



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

Processo n° 11065.000258/2005-91
Recurso n° 234.818 Voluntário
Acórdão n° **3402-000.988 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Sessão de 03 de fevereiro de 2011
Matéria COFINS
Recorrente H KUNTZLER & CIA LTDA
Recorrida DRJ PORTO ALEGRE

NORMAS PROCESSUAIS. MATÉRIA ESTRANHA AO PROCESSO. NÃO CONHECIMENTO. Não se conhece de matéria posta no recurso mas que não foi objeto de qualquer arguição nos trabalhos fiscais.

NORMAS PROCESSUAIS. EXAME DE INCONSTITUCIONALIDADE DE NORMAS LEGAIS. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA ADMINISTRATIVA Nº 02. Nos termos de Súmula aprovada em sessão plenária datada de 18 de setembro de 2007, “O Segundo Conselho de Contribuintes não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de legislação tributária”.

NORMAS REGIMENTAIS. SÚMULA ADMINISTRATIVA. OBRIGATORIEDADE DE ADOÇÃO. Nos termos do § 4º do art. 72 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais aprovado pela Portaria MF nº 256/2009, é obrigatória a aplicação de entendimento consolidado em Súmula Administrativa dos Conselhos de Contribuintes por ele substituídos.

NORMAS TRIBUTÁRIAS. COFINS. BASE DE CÁLCULO. TRANSFERÊNCIA DE SALDO CREDOR DE ICMS. Por expressa disposição legal (art. 17 da Lei 11.945/2009) a cessão onerosa de crédito de ICMS decorrente de exportações, autorizada pelo art. 25 da Lei Complementar 87/96, configura receita que deve ser incluída pelo detentor original do crédito na base de cálculo da contribuição devida na forma não-cumulativa até 31 de dezembro de 2008.

COFINS. NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. Consoante autorização do art. 12 da Lei 10.833, é cabível o registro de crédito da COFINS não-cumulativa sobre o estoque de abertura existente em 31 de janeiro de 2004. Dele fazem parte os bens produzidos e mesmo que já faturados como exportados, mas desde que não tenham ainda sido embarcados para o exterior.

COFINS. SALDO CREDOR. RESSARCIMENTO. ABONO DE JUROS. Nos termos do art. 13 da Lei 10.833, o ressarcimento administrativo do saldo

credor trimestral da COFINS decorrente de exportações se faz sem a inclusão de qualquer parcela a título de juros ou correção monetária.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da **4ª câmara / 2ª turma ordinária** do terceira **SEÇÃO DE JULGAMENTO**, por unanimidade de votos, deu-se provimento parcial ao recurso para reconhecer o direito ao crédito sobre o estoque de abertura.

NAYRA BASTOS MANATTA

Presidente

JÚLIO CÉSAR ALVES RAMOS

Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Fernando Luiz da Gama Lobo d'Eça e Leonardo Siade Manzan e as Conselheiras Sílvia de Brito Oliveira e Ângela Sartori (Suplente).

Relatório

Trata-se de recurso contra decisão que deferiu apenas parcialmente ressarcimento do saldo credor da contribuição para financiamento da Seguridade Social – COFINS – por ela apurado em relação às operações realizadas no terceiro trimestre de 2004, no total de R\$ 1.059.049,07. Pretendeu ela utilizar parte desse saldo para extinguir débitos que especificou (fls. 01 e 02) e obter em ressarcimento o restante (R\$ 394.251,83, conforme quadro à fl. 07). O saldo credor foi apurado em decorrência de a maior parte das vendas realizadas ter sido feita para o exterior, consoante autorização do artigo 6º da Lei 10.833/2003.

Em ação fiscal empreendida na empresa concluiu a autoridade fiscal que o saldo credor aproveitável era menor do que o pretendido, consoante relatório de fls. 68 a 79. Três seriam as irregularidades:

1) a empresa teria deixado de incluir na receita bruta sobre a qual calculou a COFINS devida a receita proveniente da cessão do saldo credor do ICMS também decorrente das exportações que realizara;

2) na apuração de seus créditos, incluía também valores considerados pela fiscalização indevidos. São eles:

2.1) despesas de depreciação sobre bens adquiridos e incorporados em seu ativo permanente mas não utilizados diretamente no processo produtivo da empresa. A

fiscalização dividiu esse item em dois embora tenha procurado deixar claro que o motivo era o mesmo, isto é o fato de os bens não atenderem ao requisito do artigo 3º da referida Lei;

