



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

Processo n° 11065.100152/2009-10
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3402-002.196 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 25 de setembro de 2013
Matéria COFINS
Recorrente INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE CALÇADOS MALU LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/10/2008 a 31/12/2008

COFINS. NÃO CUMULATIVIDADE. CESSÃO ONEROSA DE CRÉDITOS ACUMULADOS DE ICMS. TRIBUTAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

Os valores provenientes do recebimento pela cessão onerosa de créditos de ICMS acumulados em conta gráfica pelo contribuinte exportador, revestem-se da natureza jurídica de recuperação de custos, e, como tal, não podem ser tratados como receita para fins de incidência das contribuições ao PIS e à COFINS não cumulativas, conforme inclusive, é o entendimento pacificado pelo Plenário do Supremo Tribunal Federal em sede de Repercussão Geral (Recurso Extraordinário n.º 606.107/RS, sessão de 22/5/2013). Aplicação do art. 62-A do RI- CARF.

Recurso Voluntário Provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso, nos termos do voto do relator. Votou pelas conclusões o conselheiro Gilson Macedo Rosenburg Filho.

(Assinado digitalmente)

GILSON MACEDO ROSENBURG FILHO – Presidente Substituto.

(Assinado digitalmente)

JOÃO CARLOS CASSULI JUNIOR - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros GILSON MACEDO ROSENBERG FILHO (Presidente Substituto), FERNANDO LUIZ DA GAMA LOBO D'EÇA, SILVIA DE BRITO OLIVEIRA, WINDERLEY MORAIS PEREIRA (Suplente), JOÃO CARLOS CASSULI JUNIOR, FRANCISCO MAURICIO RABELO DE ALBUQUERQUE SILVA, a fim de ser realizada a presente Sessão Ordinária. Ausente, justificadamente, a Conselheira Nayra Bastos Manatta.

Relatório

Versam estes autos de Pedido de Ressarcimento em relação aos períodos de apuração 01/10/2008 a 31/12/2008, mediante o qual o contribuinte tem a pretensão de reaver o montante, atualizado, de R\$1.480.749,76 (um milhão, quatrocentos e oitenta mil, setecentos e quarenta e nove reais e setenta e seis centavos), relativos a valores pagos a título de Cofins dos quais tem direito de crédito sobre as operações de exportação de mercadorias para o exterior.

A DRF/Novo Hamburgo - RS, com base em planilhas elaboradas pelo próprio sistema do Serviço de Fiscalização, reconheceu parcialmente direito creditório do contribuinte no montante de 1.389.103,18 (um milhão trezentos e oitenta e nove mil, cento e três reais e dezoito centavos) (fls. 84 – n.e.), por meio do Despacho Decisório DRF/NH)/2009 (fls. 85 – n.e.), no qual também glosou o valor de R\$91.646,58, referente a cessão de créditos de ICMS acumulados pelo contribuinte, sob o fundamento de que as receitas decorrentes das transferências de créditos do ICMS não podem ser excluídas da base de cálculo das contribuições PIS/Cofins, por falta de previsão legal, lavrando o Auto de Infração de (fls. 82 - n.e).

DA MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE

Cientificado do despacho decisório em 18/09/2009, conforme AR de fls. 98 – numeração eletrônica, o contribuinte apresentou Manifestação de Inconformidade (fls. 99/110), aduzindo, em síntese, que o montante do ICMS registrado no ativo da Recorrente cujo foi utilizado para pagamento a fornecedores de matéria-prima, não se constitui receita, razão pela qual não pode ser mantida a decisão que glosou parcialmente pedido de ressarcimento de créditos da Cofins.

DO JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA

Em análise aos argumentos sustentados pelo sujeito passivo em sua defesa, a 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Porto Alegre (DRJ/POA), houve por bem em considerar improcedente a Manifestação de Inconformidade apresentada, proferido Acórdão nº. 10-24.254, ementado nos seguintes termos:

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA
SEGURIDADE*

SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/10/2008 a 31/12/2008

Ementa:

*BASE DE CÁLCULO, TRANSFERÊNCIAS DE CRÉDITOS DE
ICMS.*

A cessão de direitos de ICMS compõe a receita do contribuinte, sendo base de cálculo para o PIS/PASEP e a COFINS até a vigência dos arts. 7º, 8º e 9º da Medida Provisória 451, de 15 de dezembro de 2008.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Em apertada síntese a DRJ competente para o julgamento entendeu que o procedimento realizado pela Recorrente não encontra respaldo na legislação vigente, visto que a operação ora discutida não se enquadra no pequeno rol de hipóteses de exclusão da base de cálculo da contribuição previstas na legislação, pelo que conclui no sentido de que as receitas provenientes de transferências de créditos de ICMS não podem ser excluídas da base de cálculo da Cofins.

