



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

Processo nº 13005.000510/2005-00
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3801-001.858 – 1ª Turma Especial
Sessão de 25 de abril de 2013
Matéria Auto de Infração
Recorrente CALÇADOS REIFER LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Data do fato gerador: 05/09/2003

BASE DE CÁLCULO DA CONTRIBUIÇÃO PIS. CESSÃO DE CRÉDITO DE ICMS

As cessões de créditos de ICMS não têm natureza jurídica de receita, por isso não integram a base de cálculo da contribuição,

Recurso Voluntário Provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso no sentido de cancelar o lançamento, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.

Os Conselheiros José Luiz Feistauer de Oliveira e Marcos Antonio Borges votaram pelas conclusões.

Fez sustentação oral, pela recorrente, o Dr. Pablo Eduardo Camusso, OAB/RS 51.738.

(assinado digitalmente)

Flavio de Castro Pontes - Presidente.

(assinado digitalmente)

Sidney Eduardo Stahl, - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Flavio de Castro Pontes, Presidente, Marcos Antonio Borges, Jose Luiz Feistauer de Oliveira, , Paulo Antonio

Caliendo Velloso da Silveira, Maria Ines Caldeira Pereira da Silva Murgel e eu, Sidney Eduardo Stahl

CÓPIA

Relatório

Trata-se de auto de infração de Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF), fls. 03/05, referente à primeira semana de setembro de 2003, em virtude do entendimento de que houve uma compensação indevida de créditos de PIS com débitos de IRRF, no valor de R\$32.391,73, realizada em pedido de compensação no qual o contribuinte não inclui como receitas tributáveis pelo PIS os valores auferidos com a cessão de créditos de ICMS (processo 13052.000167/2003-68).

Apresentada impugnação a Recorrente alegou que:

a) as operações de transferência de créditos de ICMS não implicam em receita para a Impugnante;

*b) se de receita se tratasse (o que se admite unicamente para fins de argumentação), ela seria qualificada como **receita de exportação**, estando isenta e imune à incidência das contribuições ao PIS e COFINS,*

c) é inconstitucional e ilegal o art. 3º da Lei n.º 9.718/98, não podendo ser ampliado o conceito de faturamento para "toda e qualquer receita";

d) a teor do art. 146 do CTN, é vedado ao fisco modificar o critério jurídico adotado no lançamento anterior;

e) o inciso XIII, do parágrafo único, do artigo 29, da Lei n. 9.784/99 veda expressamente a "aplicação retroativa de nova interpretação"; e f) uma vez homologado o crédito tributário resta definitivamente extinto o direito de a Fazenda efetuar o lançamento, exceto nas hipóteses previstas no art. 149 CTN, o que não é o caso.

A DRJ de Florianópolis julgou improcedente o Recurso com base na seguinte ementa:

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Data do fato gerador: 05/09/2003

Ementa: INCONSTITUCIONALIDADE

A apreciação de argumentações que se refiram à inobservância ou afronta a princípios constitucionais, ou de alegações de existência de inconstitucionalidades ou ilegalidades, essas contidas em leis, normas ou atos, está deferida ao Poder Judiciário, por força do texto constitucional.

NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO

Se o auto de infração possui todos os requisitos necessários a sua formalização, estabelecidos pelo art. 10 do Decreto nº 70.235, de 1972, e se não forem verificados os casos taxativos enumerados no art. 59 do mesmo decreto, não é nulo o lançamento de ofício.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Data do fato gerador: 05/09/2003

Ementa: MUDANÇA DE CRITÉRIO JURÍDICO.

A mudança de critério jurídico ocorre quando o lançamento original é alterado, com base nos mesmos fatos, mas com fundamentação diversa.

COMPENSAÇÃO. LIQUIDEZ E CERTEZA DO CRÉDITO. EXIGÊNCIA LEGAL A compensação, hipótese de extinção do crédito tributário, só poderá ser efetivada se os créditos do contribuinte em relação A. Fazenda Pública se revestirem dos atributos de liquidez e certeza, o que, no caso da autuada, não ocorreu de forma integral.

Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte – IRRF

Data do fato gerador: 05/09/2003

Ementa: COMPENSAÇÃO DE DÉBITOS DE IRRF COM CRÉDITOS DE PIS. BASE DE CÁLCULO DO PIS. CESSÃO DE CRÉDITOS DE ICMS A TERCEIROS

Mostra-se indevida a compensação de valores credores de PIS, se na base de cálculo daquela contribuição não foram incluídos valores resultantes da cessão de créditos de ICMS a terceiros.

AUTO DE INFRAÇÃO. CONSEQUÊNCIAS LEGAIS

O montante do imposto consignado em auto de infração deve ser exigido com multa e demais consectários previstos na legislação de regência.

Lançamento Procedente

Inconformada a Recorrente apresenta o presente recurso voluntário apresentando os mesmos argumentos apontados em sua impugnação,

É o que importa relatar,

Voto

Conselheiro Sidney Eduardo Stahl,

O recurso é tempestivo e reúne os demais pressupostos de admissibilidade, razão pela qual dele se conhece.