2.2) cálculo a maior do estoque de abertura autorizado pelo artigo 12 da mesma Lei. Aqui a descrição da infração realizada pela autoridade fiscal autora do procedimento fiscalizatório se torna confusa e parece ter induzido em erro tanto a defesa da empresa quanto os julgadores de primeiro grau. É que são mencionados dois aspectos e não se diz claramente qual deles (ou se ambos) torna o cálculo errado. Em primeiro lugar, se diz que o estoque incluiu indevidamente bens já faturados como exportados mas que ainda se encontravam fisicamente no estabelecimento. E “se complementa” essa fundamentação com a informação de que tais bens haviam sido incluídos no cálculo do benefício regido pela Lei 10.276/2001 (Crédito presumido de IPI para ressarcimento das contribuições PIS e COFINS).

O minucioso relatório fiscal discrimina os montantes que cada uma das supostas infrações impacta no saldo credor pretendido e conclui pela glosa de R\$ 171.933,89. Ainda que o relatório faça referência a uma quarta irregularidade (item 2.2.3 fls. 75/76) depreende-se de seu item III (“Consolidação das irregularidades fiscais”) que essa última parcela somente afetou o período de apuração dezembro de 2004. Na planilha aí elaborada para demonstrar, mês a mês, o total glosado não consta esse item em relação aos meses de julho, agosto e setembro.

Em face de tais conclusões fiscais, a DRF Novo Hamburgo elaborou despacho decisório que apenas reconheceu saldo credor no montante de R\$ 887.115,18, homologando, as compensações comunicadas – no valor total pretendido – e promovendo o ressarcimento de R\$ 222.317,84 (fl. 82).

Objeto de manifestação de inconformidade apresentada em 15 de junho de 2005, o despacho foi ratificado pela DRJ Porto Alegre em decisão proferida já em 06 de abril de 2006. Entre a apresentação da manifestação de inconformidade e o seu julgamento, impetrou a empresa mandado de segurança preventivo (ingresso em 18 de outubro de 2005) no qual postulou segurança no sentido de não ver glosada a parcela relativa à transferência de saldo credor de ICMS. A inicial da ação impetrada foi juntada nos autos pela própria autoridade julgadora relatora em primeiro grau e levou à conclusão de haver a empresa desistido da discussão administrativa consoante o consolidado entendimento de que “a propositura pelo contribuinte, contra a Fazenda, de ação judicial - por qualquer modalidade processual -, antes ou posteriormente à autuação, com o mesmo objeto, importa a renúncia às instâncias administrativas, ou desistência de eventual recurso interposto”.

Além dessa matéria, de que não conheceu, a DRJ enfrentou outras duas: “inclusão do crédito presumido de IPI na Base de cálculo do PIS COFINS” e “demais aspectos em litígio”, no qual, examinou a glosa de despesas relativas a depreciação e o pleito de correção monetária do valor original.

Cientificado de tal decisão, apresentou o contribuinte recurso voluntário que foi examinado pela 3ª Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes em sessão de julgamento realizada em 07 de agosto de 2008. Na ocasião, com base no voto do relator, Conselheiro José Adão Vitorino de Moraes, decidiu a Câmara pela nulidade da decisão proferida pela DRJ em virtude de não ter enfrentado a matéria atinente à glosa do crédito presumido de COFINS autorizado pelo art. 12 da Lei 10.833.

Nova decisão foi então proferida, já agora em março de 2009, que ratificou o não conhecimento da manifestação quanto à matéria atinente à transferência de saldo credor de ICMS e enfrentou as “outras” três, quais sejam (no entender das autoridades de primeiro grau): inclusão da receita do crédito presumido do IPI na base de cálculo da COFINS apurada de forma não-cumulativa, glosa de despesas de depreciação de itens que não participam diretamente do processo produtivo e cálculo a maior do crédito presumido de COFINS, autorizado pelo art. 12 da Lei 10.833. Quanto a este último aspecto, assinalou o acórdão:

