



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo nº 11065.003649/2007-29
Recurso nº Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9303-002.783 – 3ª Turma
Sessão de 23 de janeiro de 2014
Matéria Base de cálculo da Cofins - transferência onerosa de crédito de ICMS
Recorrente HG INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE CALÇADOS LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

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

BASE DE CÁLCULO. APLICAÇÃO DE DECISÃO INEQUÍVOCA DO STF. POSSIBILIDADE.

Nos termos regimentais, pode-se afastar aplicação de dispositivo de lei que tenha sido declarado inconstitucional por decisão plenária do Supremo Tribunal Federal.

É inconstitucional a incidência da contribuição para o financiamento da seguridade social - Cofins sobre os ingressos de valores pertinentes à cessão onerosa de crédito de ICMS decorrentes de exportações de mercadorias para o exterior.

Recurso Especial do Contribuinte Provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso especial.

Marcos Aurélio Pereira Valadão - Presidente Substituto

Henrique Pinheiro Torres - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Henrique Pinheiro Torres, Nanci Gama, Júlio César Alves Ramos, Rodrigo Cardozo Miranda, Rodrigo da Costa Pôssas, Francisco Maurício Rabelo de Albuquerque Silva, Joel Miyasaki, Maria Teresa Martínez López, Gileno Gurjão Barreto e Marcos Aurélio Pereira Valadão.

Relatório

Os fatos foram assim narrados no acórdão recorrido:

Trata-se de recurso voluntário tempestivamente ofertado contra decisão que homologou apenas parcialmente compensação comunicada pela empresa. Na Dcomp, eletronicamente transmitida, pretendeu-se utilizar o saldo credor da contribuição PIS decorrente da exportação de mercadorias ocorridas no terceiro trimestre de 2007. A fiscalização, no entanto, entendeu que o saldo credor seria menor do que o alegado pela ora recorrente em virtude da não inclusão na base de cálculo da contribuição de parcela que entende ser receita tributável.

A parcela discutida se refere à transferência do saldo credor de ICMS apurado em decorrência de operações de exportação imunes de que cuida a Lei Complementar 87. A empresa o utilizou para pagamento de aquisições de mercadorias na forma deferida pelo regulamento estadual do imposto, e entende que não há, na espécie, receita, mas mera mutação patrimonial.

Diferentemente, entenderam as autoridades administrativas que intervieram no processo que a operação consiste numa alienação onerosa de um direito e dá surgimento, por isso, a receita. E como não há na legislação de regência (Lei 10.637/2002) hipótese de exclusão dessa parcela, adicionaram-na na base de cálculo recompondo o saldo credor do período, do que resultou a redução do direito creditório postulado.

De fato, assim restou anotado no relatório da ação fiscal (os negritos são meus):

O contribuinte não ofereceu à tributação tais cessões de crédito de ICMS. **Tendo em vista que essa operação equipara-se a verdadeira alienação de direitos a título oneroso, a qual origina receita tributável**, deve a mesma compor a base de cálculo do PIS/Pasep, que, conforme o art. 1º da Lei nº 10.637/02, parágrafos 1º e 2º, corresponde à totalidade das receitas auferidas, independentemente da atividade por ela exercida e da classificação contábil adotada para a escrituração de suas receitas. Para o fim de melhor compreendermos seu enquadramento no campo de incidência da contribuição, passamos a discorrer sobre tal operação de forma detalhada.

Ao realizar-se a aquisição de certo produto sujeito à incidência do ICMS, **está-se, em verdade, efetuando duas operações: a compra da mercadoria propriamente dita e a compra do crédito de imposto inerente àquele produto**, sobre o qual, inclusive, **também é feito creditamento de PIS/Pasep por parte do**

adquirente. Esse crédito de ICMS originalmente adquirido na operação de compra costuma ser alienado de forma conjunta com a mercadoria que lhe deu origem, compondo a receita obtida na operação e, conseqüentemente, sofre a incidência de PIS/Pasep. Não há, como se sabe, previsão legal para se excluir o ICMS embutido na nota fiscal da base de cálculo da referida contribuição e, no que tange ao cálculo do crédito de PIS/Pasep pelo novo adquirente, poderá ele calculá-lo sobre o valor, de toda a operação, incluindo o próprio ICMS.

Na cessão de créditos de ICMS, há também a alienação do crédito fiscal, porém de forma separada das mercadorias que o originaram. Assim sendo, não há por que dispensar tratamento tributário diferenciado na hipótese de o contribuinte optar por alienar isoladamente o crédito de ICMS a terceiro. Caso tal crédito não sofresse tributação, estar-se-ia proporcionando ao cedente um benefício sem amparo legal, visto que o contribuinte creditou-se de PIS/Pasep sobre o mesmo quando de sua aquisição. Ou seja, a incidência da contribuição na cessão a terceiros apenas restabelece o equilíbrio tributário na operação.