Conforme visto a matéria em discussão é se os valores cedidos de ICMS constituem ou não receita tributável pelo PIS.

Para o deslinde da presente contenda, necessário se faz compreender as disposições do art. 1º da Lei nº 10.833, de 2003, onde se encontra os contornos do que seria a receita tributável. Neste dispositivo legal está estabelecido que a matéria a ser tributada é a “receita auferida pela pessoa jurídica”, independentemente de sua denominação ou classificação contábil. Portanto, o elemento delimitador da matéria é a condição de “Receita”.

Em vista disso, conhecer a natureza jurídica da “cessão de créditos de ICMS a terceiros” e, desse modo, seu regime jurídico, é condição para caracterizá-la como receita ou não, na acepção do art. 1º da Lei nº 10.833/2003, para fins de tributação da Cofins.

Desse modo, há de se questionar se a cessão de créditos a terceiros é uma receita ou se é tão somente um ingresso de recursos que teve origem na recuperação de custo por pagamento de tributo embutido no preço do insumo adquirido.

De plano, considere-se que o crédito do ICMS, em sua origem, é um incentivo fiscal concedido pelo legislador no sentido de eliminá-lo na formação do preço da mercadoria exportada, desonerando-o em relação às compras de insumos utilizados em produtos efetivamente exportados, como forma de incentivar às vendas da produção nacional ao exterior. Com esta sistemática, o legislador permitiu a utilização de um crédito mesmo que não haja débito a ser compensado, uma vez que a saída para o exterior não é tributada.

Deve-se ter em mente que o estudo dos fatos jurídicos deve ser norteado pelas normas jurídicas e, a partir de então, estabelecer sua natureza. No caso em comento, é indubitável que se trata de saldo credor escritural de ICMS, sendo esta a sua natureza, cujo regime jurídico a reger sua utilização é àquele disposto na Lei Complementar nº 87/96 e às diversas leis estaduais que tratam do referido imposto.

Lei Complementar nº 87, de 13 /09 /1996:

Art. 24. A legislação tributária estadual disporá sobre o período de apuração do imposto. As obrigações consideram-se vencidas na data em que termina o período de apuração e são liquidadas por compensação ou mediante pagamento em dinheiro como disposto neste artigo:

I - as obrigações consideram-se liquidadas por compensação até o montante dos créditos escriturados no mesmo período mais o saldo credor de período ou períodos anteriores, se for o caso;

II - se o montante dos débitos do período superar o dos créditos, a diferença será liquidada dentro do prazo fixado pelo Estado;

III - se o montante dos créditos superar os dos débitos, a diferença será transportada para o período seguinte.

Art. 25. Para efeito de aplicação do art. 24, os débitos e créditos devem ser apurados em cada estabelecimento do sujeito passivo. Para este mesmo efeito, a lei estadual poderá determinar que se leve em conta o conjunto dos débitos e créditos de todos os estabelecimentos do sujeito passivo no Estado.

§ 1º Saldos credores acumulados a partir da data de publicação desta Lei Complementar por estabelecimentos que realizem operações e prestações de que tratam o inciso II do art. 3º e seu parágrafo único podem ser, na proporção que estas saídas representem do total das saídas realizadas pelo estabelecimento:

I - imputados pelo sujeito passivo a qualquer estabelecimento seu no Estado;

II - havendo saldo remanescente, transferidos pelo sujeito passivo a outros contribuintes do mesmo Estado, mediante a emissão pela autoridade competente de documento que reconheça o crédito.

§ 2º Lei estadual poderá, nos demais casos de saldos credores acumulados a partir da vigência desta Lei Complementar, prevenir que:

I - sejam imputados pelo sujeito passivo a qualquer estabelecimento seu no Estado;

II - sejam transferidos, nas condições que definir, a outros contribuintes do mesmo Estado.

O fato é que o crédito acumulado de ICMS gerado por um contribuinte, na compreensão do artigo 1º da Lei nº 10.833/2003, não é receita e nem pode ser a ela equiparado, pois possui natureza jurídica diversa.

Esse entendimento foi brilhantemente apresentado pelo Conselheiro Flávio de Castro Pontes no Acórdão 3801-00.439, assim expresso:

É certo que no presente caso o acúmulo de créditos de ICMS tem origem nas exportações de produtos, urna vez que, nos termos do art. 155, §2º, X, "a" da Constituição Federal, o ICMS não incidirá sobre operações que destinem mercadorias para o exterior, assegurada a manutenção e o aproveitamento do montante do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores.

Outrossim, a legislação estadual, em conformidade com a Lei Complementar 87/96, permite que as empresas exportadoras transfiram seus saldos credores acumulados a outros contribuintes do mesmo Estado, mediante procedimento administrativo específico. Frise-se que caso não existisse a possibilidade da cessão do crédito de ICMS acumulado na exportação, em grande parte dos casos, a imunidade estaria desvirtuada.