DO RECURSO

Cientificado do Acórdão supracitado em 20/07/2010, conforme AR de fls. 148 – n.e., o contribuinte apresentou Recurso Voluntário (fls. 149/161) em 11/08/2010, repisando os mesmos argumentos já levantados em sede de Manifestação de Inconformidade, que por respeito à brevidade, não os repetirei.

DA DISTRIBUIÇÃO

Tendo o processo sido distribuído a esse relator por sorteio regularmente realizado, vieram os autos para relatoria, por meio de processo eletrônico, em 01 (um) Volume, numerado até a folha 164 (cento e sessenta e quatro), estando apto para análise desta Colenda 2ª Turma Ordinária, da 4ª Câmara, da 3ª Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF.

É o relatório.

Voto

Conselheiro João Carlos Cassuli Junior, Relator.

O recurso atende os pressupostos de admissibilidade e tempestividade, portanto, dele tomo conhecimento, passando a análise dos fatos articulados pela Recorrente.

A querela discutida nestes autos refere-se à inclusão dos valores provenientes da cessão onerosa, feita pela Recorrente à terceiros, de créditos acumulados de ICMS que o contribuinte mantinha em sua contabilidade em função de suas receitas decorrerem preponderantemente de operações de exportação. A Administração, ao analisar ao pleito de ressarcimento, glossou parte dos créditos acumulados de COFINS não cumulativa, ao entendimento de que o contribuinte deixar de incluir na respectiva apuração, os valores que recebera em função das transferências de créditos de ICMS que fizera a terceiros, o que no seu sentir seria um procedimento incorreto pois que tratar-se-ia de receita tributável. Por seu turno, a Recorrente sustenta tratem-se referidos valores de mera recomposição de custos, e que não deveria compor a base de cálculo do tributo em questão, citando vasta jurisprudência e requerendo o provimento de seu recurso.

Adentrando ao mérito da causa, de pronto se vê que não se trata de matéria nova, em que já se debateu profundamente a natureza jurídica do ICMS contido na conta gráfica do sujeito passivo, e sua aptidão de geração de receitas.

Posiciono-me no sentido de que as pessoas jurídicas, quando adquirem seus insumos gravados com o ICMS, e sobre os quais possua direito ao desconto dos créditos, há uma redução do custo real do insumo adquirido, pois que em verdade o preço que está sendo pago, precariamente, está sujeito a sofrer “recuperação” quando o contribuinte efetuar a operação subsequente, de venda, gravada pela incidência do mesmo ICMS, ocasião em que recuperará o valor “antecipado” aos cofres públicos por ocasião da aquisição do insumo.

Daí porque as normas contábeis e fiscais são unânimes em determinar o registro contábil do ICMS em conta separada do custo/estoques, pena de “inflar” o custo dos produtos vendidos, reduzindo, conseqüentemente, o lucro da entidade, base de cálculo dos tributos que sobre essa grandeza – lucro – incidem.

Ocorre, no entanto, que as empresas exportadoras acabam não realizando operações de venda gravadas pelo ICMS, por imunidade constitucional, visando com isso, tornar o produto nacional competitivo no mercado internacional, atraindo divisas ao país e positivando nossa “balança comercial”. Em função deste desígnio constitucional, os créditos oriundos das aquisições de insumos feitas pelo exportador, acabam se acumulando em sua “conta gráfica”, submetendo os contribuintes aos procedimentos (normalmente morosos) de obterem junto às Fazendas Estaduais o direito de transferirem referidos saldos credores a terceiros, e, com isso, efetivamente “recuperarem” aqueles custos que tiveram no momento da aquisição dos insumos. Ou seja, não tivessem a opção de transferência onerosa dos créditos acumulados a terceiros, os créditos de ICMS jaziriam em sua escrita, tornando-se verdadeiramente em “custo” de produção, transmutando o ICMS em tributo cumulativo, e, como tal, contrariando a Constituição Federal (art. 155).

Desta forma, o procedimento de transferência onerosa de ICMS, desde que o seja por valor igual ou menor que o chamado “valor de face” dos créditos, não possui natureza jurídica de receita ou de acréscimo patrimonial a empresa, mas única e tão somente, de recuperação do custo tributário que o contribuinte “antecipou” quando da aquisição dos insumos empregados no processo industrial, não se caracterizando como “receita” da pessoa jurídica, mas de mera recomposição patrimonial a realizar o desígnio constitucional da não cumulatividade.

