

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

Processo nº 11065.003649/2007-29
Recurso nº 514.729 Voluntário
Acórdão nº 3402-00.951 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 10 de dezembro de 2010
Matéria Ressarcimento PIS
Recorrente HG INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE CALÇADOS LTDA
Recorrida DRJ PORTO ALEGRE

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”.

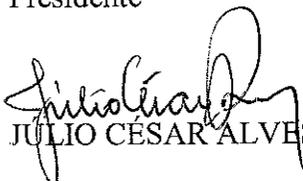
NORMAS TRIBUTÁRIAS. PIS. BASE DE CÁLCULO. TRANSFERÊNCIA DE SALDO CREDOR DE ICMS. Por expressa disposição legal (art. 16 da Lei 11.945/2009) a cessão onerosa de crédito de ICMS decorrente de exportações, autorizada pelo art. 25 da Lei Complementar 87/96, configura receita que deve ser incluída pelo detentor original do crédito na base de cálculo da contribuição devida na forma não-cumulativa até 31 de dezembro de 2008.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 4ª câmara / 2ª turma ordinária da terceira SEÇÃO DE JULGAMENTO, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso, nos termos do voto do Relator. Os Conselheiros Fernando Luiz da Gama Lobo d'Eça e Leonardo Siade Manzan votaram pelas conclusões.


NAYRA BASTOS MANATTA

Presidente


JULIO CÉSAR ALVES RAMOS

Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento, a Conselheira Sílvia de Brito Oliveira e o Conselheiro Marcelo Baeta Ippolito (suplente).

Relatório

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.

É o sucinto Relatório.

Voto

Conselheiro JÚLIO CÉSAR ALVES RAMOS, Relator

O recurso, sendo tempestivo e versando matéria da competência desta Seção do CARF, deve ser examinado.

A matéria, única, nele discutida já fora objeto de diversas decisões do extinto Segundo Conselho de Contribuintes quase unanimemente divergindo do entendimento esposado pela autoridade administrativa acima reproduzido.

Com efeito, destaquei o que parece serem 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.

Esses são os argumentos presentes em todos os processos por nós examinados. No presente, a autoridade fiscal arriscou-se a justificar porque assim é: o crédito fiscal de ICMS gera crédito de PIS e COFINS, “logo” tem de haver um débito para “restabelecer o equilíbrio tributário”.

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 expressão 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.

Várias decisões do Conselho acolheram essa última tese. Eu, não.

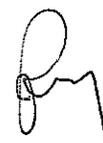
É que, de fato, a mera transferência de titularidade do direito, originalmente apenas oponível à Fazenda, basta, a meu ver, para caracterizar a alienação nos termos do direito civil. E não há dúvida de que essa alienação é onerosa na medida em que há contrapartida por parte do fornecedor, ainda que no 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 do estoque (ativo circulante), 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 defende, ao meu ver equivocadamente, a autoridade fiscal. 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, transferido que

é pelo vendedor no preço vendido, 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. Definitivamente, não é isso que “restabelece o equilíbrio tributário”.

Tudo ao 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” de que fala o agente fiscal deveria ser buscado 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, a autoridade fiscal 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 16 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 não há nenhuma decisão do STF que se possa aplicar ao contribuinte

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.

Sala das Sessões, em 10 de dezembro de 2010


JULIO CÉSAR ALVES RAMOS