



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

Processo nº 11080.001426/2005-77
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3802-001.868 – 2ª Turma Especial
Sessão de 23 de julho de 2013
Matéria COFINS NÃO-CUMULATIVA
Recorrente BRASLUMBER IND. DE MOLDURAS LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/12/2005 a 31/12/2005

CESSÃO DE CRÉDITOS DE ICMS. NÃO INCIDÊNCIA.

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

RECUPERAÇÃO DE CUSTOS E DESPESAS. NÃO INCIDÊNCIA.

Os ingressos que a pessoa jurídica perceba a título de efetiva recuperação de custos e despesas não constituem receita para fins de tributação por meio da COFINS, notadamente por significarem mero estorno daqueles dispêndios anteriormente incorridos e não, como seria indispensável, aquisição de direito novo.

RECURSO VOLUNTÁRIO PROVIDO.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 2ª Turma Especial da Terceira Seção de Julgamento, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso, nos termos do relatório e votos que integram o presente julgado.

(assinado digitalmente)

Regis Xavier Holanda

Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Regis Xavier Holanda, Francisco José Barroso Rios, Paulo Sérgio Celani, Bruno Maurício Macedo Curi e Cláudio Augusto Gonçalves Pereira. Ausente o Conselheiro Solon Sehn.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto por Braslumber Ind. de Molduras Ltda. contra Acórdão nº 10-20.345, de 17 de julho de 2009 (fls. 136 a 137), proferido pela 2ª Turma da DRJ/Porto Alegre-RS, que manteve o indeferimento parcial (R\$ 180.673,91) do direito creditório pleiteado relativo ao saldo credor de COFINS não-cumulativa vinculado a receitas de exportação.

Por bem descrever os fatos, adoto o relatório integrante da decisão recorrida que transcrevo a seguir:

Trata-se de manifestação de inconformidade contra indeferimento parcial de pedido de ressarcimento/compensação, relativo ao saldo credor de COFINS não cumulativa. O interessado discorda da glosa parcial, oriunda do não oferecimento à tributação das receitas decorrentes de transferências de créditos do ICMS a terceiros e de recuperação de despesas.

Alega que os créditos de ICMS, transferidos a seus fornecedores para o pagamento de matérias primas adquiridas, se tratariam de um complexo benefício fiscal, visando o incremento das exportações brasileiras, o que não seria sinônimo de faturamento da empresa. Acrescenta que o crédito de ICMS acumulado, por não lhe ser disponibilizado financeiramente, “transmuda-se” em um ativo de natureza financeira, não podendo ser configurado como receita. Sustenta, ainda, que a tributação dos referidos créditos como receita, ofenderia a imunidade conferida pelo artigo 149 da Constituição Federal às receitas decorrentes de exportações. Para embasar sua argumentação, cita e transcreve doutrina e jurisprudência.

Quanto à inclusão das receitas decorrentes de recuperação de despesas na base de cálculo das contribuições, alega que tais valores não constituiriam sua receita, pois seriam valores retificadores de custo, motivo pelo qual não haveria lógica no seu oferecimento à tributação. Novamente cita doutrina e jurisprudência que lhe julga ser favorável.

Ao final, requer a acolhida dos argumentos declinados em sua manifestação para que sejam homologadas na íntegra as Declarações de Compensação objeto do presente processo.

A DRJ não acolheu as alegações do contribuinte e manteve o indeferimento parcial do direito creditório pleiteado em acórdão com a seguinte ementa:

BASE DE CÁLCULO. TRANSFERÊNCIAS DE CRÉDITOS DE ICMS. RECUPERAÇÃO DE DESPESAS.

As receitas decorrentes de recuperação de despesas não podem ser excluídas da base de cálculo das contribuições PIS/Cofins, por falta de previsão legal.

Da mesma forma, 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.

Cientificado do referido acórdão em 14 de janeiro de 2010 (fl. 150), o interessado apresentou recurso voluntário em 12 de fevereiro de 2010 (fls. 151 a 173) pleiteando a reforma do *decisum* e reafirmando seus argumentos apresentados à DRJ.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Regis Xavier Holanda, Relator

Da admissibilidade

Por conter matéria de competência deste Colegiado e estando o crédito em litígio (R\$ 180.673,91) dentro do seu limite de alçada, e presentes os demais requisitos de admissibilidade, conheço do Recurso Voluntário tempestivamente interposto pelo contribuinte.

Da base de cálculo da COFINS. Da cessão de crédito de ICMS

A questão que se apresenta diz respeito à inclusão, ou não, da cessão de direitos de ICMS na base de cálculo da COFINS (apurada pelo regime não-cumulativo).