*Da leitura dos dispositivos supra transcritos, verifica-se que as leis tiveram como objetivo introduzir o regime de não-cumulatividade para a apuração do PIS e da Cofins, determinando, em seu arts. 11 e 12, uma data limite para apuração dessa contribuição sob o regime anterior (de cumulatividade), época em que as alíquotas eram de 0,65% e 3% sobre a base de cálculo apurada — sendo esta mesma data o início de apuração da contribuição sob a nova sistemática. **Tal dispositivo, nota-se, visa tão-somente a operar como elemento de transição entre duas sistemáticas diferentes de tributação,** (destaque no original) quando foi necessária a estipulação de uma data limítrofe entre as duas formas de apuração, a partir da qual fosse aplicável apenas o regime da novel legislação.*

*Assim, estabeleceu-se uma mudança no sistema, acompanhada, entretanto, com a concessão de um benefício extra: o de ser possibilitada a apuração de um crédito presumido de PIS e Cofins sobre o valor do estoque de abertura dos bens de que tratam as referidas leis, adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País, **existentes em 2 de dezembro de 2002 e em 12 de fevereiro de 2003** (destaquei), resultante da aplicação dos percentuais de 0,65% e 3% sobre o valor do estoque, ou seja: o mesmo percentual aplicado à apuração do PIS e da Cofins pelos fornecedores das mercadorias adquiridas para revenda, quando da formação do dito estoque. E, ainda, tudo em consonância com os princípios da legalidade, isonomia (fisco x contribuinte), proporcionalidade e razoabilidade, haja vista que foram respeitadas a mesma base de cálculo e as alíquotas estabelecidas na legislação vigente à época dos recolhimentos anteriores. Os dispositivos legais supracitados são claros no sentido de que o creditamento deve dar-se sobre o estoque de abertura dos bens adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no país, existentes na data de início da incidência da contribuição para o Pis/Cofins pelo regime não-cumulativo, sendo absurda a pretensão de estender o benefício sobre os valores correspondentes às **exportações já faturadas na data de 31/01/2004 e ainda não embarcadas, até mesmo porque as exportações gozam de benefícios fiscais específicos.** (destaque no original).*

À evidência, demonstra-se improcedente a pretensão da empresa e correto novamente o procedimento fiscal ao glosar as diferenças devidas em relação ao crédito aproveitado indevidamente pela contribuinte.

Embora à época do reexame pela DRJ a ação judicial do contribuinte já tivesse recebido acolhimento por parte do Judiciário, inclusive com a rejeição de apelação interposta pela Fazenda Nacional, nada disso foi comentado no acórdão recorrido, que se limitou a repetir a decisão anterior no que concerne à concomitância entre as esferas administrativa e judicial e a conseqüente desistência da primeira.

O recurso ora sob exame, tempestivamente ofertado, começa por insurgir-se exatamente contra essa alegada desistência. Defende, inicialmente, que a decisão obtida no Judiciário (em 08 de março de 2006), favorável a sua pretensão, não afeta os processos administrativos formalizados antes daquela data, dado que busca exatamente evitar que despachos decisórios venham a ser prolatados com o entendimento de que as transferências são receita e por conseguinte o saldo credor é menor na mesma medida. Em outras palavras, a decisão não afeta despachos decisórios já prolatados, os quais devem ser objeto de pronunciamento pela instância administrativa. Alternativamente, postula o cumprimento da decisão judicial obtida e o conseqüente acolhimento da parcela outrora glosada.

De se enfatizar, neste ponto, que a informação somente agora trazida, quanto à data em que o *mandamus* teve a segurança deferida mostra que isso já havia ocorrido quando do primeiro julgamento pela DRJ, ou seja, havia já decisão mandamental no sentido de não se incluir a parcela em discussão na receita bruta para efeito de apuração da contribuição e ainda assim decidiu a instância de piso pela sua manutenção, dada a “concomitância”. Ainda sobre o tema, anexo ao recurso (fls 237 a 242) há cópia da decisão proferida na apelação interposta pela Fazenda Nacional, também favorável à empresa, decisão que foi publicada em 13/6/2007.

