o conselheiro Winderley Moraes Pereira, cabendo destaque o seguinte excerto de seu voto:

“A operação de transferência dos créditos ocorre normalmente com um repasse em valores ou mercadorias das empresas receptoras dos créditos as empresas cedentes. Entendo serem os valores recebidos em razão das transferências destes créditos de ICMS, operações de alteração patrimonial, visto que, os créditos não utilizados se constituem em direitos da empresa. Ao ceder os créditos, o valor recebido substitui no patrimônio, o valor ocupado anteriormente pelos créditos a serem recuperados que foram objeto da transferência.

Portanto, temos uma simples permuta de contas do ativo, não gerando receitas. Conseqüentemente, os valores recebidos nas operações de transferência não sofrem a incidência do PIS e da COFINS por sua natureza jurídica não se revestir de receita.

A matéria já foi enfrentada pela Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes no Acórdão nº 202-18.714, na sessão do dia 12 de fevereiro de 2008, com relatoria do e.

Conselheiro Antonio Zomer, quando foi decidido pela não incidência das contribuições sobre as receitas obtidas com a transferência de créditos de ICMS a terceiros.”

Portanto, a contribuinte simplesmente deixou de utilizar as reservas de seu caixa para efetuar o pagamento, sem que isso passe a ser fato gerador das contribuições sociais.

Além disso, aplicável também ao tema é a decisão do Excelso Supremo Tribunal Federal em sede de repercussão geral (RE 585.235), que decidiu pela inconstitucionalidade do alargamento da base do PIS, na medida em que o artigo 3º da Lei nº 9.718/98 altera o conceito de faturamento devidamente consagrado no direito privado brasileiro.

Ante o exposto, DOU PROVIMENTO ao Recurso Voluntário interposto pela Recorrente somente em relação ao tema da cessão de créditos de ICMS.

Gilberto de Castro Moreira Junior