A Lei nº 10.833, de 2003, traz atualmente as seguintes disposições de interesse:

Art. 1º A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, com a incidência não-cumulativa, tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo, o total das receitas compreende a receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica.

§ 2º A base de cálculo da contribuição é o valor do faturamento, conforme definido no caput.

§ 3º Não integram a base de cálculo a que se refere este artigo as receitas:

I - isentas ou não alcançadas pela incidência da contribuição ou sujeitas à alíquota 0 (zero);

II - não-operacionais, decorrentes da venda de ativo permanente;

III - auferidas pela pessoa jurídica revendedora, na revenda de mercadorias em relação às quais a contribuição seja exigida da empresa vendedora, na condição de substituta tributária;

~~IV - de venda dos produtos de que tratam as Leis nºs 9.990, de 21 de julho de 2000, 10.147, de 21 de dezembro de 2000, 10.485, de 3 de julho de 2002, e 10.560, de 13 de novembro de 2002, ou quaisquer outras submetidas à incidência monofásica da contribuição;~~

~~IV - de venda de álcool para fins carburantes; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004) (Vide Medida Provisória nº 413, de 2008) (Revogado pela Lei nº 11.727, de 2008)~~

V - referentes a:

a) vendas canceladas e aos descontos incondicionais concedidos;

b) reversões de provisões e recuperações de créditos baixados como perda que não representem ingresso de novas receitas, o resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido e os lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição que tenham sido computados como receita.

~~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. (Incluído pela Medida Provisória nº 451, de 2008).~~

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. (Incluído pela Lei nº 11.945, de 2009). Negritei.

Em que pese a referência - hoje expressa - à exclusão da base de cálculo da parcela ínsita à transferência onerosa de créditos de ICMS originados de operação de exportação (art. 1º, §3º, VI, da Lei nº 10.833/2003), estabeleceu-se uma celeuma acerca da exclusão ou não dessa parcela em relação a períodos anteriores à Medida Provisória nº 451, de 2008 - norma que incluiu o presente dispositivo, forte no argumento de que tal transferência de créditos de ICMS não se caracterizaria como receita da pessoa jurídica.

A matéria já foi objeto de estudo pela E. Câmara Superior de Recursos Fiscais que, ao analisar o tema, proferiu a seguinte decisão:

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA
SEGURIDADE SOCIAL COFINS*

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

CESSÃO DE CRÉDITOS DE ICMS. NÃO INCIDÊNCIA.

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

(CSRF, Acórdão nº 02-03.783, 2ª Turma, Processo nº 13005.000684/2005-64 Recurso nº 202-137.936, Sessão de 11 de fevereiro de 2009).

Trilhando essa mesma linha, cito o acórdão 3202-000.500, de 22 de maio de 2012 (3ª Seção, 2ª Câmara, 2ª Turma Ordinária, relator Gilberto de Castro Moreira Junior), que, a par de referenciar a supracitada decisão da CSRF, cita também excerto do voto do Conselheiro Winderley Moraes Pereira (acórdão 3403-00.708), que, ao meu ver, bem elucida a matéria:

“A operação de transferência dos créditos ocorre normalmente com um repasse em valores ou mercadorias das empresas receptoras dos créditos às empresas cedentes. Entendo serem os valores recebidos em razão das transferências destes créditos de ICMS, operações de alteração patrimonial, visto que, os créditos não utilizados se constituem em direitos da empresa.

Ao ceder os créditos, o valor recebido substitui no patrimônio, o valor ocupado anteriormente pelos créditos a serem recuperados que foram objeto da transferência.

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

.....”

Tendo semelhante linha de raciocínio, vale a pena ainda destacarmos o acórdão 3101-01.147, de 26 de junho de 2012, Conselheiro Tarásio Campelo Borges:

*COFINS. REGIME NÃO-CUMULATIVO. BASE DE CÁLCULO.
RECEITA. REALIZAÇÃO DE CRÉDITO DO ICMS.*

No regime da não-cumulatividade, a base de cálculo da contribuição é o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica. A realização dos créditos do ICMS, por qualquer uma das formas permitidas na legislação do imposto, não constitui receita.

Aqui é adotado como fundamento trechos da Decisão SRRF/3ªRF/Disit nº 47, de 11 de dezembro de 1998, abaixo transcritos:

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Ementa: RECUPERAÇÃO DE CRÉDITO DO ICMS. INCIDÊNCIA.

O recebimento, em forma de créditos do ICMS, de direitos decorrentes de transações realizadas e escrituradas pela empresa, e a recuperação de créditos do ICMS, mediante qualquer das modalidades previstas na legislação específica, não constituem fato gerador para a Contribuição para o PIS/PASEP.