O recurso se insurge contra as demais matérias, entre as quais também entende estar “inclusão de receita de crédito presumido de IPI da Lei 10.276/2001”. Além dele aponta suas razões para que o crédito sobre despesas de depreciação possa incluir bens que não são utilizados no processo produtivo, basicamente por força do artigo 6º da Lei 10.865, e quanto à possibilidade de calcular o crédito presumido sobre estoque de abertura autorizado pelo art. 12 da Lei 10.833 incluindo os bens exportados mas ainda dentro do estabelecimento. Para tanto, defende que, contabilmente, estoque é o conjunto dos bens fisicamente mantidos no estabelecimento, ainda que, com respeito aos bens acabados para venda, possam já ter sido faturados; alega ainda que o legislador da 10.833 não fez qualquer ressalva quanto a tal conceito. Reitera que a data de referência é mesmo 31 de janeiro de 2004, como por ele adotado, e que o fato de as exportações faturadas durante o mês de janeiro de 2004 terem sido objeto de pedido de ressarcimento relativo ao incentivo fiscal definido pela Lei 10.276 em nada afeta o crédito ora discutido, pois se trata de legislações distintas, além do que, se erro houve naquela inclusão, o reflexo deve ser buscado no processo relativo àquele ressarcimento e não quanto a este. Postula, por fim, seja o valor ressarcido acrescido de juros calculados com base na taxa selic.

Este o Relatório.

Voto

Conselheiro JÚLIO CÉSAR ALVES RAMOS, Relator

Como já adiantado, o recurso foi apresentado tempestivamente; além disso, todas as matérias nele trazidas ao exame da Câmara são de nossa competência regimental, pelo que, deve o Colegiado dele conhecer. Mas não integralmente.

Isso porque há, como já frisei, item da defesa, examinado pela instância de piso, que não está no processo. Refiro-me à suposta obrigatoriedade de inclusão na base de cálculo da contribuição devida nos meses objeto do processo da “receita do crédito presumido de IPI de que trata a Lei 10.276/2001”.

De fato, estranhamente essa “matéria” apareceu na manifestação de inconformidade, foi enfrentada na decisão anulada, na nova e reaparece agora no recurso. Mas não houve tal imposição por parte da autoridade fiscal autora dos procedimentos verificatórios na empresa. E não houve exatamente porque o saldo credor sob discussão foi apurado no terceiro trimestre de 2004, abrangendo, portanto, as vendas e demais operações realizadas nos meses de julho, agosto e setembro daquele ano, e, como bem se sabe, para empresas que apuram as contribuições PIS e COFINS sob a sistemática não-cumulativa já não mais existia, em julho de 2004, o benefício fiscal cuja receita tanto a defesa quanto as decisões discutem se deveria ser incluída aqui (art. 14 da Lei 10.833).

Provavelmente, a errônea interpretação da defesa tenha sido motivada pela menção feita pela autoridade fiscal àquele benefício. Fê-lo, porém, unicamente para reforçar suas razões para entender que o crédito sobre o estoque de abertura não poderia incluir os bens produzidos e já faturados, ainda que estivessem fisicamente no estoque em 31 de janeiro de 2004.

Note-se que a autoridade fiscal não questionou a possibilidade de ressarcimento deste tipo de crédito. Ela apenas entendeu que a parcela relativa a produtos elaborados já faturados é que não poderia ser mantida.

Assim, não conheço dos argumentos lançados no recurso ora ofertado contra essa matéria, inexistente nos autos.

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. Ela representa a maior parte do saldo credor não reconhecido (R\$ 144.055,80) consoante a planilha de fl. 76 elaborada pela fiscalização e cujos valores não foram contestados pela empresa.

Preliminarmente, há de se examinar a alegação da empresa contra o não conhecimento de sua manifestação de inconformidade em face da existência da ação judicial já relatada. Segundo ela, a decisão obtida no mandado de segurança não afeta os processos administrativos, como este, que foram formalizados antes de sua prolação.

Acolho essa alegação. É que, a meu sentir, a aplicação da jurisprudência administrativa consolidada, no sentido de que toda e qualquer ação ajuizada tendo como objeto de pedir o mesmo que se encontra consignado na defesa administrativa impõe a não apreciação daqueles argumentos, nesta última instância, deve ser feita com bastante cuidado, especialmente quando a ação tem o caráter mandamental.

Não olvido que, de tão repetida, ela já foi objeto até mesmo de Súmula Administrativa do extinto segundo conselho de contribuintes cuja observância é obrigatória

pelos conselheiros membros do CARF. Refiro-me, como é bem sabido, à Súmula nº 01, de seguinte teor:

SÚMULA Nº1

Importa renúncia às instâncias administrativas a propositura pelo sujeito passivo de ação judicial por qualquer modalidade processual, antes ou depois do lançamento de ofício, com o mesmo objeto do processo administrativo.