No caso em tela assiste razão à interessada. A cessão de créditos de ICMS não tem natureza de receita, visto que há mera mutação patrimonial, porquanto não há lançamentos a serem feitos nas contas de resultado. A própria autoridade fiscal, que efetivou a glosa, admitiu que as operações não transitaram pelas contas de resultado, tendo ocorrida sua realização em lançamentos de recebimentos de disponibilidades (caixa/bancos) ou quitação de fornecedores, conforme informação fiscal de fls. 12 a 16, Além disso, a cessão de créditos foi pelo valor nominal, portanto não existiu um ágio que poderia resultar em um acréscimo patrimonial. Nessas operações, em regra, Ocorre um deságio, posto que sempre há dívidas quanto ao fato do crédito cedido ser líquido e certo. De modo que a aludida operação não tem a essência de receita, logo não integra a base de cálculo da contribuição.

A propósito da cessão de créditos de ICMS, transcreve-se o entendimento de Hiromi Higuchi, Fábio Hiroshi Higuchi e Celso Hiroyuki Higuchi em Imposto de Renda das empresas: interpretação e prática: atualizado até 10-01-2010, 35' ed. — São Paulo: IR Publicações, 2010, p. 879 e 880:

As empresas exportadoras de mercadorias acumulam vultosos créditos de ICMS que chegam a bilhões de reais em todo o País. Como não conseguem utilizar os créditos, estes são cedidos para outras empresas. O 2º CC decidiu que as cessões onerosas e outras operações semelhantes envolvendo créditos de ICMS, por apresentarem mera mutação patrimonial, não integram a base de cálculo de PIS e COFINS (ac 201-80 856/2007 a 201-80866/2007 no DOU de 2.3-04-08)

As decisões são corretas porque na cessão de crédito de ICMS não há nenhuma receita a ser contabilizada na conta de resultado. A empresa só adquire o crédito de ICMS se a empresa cedente conceder deságio. Se o deságio for de 20%, a empresa debita Caixa em 80% e a despesa de deságio em 20% e credita a conta de Ativo (crédito de ICMS) em 100%. Não há nenhuma receita a ser contabilizada na conta de resultado. Este é o procedimento contábil correto. A contabilização é idêntica à do desconto de duplicatas em que não há receita a ser contabilizada no resultado, A culpa pode ter sido do contabilista que criou receita ilusória na conta de resultado. (grifou-se)

Em casos análogos, a não incidência de contribuição também foi acolhida, de forma unânime, em outros julgados administrativos do antigo Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda:

Assunto; Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - CoFins Período de apuração. 01/02/1999 a 31/07/2003 Ementa.. COFINS BASE DE CÁLCULO. EXCLUSÕES CESSÃO DE CRÉDITOS DE ICMS NÃO INCIDÊNCIA DE COFINS, Não há incidência de Cofins sobre a cessão de créditos de ICMS, por se tratar esta operação de mera mutação patrimonial. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. O regime de cálculo e recolhimento da Cofins por substituição tributária somente se

aplica às hipóteses previstas em lei, o que exclui as operações de venda de óleo combustível. Recurso provido em parte.

(Segundo Conselho de Contribuintes, Primeira Câmara, Acórdão nº201-80786, de 11/1.2/2007)

Assunto. Contribuição para o PIS/Pasep Período de apuração.01/07/2006 a 30/09/2006 PIS 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. (...)

(Segundo Conselho de Contribuintes, Quarta Câmara, Acórdão nº204-03448, de 05/09/2008)

Destarte, a transferência do saldo credor de ICMS acumulado, classificado, em regra, no ativo como tributo recuperável, não modifica esse ativo, há somente uma alteração da classificação contábil, ou seja, esse saldo credor transfere-se para uma outra conta do ativo, portanto essa operação não configura receita.

Nessa direção é a posição da CSRF no acórdão nº 02/03-783 - 2ª Turma, de 11 de fevereiro de 2009, abaixo colacionado:

“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”.

Segue o entendimento da 3ª Turma Especial dessa Seção:

“CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP.

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

(...) 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 provê o retorno à situação patrimonial anterior, não reunindo condições de qualificá-la no conceito de receita.” (Acórdão nº 3803-000.781 – 3ª TE, da Terceira Sessão, em 30.09.2010)

Inclusive essa Turma já julgou nesse sentido, a saber:

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/04/2004 a 30/06/2004

COFINS NÃO-CUMULATIVA. BASE DE CÁLCULO. CESSÃO DE CRÉDITOS DO ICMS. NÃO INCLUSÃO.

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

Processo nº 13005.000510/2005-00
Acórdão n.º **3801-001.858**

S3-TE01
Fl. 171

(...) – (Processo nº 11065.003152/2004-68, Acórdão 3801-01.041)

Nesse sentido voto em julgar procedente o presente Recurso Voluntário,

(assinado digitalmente)

Sidney Eduardo Stahl, - Relator