Dispositivos Legais: Artigos 2º e 3º da Lei 9.718, de 27 de novembro de 1998.

(...)

FUNDAMENTOS LEGAIS

A princípio, cumpre observar que, conforme dispõe o 3º do artigo 231 do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 1.041, de 11/1/94 RIR/ 94, os impostos não-cumulativos, recuperáveis mediante créditos na escrita fiscal, não integram o custo das mercadorias revendidas e das matérias-primas utilizadas na produção.

Nesse sentido, sendo o ICMS não-cumulativo, os valores pagos na aquisição de matérias primas e mercadorias não integram o respectivo custo, constituem crédito compensável com o que for devido na saída subsequente. Entretanto, ocorrendo a hipótese de não incidência na saída subsequente com manutenção do direito ao crédito, caso das operações e prestações que destinem ao exterior mercadorias, inclusive produtos primários e produtos industrializados, fica inviabilizada a compensação pela sistemática usual, restando à empresa adotar as formas alternativas de recuperação do crédito disciplinadas pelo artigo 69 do Regulamento do ICMS.

Mister se faz ressaltar que a recuperação de créditos do ICMS, escriturados em conta patrimonial representativa de direitos a recuperar, mediante qualquer das modalidades previstas na legislação de regência, constitui fato administrativo permutativo, uma vez que apenas modifica a composição dos bens e direitos integrados ao patrimônio, não altera a situação líquida da empresa. Da mesma forma, não altera o patrimônio líquido, o recebimento, em forma de créditos do ICMS, de direitos decorrentes de transações realizadas pela empresa, devidamente contabilizadas e computadas no resultado do exercício, por tratar-se de fato administrativo permutativo.

No mesmo sentido:

CESSÃO DE CRÉDITOS DE ICMS. NÃO INCIDÊNCIA DE PIS.

A contribuição para o PIS não incide sobre a cessão de créditos de ICMS, por se tratar, esta operação, de mera mutação patrimonial, que não representa obtenção de receita.

(Processo nº 13052.000125/2003-27, acórdão nº 202-18.714, de 12 de fevereiro de 2008 – unânime, 2º Conselho de Contribuintes, 2ª Câmara, relator Antonio Zomer).

PIS/PASEP NÃO-CUMULATIVO. BASE DE CÁLCULO. CESSÃO DE CRÉDITOS DO ICMS. NÃO INCLUSÃO.

Não compõe o faturamento ou receita bruta, para fins de tributação do Pis/Pasep, o valor do crédito de ICMS transferido a terceiros, cuja natureza jurídica é a de crédito escritural do imposto Estadual.

(proc. nº 11065.004719/2004-13, acórdão 3801-01.042, de 20 de março de 2012 - unânime neste ponto, 3ª Seção, 1ª Turma Especial, relator José Luiz Bordignon)

Colocando uma pá de cal nos debates, a matéria em epígrafe foi objeto de recente decisão do STF referente ao RE 606.107, julgado em 22 de maio de 2013 em regime de repercussão geral, consoante informe abaixo transcrito¹:

“Plenário: PIS e Cofins não incidem sobre transferência de créditos de ICMS de exportadores

O Supremo Tribunal Federal (STF) negou provimento a um recurso da União em que se discutia a incidência de contribuições sociais sobre créditos de Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) obtidos por empresas exportadoras. No caso em discussão no Recurso Extraordinário (RE) 606107, uma empresa do setor calçadista questionava a cobrança da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) e do Programa de Integração Social (PIS) sobre créditos de ICMS transferidos a terceiros, oriundos de operações de exportação.

No RE, que teve repercussão geral reconhecida pelo Plenário Virtual do STF, a União alegou, em síntese, que os valores obtidos por meio da transferência dos referidos créditos de ICMS a terceiros constituem receita da empresa. Esta receita não estaria abrangida pela imunidade tributária conferida às exportações, não havendo norma excluindo tais receitas da incidência do PIS/Cofins. Já segundo o argumento do contribuinte, trata-se de valor que decorre de operações visando à exportação, constituindo-se apenas em uma das modalidades de aproveitamento dos créditos de ICMS, utilizada por aquelas empresas que não possuem operações domésticas em volume suficiente para o uso de tais créditos, sendo que as demais não são sujeitas à tributação.

Relatora

Segundo o voto da relatora do RE, ministra Rosa Weber, que negou provimento ao recurso, trata-se no caso de empresa exportadora que não tinha como fazer o aproveitamento próprio dos créditos, possibilidade que lhe é assegurada pela Constituição Federal. “A Constituição Federal imuniza as operações de exportação e assegura o aproveitamento do imposto cobrado nas operações anteriores”, afirmou em seu voto.