Sua transcrição deixa claro que ela somente se refere a processos administrativos que incluem lançamento de crédito tributário. Sua “adaptação”, pois, aos processos que decorrem de pedidos ou declarações de compensação requer certo cuidado.

No presente caso, o contribuinte postulou judicialmente, via mandado de segurança, que o sr. Delegado da Receita Federal em Novo Hamburgo (autoridade coatora) fosse impedido de dar a interpretação aqui efetivamente realizada de modo a reduzir o montante do saldo credor da contribuição que o contribuinte viesse a oferecer em compensação de débitos seus, como de fato já havia ocorrido neste e em outros processos cujos despachos decisórios inclusive fundamentaram o pedido judicial.

O mandado de segurança, repita-se, foi impetrado contra o delegado da Receita Federal em Novo Hamburgo. A decisão proferida já em grau de apelação diz textualmente (fls. 241 dos presentes autos):

Portanto, é justificável o receio da agravante (que está para sofrer processo fiscalizatório) de que a Fazenda Nacional possa glosar eventual pedido seu de ressarcimento de PIS/COFINS, por considerar os valores de crédito de ICMS decorrentes de exportação na composição da base de cálculo daquelas contribuições, o que, por si só, já autoriza a concessão da segurança.

Assim, mantenho a sentença que determinou à autoridade coatora que se abstenha de exigir a contribuição ao PIS/COFINS incidente sobre as transferências de ICMS decorrentes de operações de exportações a terceiros.

Parecem-me, portanto, claras duas coisas. Em primeiro lugar, a partir da ordem mandamental obtida, a autoridade coatora não pode mais reduzir o montante do saldo credor em decorrência dessa interpretação sobre essa parcela. Em outras palavras, despachos decisórios que venham a ser proferidos a partir de então (ato coator) não podem considerar aquela redução.

Em segundo lugar, a ordem não está direcionada a nenhuma outra autoridade administrativa, julgadora ou não, que venha a intervir em processo que já tenha recebido despacho decisório proferido pela autoridade coatora. Para estes, caberia à empresa nova ação judicial tendo como questionada essa nova autoridade.

Não se aplica, portanto, ao processo em discussão a ordem mandamental obtida e é livre a autoridade julgadora administrativa para decidir sobre a matéria, o que passo a fazer com base em votos já proferidos em outras ocasiões.

De fato, essa matéria já fora objeto de diversas decisões do extinto Segundo Conselho de Contribuintes quase unanimemente divergindo do entendimento esposado pela Administração.

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 freqüentemente. 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. 17 está vazado nos seguintes termos:

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

.....

§ 3º

.....

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." (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.

No que diz respeito à glosa de despesas de depreciação, entendo necessários alguns esclarecimentos iniciais. Primeiro, a reafirmação de que a própria recorrente não se insurge quanto à alegação fiscal de que os bens não são diretamente utilizados no processo produtivo da empresa.

Em segundo lugar, faz ela completa confusão entre os atos legal e normativo que pretende lhe dão razão. É que alega ter se valido de autorização contida no art. 6º da Lei 10.865 que “transcreve” no recurso.

Ocorre que o supostamente transcrito artigo tem em verdade a seguinte dicção:

Art. 6º. São responsáveis solidários:

I - o adquirente de bens estrangeiros, no caso de importação realizada por sua conta e ordem, por intermédio de pessoa jurídica importadora;

II - o transportador, quando transportar bens procedentes do exterior ou sob controle aduaneiro, inclusive em percurso interno;

III - o representante, no País, do transportador estrangeiro;

IV - o depositário, assim considerado qualquer pessoa incumbida da custódia de bem sob controle aduaneiro; e

V - o expedidor, o operador de transporte multimodal ou qualquer subcontratado para a realização do transporte multimodal.

Como se vê, nada tem a ver com desconto de crédito.