Nesse sentido, aliás, são pertinentes as palavras de Edmar Andrade, que sobre a conceituação de receita, após citar lição de Geraldo Ataliba, posiciona-se no seguinte modo:

"(...) Para Geraldo Ataliba, a receita não se confunde com a mera movimentação de valores (dinheiro), verbis:

'O conceito de receita refere-se a uma espécie de entrada. Entrada é todo dinheiro que ingressa nos cofres de entidade. Nem toda entrada é uma receita. Receita é a entrada que passa a pertencer à entidade. Assim, só se considera receita o ingresso de dinheiro que venha a integrar o patrimônio da entidade que o recebe.'

O conceito jurídico de 'receita' não destoa daquele adotado no âmbito das Ciências Contábeis, nada obstante, este abrange também as reduções de passivos, ou não há um ingresso em sentido positivo; existe um ingresso em sentido negativo porque os valores não sairão do patrimônio social. De fato, em antigo pronunciamento, o Instituto Brasileiro de Contadores - IBRACO estabeleceu que:

'Receita corresponde a acréscimos nos ativos e decréscimos nos passivos, reconhecidos e medidos em conformidade com princípios de contabilidade geralmente aceitos, resultantes dos diversos tipos de atividades e que possam alterar o patrimônio líquido.'

Acréscimos nos ativos e decréscimos nos passivos, designados como receita, são relativos a eventos que alteram bens direitos e obrigações. Receita, entretanto, não inclui todos os acréscimos nos ativos ou decréscimos nos passivos. Recebimento de numerário por venda a dinheiro é receita, porque o resultado líquido da venda não implica em alteração do patrimônio líquido. Por outro lado, o recebimento de numerário por empréstimo tomado ou o valor de um ativo comprado a dinheiro não são receita, porque não alteram o patrimônio líquido.

Esse conceito de receita não pode ser compreendido em divórcio com o princípio da capacidade contributiva que está submetido ao cânone da supremacia das normas constitucionais e da máxima efetividade, dado que a sua função primordial é a proteção de direitos fundamentais.

Pois bem, o adjetivo 'auferida' traduz a idéia de algo que é percebido, ou seja, que é transformado em dinheiro ou bem econômico equivalente, vale dizer, imediatamente conversível em dinheiro. Receita auferida é, portanto, um acréscimo patrimonial juridicamente qualificado; é aquele em que a prestação já está

satisfeita.

Quisesse a lei tomar o termo receita com a significação que ele tem, por exemplo, no contexto da legislação do imposto de renda, não teria feito a qualificação que ostensivamente fez e vem confirmando ao longo do tempo. Em decorrência, para fins de incidência às contribuições ao PIS/PASEP e COFINS não basta que a pessoa jurídica tenha receita; é imprescindível que aufira os efeitos do negócio jurídico que lhe deu causa. Um dos efeitos das obrigações em geral é o pagamento; para a caracterização da receita auferida é necessário que ocorra o pagamento em dinheiro ou bem com funções imediatas equivalentes.” (ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. PIS-COFINS, Questões Atuais e Polêmicas. São Paulo: Quartier Latin, 2005, pág. 219/221).

Corroborando a lição de que é essencial à configuração da "receita" a existência de um elemento novo que passe a compor o patrimônio líquido da entidade, também Aliomar Baleeiro, quanto ao conceito de "receita" propriamente dita, assim se manifestou:

"(...) Nem todos os valores que entram nos cofres das empresas são receitas. Os valores que transitam pelo caixa das empresas (ou pelos cofres públicos) podem ser duas espécies: os que configuram receitas e os que se caracterizam como meros ingressos (que, na ciência das finanças, caixa).

Receitas são entradas que fortificam o patrimônio da empresa incrementando-o." (In uma Introdução à Ciência das Finanças, Forense, 1976, p. 130).

Noutras palavras, para que haja a incidência de PIS ou COFINS, não basta que a pessoa jurídica tenha faturamento que lhe reverta as respectivas "receitas", entendidas estas de acordo com a normatização contábil, ou mesmo que ingressem valores em seu caixa ou na conta contábil "Banco", mas também é imprescindível que tais receitas sejam efetivamente auferidas, isto é, verdadeiramente percebidas pela entidade de modo a incrementar positivamente seu patrimônio líquido. Seria o caso de cessão onerosa de créditos de ICMS com ágio, o que, convenhamos, não é lógico e nem a praxe do "mercado", que certamente paga "deságio" pelos créditos de ICMS adquiridos de terceiros, até pelos riscos que tais operações naturalmente podem oferecer.