Convém ressaltarmos que tais valores devem compor a base de cálculo da referida contribuição mesmo na hipótese de não transitarem por conta de resultado, visto que é irrelevante, para fins de apuração do faturamento, a denominação ou classificação contábil das receitas auferidas.

O recurso reapresenta a tese de que a operação constitui mera mutação patrimonial, visto que envolve apenas contas patrimoniais sem qualquer interferência no resultado da empresa. E cita decisões do extinto Conselho de Contribuintes que a ratificam.

A Câmara *a quo* negou provimento ao Recurso Voluntário do sujeito passivo, que foi julgado nos termos do Acórdão 3402-00.951, de 10 de dezembro de 2010 (fls. 212/219), proferido pelos membros da 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento do CARF, e cuja ementa ficou assim redigida:

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 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 TRIBUTÁRIAS. PIS. BASE DE CÁLCULO.

TRANSFERÊNCIA DE SALDO CREDOR DE ICMS. Por expressa disposição legal (art. 16 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.

Cientificada regularmente da decisão, inconformada, a Recorrente interpôs, em 13/07/2011, o Recurso Especial de fls. 232/269, reafirmando as razões de defesa aduzidas na peça impugnatória e requerendo integral provimento do presente Recurso.

O Recurso Especial interposto logrou seguimento, nos termos do despacho de fls. 428/429.

Contrarrazões da Fazenda Nacional às fls. 431/441.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Henrique Pinheiro Torres, Relator

A questão que se apresenta a debate cinge-se em se definir se os ingressos relativos à cessão onerosa de créditos de ICMS decorrentes de operação de exportação são tributáveis pela Cofins.

O entendimento pessoal deste relator, por diversas vezes externado neste Colegiado, é no sentido de que tais ingressos representam receita e, como tal, até 1º de janeiro 2009, estavam sujeitos à incidência da Cofins e do PIS. Somente a partir dessa data, por força da norma inserta no art.17, c/c o art. 33, I, "d", da Lei nº 11.945, de 2009, a referida receita foi expressamente excluída da base de cálculo dessas contribuições.

Todavia, esse não é o entendimento do Supremo Tribunal Federal, que, em decisão plenária, à quase unanimidade, vencido apenas o Ministro Dias Toffoli, entendeu que tais ingressos não estão sujeitos à incidência dessas contribuições. Cabe então verificar os efeitos dessa decisão pretoriana sobre a tributação ora em exame.

Entendo que o controle concreto de constitucionalidade tem efeito interpartes, não beneficiando nem prejudicando terceiros alheios à lide. Para que produza efeitos *erga omnes*, é preciso que o Senado Federal edite resolução suspendendo a execução do dispositivo de lei declarado inconstitucional pelo STF. Não desconheço que o Ministro Gilmar Mendes há muito vem defendendo a desnecessidade do ato senatorial para dar efeitos geral às decisões da Corte Maior, mas essa posição ainda não foi positivada no ordenamento jurídico brasileiro, muito embora alguns passos importantes já tenham sido dados, como é o caso da súmula vinculante. De qualquer sorte, a resolução senatorial ainda se faz necessária, para estender efeitos de decisões interpartes a terceiros alheios à demanda.

De outro lado, o regimento interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais trouxe a possibilidade de se estender as decisões do STF, em controle difuso, aos julgados administrativos, conforme preceitua a Portaria nº 256/2009, Anexo II, art. 62. Este dispositivo reproduz a mesma redação prevista no regimento anterior (art. 49, na redação dada pela Portaria nº 147/2007): *É vedado afastar a aplicação de lei, exceto ... “I - que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão plenária definitiva do Supremo Tribunal Federal.*

Note-se que tal dispositivo cria uma exceção à regra que veda a este Colegiado afastar a aplicação de dispositivo legal, mas exige que a inconstitucionalidade desse dispositivo já tenha sido declarada por decisão definitiva do plenário do STF. Não basta qualquer decisão da Corte Maior. Tem de ser de seu plenário, e, deve-se entender como definitiva a decisão que passa a nortear a jurisprudência desse tribunal nessa matéria. Em outras palavras, decisão definitiva, na acepção do art. 62 do RICARF, é aquela assentada na Corte.

O art. 62-A¹ do Anexo II ao Regimento Interno do CARF, acrescentado pela Portaria MF nº 586, de 21 de dezembro de 2010, foi mais além. Tornou obrigatória a observância das decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos artigos 543-B e 543-C do CPC, no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

O caso dos autos, a meu sentir, amolda-se, perfeitamente, à norma inserta nos artigos 62 e 62-A mencionados, já que a questão da incidência dessas contribuições sobre os ingressos relativos à cessão onerosa de créditos de ICMS decorrentes de operação de exportação, como dito linhas acima, foi enfrentada pelo plenário do STF no Recurso Extraordinário 606.107 Rio Grande do Sul, na sistemática prevista no Art. 543-B do CPC, cujo acórdão foi assim ementado:

EMENTA RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE. HERMENÊUTICA. CONTRIBUIÇÃO AO PIS E COFINS. NÃO INCIDÊNCIA. TELEOLOGIA DA NORMA. EMPRESA EXPORTADORA. CRÉDITOS DE ICMS TRANSFERIDOS A TERCEIROS.