Na verdade, o artigo que foi trazido à colação pela defesa é o artigo 6º da Instrução Normativa 457/2004. Ele realmente enuncia:

Art. 6º As pessoas jurídicas de que trata o art. 1º, em relação aos serviços e bens adquiridos no País até 30 de abril de 2004, observado, no que couber, o disposto no art. 69 da Lei nº 3.470, de 1958, e no art. 57 da Lei nº 4.506, de 1964, somente podem descontar créditos calculados sobre os encargos de depreciação de:

I - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, no caso da apuração da Contribuição para o PIS/Pasep decorrente de fatos geradores ocorridos até 31 de janeiro de 2004;

II - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado para utilização na produção de bens destinados a venda ou na prestação de serviços, no caso de apuração da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins decorrentes de fatos geradores ocorridos entre 1º de fevereiro e 31 de julho de 2004;

III - edificações e benfeitorias realizadas:

a) em imóveis de terceiros, quando o custo, inclusive de mão-de-obra, tenha sido suportado pela locatária, no caso de apuração da Contribuição para o PIS/Pasep decorrente de fatos geradores ocorridos até 31 de janeiro de 2004; e

b) em imóveis próprios ou de terceiros utilizados nas atividades da empresa, no caso de apuração da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins decorrentes de fatos geradores ocorridos entre 1º de fevereiro e 31 de julho de 2004.

§ 1º Os créditos de que trata o caput deste artigo devem ser calculados mediante a aplicação, a cada mês, das alíquotas de 1,65% (um inteiro e sessenta e cinco centavos) para a Contribuição para o PIS/Pasep e de 7,6% (sete inteiros e seis décimos por cento) para a Cofins, sobre o valor dos encargos de depreciação incorridos no mês.

§ 2º Aplica-se ao disposto neste artigo as disposições dos § 1º e § 3º do art. 1º e do § 1º do art. 2º desta Instrução Normativa.

Note-se que a autoridade administrativa não o utilizou como base da glosa. Ela mencionou o art. 1º do mesmo ato:

Art. 1º As pessoas jurídicas sujeitas à incidência não-cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), em relação aos serviços e bens adquiridos no País ou no exterior a partir de

1º de maio de 2004, observado, no que couber, o disposto no art. 69 da Lei nº 3.470, de 1958, e no art. 57 da Lei nº 4.506, de 1964, podem descontar créditos calculados sobre os encargos de depreciação de:

I - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado para utilização na produção de bens destinados a venda ou na prestação de serviços; e

II - edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa.

§ 1º Os encargos de depreciação de que trata o caput e seus incisos devem ser determinados mediante a aplicação da taxa de depreciação fixada pela Secretaria da Receita Federal (SRF) em função do prazo de vida útil do bem, nos termos das Instruções Normativas SRF nº 162, de 31 de dezembro de 1998, e nº 130, de 10 de novembro de 1999.

§ 2º Opcionalmente ao disposto no § 1º, para fins de apuração da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, o contribuinte pode calcular créditos sobre o valor de aquisição de bens referidos no caput deste artigo no prazo de:

I - 4 (quatro) anos, no caso de máquinas e equipamentos destinados ao ativo imobilizado; ou

II - 2 (dois) anos, no caso de máquinas, aparelhos, instrumentos e equipamentos, novos, relacionados nos Decretos nº 4.955, de 15 de janeiro de 2004, e nº 5.173, de 6 de agosto de 2004, conforme disposição constante do Decreto nº 5.222, de 30 de setembro de 2004, adquiridos a partir de 1º de outubro de 2004, destinados ao ativo imobilizado e empregados em processo industrial do adquirente.

§ 3º Fica vedada a utilização de créditos:

I - sobre encargos de depreciação acelerada incentivada, apurados na forma do art. 313 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, Regulamento do Imposto de Renda (RIR de 1999); e

II - na hipótese de aquisição de bens usados.

O confronto dos dispositivos força dar razão à Administração tributária. É que não há mesmo autorização para desconto de crédito de COFINS em relação a despesa de depreciação de bens e equipamentos não utilizados na produção de bens. Nada importa que eles tenham sido adquiridos antes ou depois do termo mencionado no art. 6º da IN.

Mesmo são sendo das melhores, a redação do dispositivo conduz à conclusão de que tais bens adquiridos até 30 de abril de 2004 ensejarão crédito ainda que não sejam utilizados naquela específica finalidade. Mas tais créditos são exclusivos do **PIS e válidos apenas até o período de apuração de janeiro de 2004 (quando nem existia a COFINS não-cumulativa).**

Para os períodos de apuração posteriores, seja para o PIS ou para a COFINS, a depreciação de tais bens só gera direito de crédito se eles foram empregados no processo produtivo da empresa (inciso II), e ainda assim até o período de apuração de julho de 2004. Essa a razão porque a autoridade fiscal dividiu a apuração dos excessos cometidos pela empresa em duas partes. Entendo-a desnecessária dado que se trata de COFINS e os bens não são utilizados no processo produtivo. Afirmções fiscais não contestadas.