¹ <http://www.stf.jus.br/portal/cms/verJulgamentoDetalhe.asp?idConteudo=239174>. Acesso em 18 de junho de 2013.

A finalidade da regra, disse a ministra, não seria evitar a incidência cumulativa do imposto, mas incentivar as exportações, desonerando por completo as operações nacionais, e permitindo que as empresas brasileiras exportem produtos, e não tributos. “Não desonerar o PIS e a Cofins dos créditos cedidos a terceiros, seria vilipendiar o artigo 155, parágrafo 2º, inciso X, da Constituição Federal. Se estaria obstaculizando o aproveitamento do imposto cobrado nas operações anteriores”, afirmou.

A ministra também entendeu que os valores obtidos com a transferência dos créditos de ICMS a terceiros não constitui receita tributável, pois é mera recuperação do ônus econômico advindo da incidência do ICMS sobre suas operações, tratando-se de uma recuperação de custo ou despesa tributária. Em seu voto, também foi refutado o argumento da União segundo o qual seria necessária a existência de norma tributária para afastar a incidência do PIS/Cofins sobre os créditos de ICMS em questão.

A posição da ministra foi acompanhada pelos demais ministros da Corte, vencido o ministro Dias Toffoli, para quem a cessão dos créditos de ICMS a terceiros constitui operação interna, não havendo na Constituição Federal vedação para a incidência do PIS/Cofins.” Sublinhei.

Dessa forma, forte nesses fundamentos, filio-me à tese de que a cessão de créditos do ICMS não constitui receita tributável e, portanto, o seu valor não pode integrar a base de cálculo do PIS e da Cofins.

Da base de cálculo da COFINS. Da recuperação de despesas.

Outra questão que se apresenta diz respeito à inclusão, ou não, da recuperação de despesas na base de cálculo da COFINS (apurada pelo regime não-cumulativo).

Sobre esse assunto, trago à baila o acórdão nº 3403-00.912 assim ementado:

***COFINS. RECUPERAÇÃO DE CUSTOS E DESPESAS.
HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA. NÃO-CARACTERIZAÇÃO.***

Os ingressos que a pessoa jurídica perceba a título de efetiva recuperação de custos e despesas não constituem receita para fins de tributação por meio da COFINS, notadamente por significarem mero estorno daqueles dispêndios anteriormente incorridos e não, como seria indispensável, aquisição de direito novo.

(proc. nº 11080.011707/2007-08, acórdão 3403-00.912, de 8 de abril de 2011 - unânime neste ponto, 3ª Seção, 4ª Câmara, 3ª Turma Ordinária, relator Conselheiro Marcos Tranchesi Ortiz)

Do voto condutor desse aresto, extraio as seguintes passagens de interesse à presente questão:

“Nota fundamental à caracterização de receita é a de se tratar de riqueza nova, consistente seja no acréscimo de novos direitos ao patrimônio do sujeito, seja na valorização de direitos nele já previamente existentes. Este aspecto do conceito,

todavia, não está presente nas situações em que a pessoa jurídica se limita a obter o reembolso de custos ou despesas previamente incorridos.

Por todos, leia-se em José Antonio Minatel:

“(...) tratando-se de despesa ou custo anteriormente suportado, sua recuperação econômica em qualquer período posterior, enquanto suficiente para neutralizar a anterior diminuição patrimonial, não ostenta qualidade para ser rotulada de receita, pela ausência do requisito da contraprestação por atividade ou negócio jurídico (materialidade), além de faltar o atributo da disponibilidade de riqueza nova.

(...) parece evidente que o valor recebido a título de reembolso equivale a um estorno de despesa anteriormente registrado, por se caracterizar em simples recomposição de valor patrimonial, não reunido qualquer dos atributos que permita aproximar o reembolso de despesa ao conceito de receita.” (Conteúdo do conceito de receita e regime jurídico para sua tributação. São Paulo: MP Editora, p. 218/219)

A redução do crédito pretendido em ressarcimento não deve prevalecer, portanto, no que decorra da inclusão, na base de cálculo do tributo, de valores pertinentes à recuperação de custos ou despesas.”

Dessa forma, forte nesses fundamentos, entendo que os ingressos relacionados à efetiva recuperação de despesas não se qualificam como receita tributável e, portanto, não devem integrar a base de cálculo do PIS e da COFINS.

Da conclusão

Ante o exposto, voto por **DAR PROVIMENTO** ao presente recurso voluntário.

Sala das Sessões, em 23 de julho de 2013

(assinado digitalmente)

Regis Xavier Holanda