I - Esta Suprema Corte, nas inúmeras oportunidades em que debatida a questão da hermenêutica constitucional aplicada ao tema das imunidades, adotou a interpretação teleológica do instituto, a emprestar-lhe abrangência maior, com escopo de assegurar à norma supralegal máxima efetividade.

II - A interpretação dos conceitos utilizados pela Carta da República para outorgar competências impositivas (entre os quais se insere o conceito de “receita” constante do seu art. 195, I, “b”) não está sujeita, por óbvio, à prévia edição de lei. Tampouco está condicionada à lei a exegese dos dispositivos que estabelecem imunidades tributárias, como aqueles que fundamentaram o acórdão de origem (arts. 149, § 2º, I, e 155, §

¹ Art. 62-A. As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos artigos 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973, Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

2º, X, “a”, da CF). Em ambos os casos, trata-se de interpretação da Lei Maior voltada a desvelar o alcance de regras tipicamente constitucionais, com absoluta independência da atuação do legislador tributário.

III – A apropriação de créditos de ICMS na aquisição de mercadorias tem suporte na técnica da não cumulatividade, imposta para tal tributo pelo art. 155, § 2º, I, da Lei Maior, a fim de evitar que a sua incidência em cascata onere demasiadamente a atividade econômica e gere distorções concorrenciais.

IV - O art. 155, § 2º, X, “a”, da CF – cuja finalidade é o incentivo às exportações, desonerando as mercadorias nacionais do seu ônus econômico, de modo a permitir que as empresas brasileiras exportem produtos, e não tributos -, imuniza as operações de exportação e assegura “a manutenção e o aproveitamento do montante do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores”. Não incidem, pois, a COFINS e a contribuição ao PIS sobre os créditos de ICMS cedidos a terceiros, sob pena de frontal violação do preceito constitucional.

V – O conceito de receita, acolhido pelo art. 195, I, “b”, da Constituição Federal, não se confunde com o conceito contábil.

Entendimento, aliás, expresso nas Leis 10.637/02 (art. 1º) e Lei 10.833/03 (art. 1º), que determinam a incidência da contribuição ao PIS/PASEP e da COFINS não cumulativas sobre o total das receitas, “independentemente de sua denominação ou classificação contábil”. Ainda que a contabilidade elaborada para fins de informação ao mercado, gestão e planejamento das empresas possa ser tomada pela lei como ponto de partida para a determinação das bases de cálculo de diversos tributos, de modo algum subordina a tributação. A contabilidade constitui ferramenta utilizada também para fins tributários, mas moldada nesta seara pelos princípios e regras próprios do Direito Tributário. Sob o específico prisma constitucional, receita bruta pode ser definida como o ingresso financeiro que se integra no patrimônio na condição de elemento novo e positivo, sem reservas ou condições.

VI - O aproveitamento dos créditos de ICMS por ocasião da saída imune para o exterior não gera receita tributável. Cuida-se de mera recuperação do ônus econômico advindo do ICMS, assegurada expressamente pelo art. 155, § 2º, X, “a”, da Constituição Federal.

VII - Adquirida a mercadoria, a empresa exportadora pode creditar-se do ICMS anteriormente pago, mas somente poderá transferir a terceiros o saldo credor acumulado após a saída da mercadoria com destino ao exterior (art. 25, § 1º, da LC 87/1996). Porquanto só se viabiliza a cessão do crédito em função da exportação, além de vocacionada a desonerar as empresas exportadoras do ônus econômico do ICMS, as verbas respectivas qualificam-se como decorrentes da exportação para efeito da imunidade do art. 149, § 2º, I, da Constituição Federal.

VIII - Assenta esta Suprema Corte a tese da ~~inconstitucionalidade da incidência da contribuição ao PIS e da~~

COFINS não cumulativas sobre os valores auferidos por empresa exportadora em razão da transferência a terceiros de créditos de ICMS.

IX - Ausência de afronta aos arts. 155, § 2º, X, 149, § 2º, I, 150, § 6º, e 195, caput e inciso I, “b”, da Constituição Federal.

Recurso extraordinário conhecido e não provido, aplicando-se aos recursos sobrestados, que versem sobre o tema decidido, o art. 543-B, § 3º, do CPC.

Aplicando-se, pois, ao caso ora em exame, a decisão do STF que julgou inconstitucional a incidência das contribuições sociais sobre os ingressos de valores relativos à cessão onerosa de crédito de ICMS decorrentes de exportações, deve-se cancelar a exigência da Cofins sobre tais receitas.

Por derradeiro, não se pode olvidar que a Constituição é aquilo que o Supremo Tribunal Federal diz que ela é. A interpretação pretoriana deve sempre prevalecer, ainda que com ela não concordemos.

Com essas considerações, voto no sentido de dar provimento ao recurso apresentado pelo sujeito passivo.

Henrique Pinheiro Torres