Nego, por isso, provimento também em relação a este item.

Passo então ao item referente à apuração do crédito sobre o estoque de abertura, também motivador de inadequada compreensão da empresa, acompanhada pela autoridade julgadora.

Deveras, além de discorrer sobre o crédito presumido da Lei 10.276, que não consta do processo, aquela autoridade julgadora parece pretender fundamentar a glosa na data de referência para o crédito tomado, pois em passagem do voto consta que ela teria de ser fevereiro de 2003 e não 31 de janeiro de 2004 ou no fato de ter sido ele calculado sobre produtos de venda da empresa.

Por ambos não se pode acolher a pretensão fiscal. É que, me parece, completamente correta a empresa quando afirma, primeiro, que havia sim autorização para tomar o crédito inclusive sobre os produtos elaborados e, segundo, que a data “de abertura” é mesmo 31 de janeiro de 2004, quando deixa de existir o sistema cumulativo para a empresa.

E realmente não fora nem uma coisa nem outra o que questionara a autoridade autora do procedimento fiscal. O que ela impugnou, com efeito, foi a inclusão de bens que a ela não mais pertenceriam, dado que objetos de exportação já faturada. Ainda que não tenha dito expressamente, parece que as mercadorias estavam aguardando, no estabelecimento, serem enviadas ao porto de embarque.

O que interessa, pois, à solução do litígio é definir se bens em tais situações devem ser contabilizados no estoque e se, em tais casos, pode ser tomado crédito na forma autorizada pelo art. 12 da Lei 10.833.

Como se sabe, o critério básico para incluir um bem nos estoques é ser ele pertencente à empresa e destinado a venda ou elaboração de produto ou serviço a ser vendido. Deixa ele, portanto, de constar no estoque quando se dá a transferência de propriedade, ainda que, por qualquer motivo, ele permaneça fisicamente em poder da empresa vendedora ou compradora. E essa transferência se consuma quando cessam, contratualmente, as obrigações do vendedor, o que depende da cláusula especificada no contrato de exportação.

As mais comuns são a cláusula FOB, que impõe responsabilidades ao exportador até que a mercadoria esteja colocada a bordo do navio em que seguirá para o País importador, em contraste às cláusulas CIF e C&F, quando tal responsabilidade somente cessa no porto de destino. De todo modo, não há referência ao próprio estabelecimento vendedor, como pode ocorrer em operações de mercado interno (“FOB fábrica”).

Como corolário, um bem objeto de operação de comércio internacional deve ser registrado no estoque do comprador antes mesmo de que tenha fisicamente dado entrada em seu País, desde que contratada a exportação sob cláusula FOB. Será registrado como “importações em trânsito” desde a entrega no navio contratado pelo comprador.

Para o exportador, por sua vez, é nessa mesma data, e só nela, que devem ser feitos, tanto a baixa no estoque, quanto o reconhecimento da receita de exportação.

No presente caso, segundo a descrição da empresa, ela antecipou tal reconhecimento de receita para o momento da concretização da operação (mês de janeiro) ainda que as mercadorias não tenham naquele mês seguido para o porto ou sido efetivamente entregues ao importador. E entende que isso em nada prejudicou o erário público na medida em que implicou antecipação de impostos.

Não posso, porém, concordar com tal argumento. É que naquele mês de janeiro de 2004, como anotado pela autoridade fiscal, vigia ainda o benefício fiscal instituído pela Lei 9.363/96 para ressarcimento das contribuições incidentes sobre matérias primas, produtos intermediários e material de embalagem empregados em produtos que viessem a ser exportados, ressarcimento que se fazia mediante anotação de crédito presumido do IPI. O benefício então se restringia ao ressarcimento da COFINS para as empresas que, desde dezembro de 2002, já estivessem submetidas à apuração não-cumulativa do PIS (art. 6º da Lei 10.637).

Assim, a “antecipação” da receita de exportação teve por efeito a obtenção de um benefício fiscal que não mais existiria quando essa receita deveria ser reconhecida. Portanto, a inclusão dos mesmos produtos exportados no estoque de abertura sobre o qual se calculou o crédito de COFINS não cumulativo acarretou, sim, um benefício em duplicidade.