Assim, tenho que os ingressos provenientes das cessões onerosas de saldos credores de ICMS a terceiros, auferidos pelo exportados, não possuem natureza jurídica de receita, e, como tal, não compõem a base de cálculo da contribuição em análise.

Neste sentido, destaco os seguintes excertos deste Conselho:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/03/2007

NÃO-CUMULATIVIDADE. RESSARCIMENTO DE SALDO CREDOR. ALTERAÇÃO NA PARCELA DO DÉBITO. CESSÃO DE CRÉDITOS DE ICMS.

A cessão de ICMS gerado de operações de exportação anteriormente registrado como encargo tributário não materializa ingresso de elemento novo. O aumento do resultado do exercício da pessoa jurídica no momento da recuperação do custo tributário provem o retorno à situação patrimonial anterior, não reunindo condições de qualificá-la no conceito de receita.” (CARF – 3ª Turma Especial – 3ª Seção – Acórdão nº 3803-00.770 – Rel. Designado Cons. Belchior Melo de Souza – j. 30.09.2010)

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS

Período de apuração: 01/04/2007 a 30/06/2007

COFINS NÃO CUMULATIVO. RESSARCIMENTO. TRANSFERÊNCIA DE CRÉDITOS DO ICMS A TERCEIROS.

Não incide Pis e Cofins na cessão de créditos de ICMS, uma vez sua natureza jurídica não se revestir de receita.” (CARF – 4ª Câmara – 3ª Turma Ordinária – 3ª Seção – Acórdão nº 3403-00.707 – Rel. Winderley Morais Pereira – j. 28.10.2010)

Esse, aliás, foi o entendimento recentemente sufragado pelo Egrégio Supremo Tribunal Federal, em sessão Plenária de 22 de maio de 2013, ao julgar o RE nº 606.107/RS, de Relatoria da Ministra Rosa Webber, que em procedimento submetido à repercussão geral houve por bem em reconhecer a inconstitucionalidade da incidência da tributação pelo PIS e pela COFINS, sobre os valores oriundos da transferência de créditos de ICMS (publicado no Informativo Semanal do STF de nº 707).

Em face do julgamento proferido pelo STF, acabam sendo sepultadas as discussões que a respeito poderiam remanescer sobre a temática, sendo que nos termos do art. 62-A, do RI-CARF, cabe a essa Turma julgadora aplicar o referido entendimento, como, inclusive, já vem decidindo esse Colegiado:

“Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/04/2007 a 31/01/2008, 01/03/2008 a 31/05/2008, 01/07/2008 a 31/07/2008

CESSÃO DE CRÉDITOS DO ICMS. TRIBUTAÇÃO.

É inconstitucional a incidência da contribuição para PIS e Cofins não cumulativas sobre os valores recebidos por empresa exportadora em razão da transferência a terceiros de créditos de ICMS (Recurso Extraordinário n.º 606.107/RS, sessão de 22/5/2013). Aplicação do art. 62-A do RI- CARF.” (CARF – 2ª Câmara – 2ª TO – 3ª Seção - Acórdão nº 3202-000.779 – Rel. Conselheiro Charles Mayer de Castro Souza – j. 25.06.2013)

Cabe ainda mencionar que, não fosse pelo entendimento pacificado sobre a matéria, ainda caberia, segundo entendo, a aplicação retroativa do preceito contido nos arts. 7º, 8º e 9º da Medida Provisória 451, de 15 de dezembro de 2008, pois que, embora vigente para períodos a partir de janeiro de 2009, tenho que essa normatização aplica-se a atos ou fatos pretéritos, não definitivamente julgados (como é o caso em curso), pois que deixou de considerar os valores provenientes da transferência onerosa de créditos de ICMS como de

exclusão obrigatória na base de cálculo das contribuições ao PIS e à COFINS, e, portanto, se lhe aplica o preceito da alínea “b”, do inciso II, do art. 106, do CTN.

Assim sendo, por todos os ângulos que se aprecia a questão, concluo que os valores glosados pela Administração, provenientes da cessão onerosa de crédito de ICMS acumulados pela Recorrente em sua conta gráfica em virtude das operações de exportações que realizou, não se configuram como receita, e, portanto, merece guarida o pleito do contribuinte.

Ante ao exposto, voto no sentido de **dar provimento** ao Recurso Voluntário para afastar a glosa dos créditos decorrentes da inclusão dos valores das cessões onerosas de créditos de ICMS nas bases de cálculo da contribuição em análise.

(assinado digitalmente)

João Carlos Cassuli Junior - Relator