O que tem de ser definido é a consequência desse aproveitamento em duplicidade. Para a autoridade fiscal, ela seria a impossibilidade do registro do crédito sobre o estoque de abertura. Para a empresa, no máximo, a glosa do benefício da Lei 9.363.

E essa definição, a meu ver, se alcança suprimindo os efeitos da antecipação de receita. Isto é, estivessem os bens produzidos em seu estoque em 31 de janeiro de 2004 e não houvesse, nessa data, qualquer fatura de exportação, teria a empresa direito a registrar naquela data, o crédito ora discutido? E ele poderia ser mantido mesmo que esses mesmos produtos viessem a ser posteriormente exportados? Entendo que sim.

De fato, não fez a Lei 10.833 qualquer discriminação quanto aos produtos geradores desse crédito; deveras, ele incide não só sobre matéria prima, produto intermediário, material de embalagem, em estoque em 31 de janeiro de 2004, para serem empregados na produção de bens, mas também sobre as mercadorias adquiridas para revenda e até mesmo sobre os produtos já elaborados e em elaboração naquela data (§ 3º do art. 12).

Reitero que o questionamento fiscal parece ter-se restringido a essa parcela do crédito previsto no art. 12, embora a redação do art. 6º permita considerar insuscetível de ressarcimento na forma aqui pretendida todo o crédito tomado sobre o estoque de abertura. Isso porque ele apenas menciona os créditos calculados na forma do artigo 3º. A autoridade fiscal parece ter o entendimento de que os créditos do art. 12 também são calculados nessa forma.

Isso posto, somente posso concluir que há direito ao crédito aqui discutido, visto que não se pode impor à empresa uma consequência diferente da que adviria do registro correto da operação de exportação. Concluindo a autoridade fiscal pela improcedência do aproveitamento do benefício fiscal da Lei 9.363, visto que a exportação só deve ser considerada realizada na data de embarque das mercadorias para o exterior, deve ser glosado o crédito a ela atinente, se necessário com a lavratura do correspondente auto de infração.

Voto, por isso, pelo acolhimento dos argumentos do contribuinte quanto a esta parte das glosas, dando provimento a seu recurso nesse ponto.

Por fim, também não se pode admitir a inclusão de juros calculados com base na taxa selic, nem mesmo a partir da data de apresentação da Perdcomp como alega o contribuinte em seu recurso com base em jurisprudência do antigo Conselho de Contribuintes.

É que a própria norma legal instituidora da sistemática não-cumulativa o veda (art. 13):

Art. 13. O aproveitamento de crédito na forma do § 4º do art. 3º, do art. 4º e dos §§ 1º e 2º do art. 6º, bem como do § 2º e inciso II do § 4º e § 5º do art. 12, não ensejará atualização monetária ou incidência de juros sobre os respectivos valores.

O pedido de ressarcimento em exame baseia-se exatamente nas disposições dos §§ 1º e 2º do art. 6º acima mencionados.

Como já afirmei, é, mais do que jurisprudência consolidada, norma regimental e conteúdo de Súmula Administrativa, que os conselheiros membros do CARF não podem deixar de aplicar norma legal, nem mesmo sob alegação de inconstitucionalidade Trata-se da Súmula nº02 do Conselho de Contribuintes cuja observância é obrigatória pelos membros do CARF por força do que dispõe o § 4º do art. 72 de seu regimento interno baixado pela Portaria MF 256/2009.

Por isso mesmo, a jurisprudência também oriunda daquele órgão, citada pela recorrente, somente se aplicava a outros casos de ressarcimento, na ausência de norma legal expressa.

Voto, por conseguinte, por:

a) não conhecer do recurso quanto à matéria nele incluída mas não objeto de qualquer arguição pela autoridade administrativa;

b) dar-lhe provimento quanto à parcela do crédito sobre o estoque de abertura glosado em face de os produtos já estarem faturados como exportados, importando um reconhecimento adicional de R\$ 23.053,11;

c) negar provimento quanto a todas as demais matérias discutidas, inclusive o abono de juros.

É como voto.

Sala das Sessões, em 03 de fevereiro de 2011.

JÚLIO CÉSAR ALVES RAMOS

Processo nº 11065.000258/2005-91
Acórdão n.º **3402-000.988**

S3-C4T2
Fl. 18
