



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº	13052.000160/2005-16
Recurso nº	138.252 Voluntário
Matéria	COFINS
Acórdão nº	202-18.373
Sessão de	17 de outubro de 2007
Recorrente	INDÚSTRIA DE CALÇADOS BLIP LTDA.
Recorrida	DRJ em Santa Maria - RS

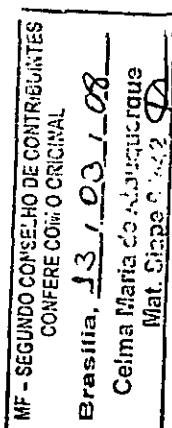
Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/01/2001 a 31/12/2004

Ementa: CRÉDITO PRESUMIDO. ICMS E IPI. INCONSTITUCIONALIDADE DO § 1º DO ART. 3º DA LEI Nº 9.718/98 DECLARADA PELO STF. IMPOSSIBILIDADE DE INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO DA COFINS.

O crédito presumido do ICMS e do IPI são parcelas relacionadas à redução de custos e não à obtenção de receita nova oriunda do exercício da atividade empresarial. Por decisão definitiva proferida pelo STF, deve ser afastada a inclusão na base de cálculo da contribuição ao PIS e da Cofins das parcelas relativas ao crédito presumido do ICMS e do IPI, por não se constituírem em receitas decorrentes da venda de mercadorias, de serviços ou de mercadorias e serviços.

Recurso provido.



Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Yer.../...

...

ACORDAM os Membros da SEGUNDA CÂMARA do SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso.



ANTONIO CARLOS ATULIM

Presidente



NADJA RODRIGUES ROMERO

Relatora

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Maria Cristina Roza da Costa, Gustavo Kelly Alencar, Antonio Zomer, Ivan Allegretti (Suplente), Antônio Lisboa Cardoso e Maria Teresa Martínez López.

Relatório

Contra a contribuinte retomencionada foi lavrado o Auto de Infração de fls. 03/07, com os anexos de fls. 08/16, o Relatório da Ação Fiscal de fls. 18/20 e as planilhas de fls. 21/23, com a exigência da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins, períodos de apuração de janeiro de 2001 a dezembro de 2004, acrescido da multa de ofício de 75% e juros de mora até a data do lançamento.

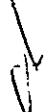
A infração descrita pela fiscalização refere-se à falta ou insuficiência de recolhimento da contribuição, sendo os valores apurados em decorrência da não adição à base de cálculo de valores referentes ao crédito presumido de IPI e à cessão de ICMS para terceiros, verificados livros fiscais e contábeis, além de guias de recolhimento de ICMS, tendo como base legal o art. 1º da LC nº 70, de 1991; os arts. 2º, 3º e 8º da Lei nº 9.718, de 1998; os arts. 2º, inciso II e parágrafo único, 3º, 10, 22 e 51 do Decreto nº 4.524, de 2002; os arts. 1º, 2º, 3º e 5º da Lei nº 10.833, de 2003.

Inconformada com o feito fiscal, a autuada apresentou impugnação às fls. 235/260, na qual traz as seguintes alegações de defesa, resumidas:

“(...)

- o lançamento deve ser cancelado, porquanto os créditos em questão não se constituem em receita, não integrando a base de cálculo da Cofins;
- o auto de infração inclui os créditos de ICMS e créditos presumidos de IPI como integrantes da base de cálculo da Cofins, eis que a empresa estaria utilizando-os para liquidar obrigações diversas (com fornecedores ou com o próprio fisco), sem que ocorresse a saída de recursos de seu Caixa. Transcreve parte do relatório fiscal;
- embora a base de cálculo da contribuição seja composta da totalidade das receitas auferidas, independentemente de sua denominação ou da classificação contábil adotada, não se pode conferir ao conceito de receitas um sentido tão amplo, a ponto de abarcar situações em que a empresa, simplesmente, logra manter recursos em caixa;
- aponta doutrinador que entende que redução de despesa não é receita, e transcreve entendimento do Conselho de Contribuintes;
- os créditos de ICMS e os créditos presumidos de IPI não se configuram em percepção de receitas, sendo que a doutrina adverte que não pode a fiscalização tributária (...) ter como receita qualquer ingresso financeiro ou registro contábil;
- os créditos considerados pelo lançamento são instrumentos através dos quais são restituídos valores de tributos recolhidos em operações anteriores, cuja finalidade é desonerar a aquisição de insumos, retirando de seu preço o custo da tributação;
- trata-se de mecanismo em que o custo efetivo do insumo corresponde ao seu preço deduzido dos tributos recolhidos pelos fornecedores, na

Y.111



medida em que estes últimos são registrados pelo adquirente como créditos e, posteriormente, recuperados, não havendo que se falar em auferimento de receitas, mas em restituição de tributos anteriormente recolhidos, o que é confirmado pela legislação da Cofins;

- refere a aspectos da Lei nº 10.833, de 2003, concluindo que os créditos de Cofins apurados conforme aquela legislação, têm a mesma natureza dos créditos presumidos de IPI e créditos de ICMS, não podendo ser considerados como receitas;
- diz que a legislação que trata do crédito presumido de IPI deixa bastante claro que aquele nada mais é do que ressarcimento do PIS e da Cofins incidentes sobre as aquisições de insumos pelas empresas produtoras e exportadoras;
- refere ao art. 4º da Lei nº 9.363, de 1996, dizendo que em nenhum daqueles casos há a constituição de receita, mas ressarcimento das contribuições (PIS e Cofins) pagas na aquisição de insumos. Registra entendimentos do Poder Judiciário e do Conselho de Contribuintes;
- a propósito dos créditos de ICMS, refere ao art. 20 da LC nº 87, de 1996, apontando as formas pelas quais pode a empresa recuperar o ICMS recolhido nas operações anteriores, que compõem, juntamente com outras parcelas, o preço do insumo;
- não há dúvidas de que este crédito não é receita, mas mera recuperação do tributo recolhido nas operações anteriores, devendo assim também ser considerado o crédito de ICMS utilizado pelas demais formas permitidas pela legislação, especialmente através de sua transferência para outros contribuintes. Refere à solução de consulta;
- tanto os créditos de ICMS quanto os créditos presumidos de IPI, qualquer que seja a forma de seu aproveitamento, serão, sempre, instrumentos para a recuperação dos tributos recolhidos e inseridos no preço dos insumos, e, não, receitas, pelo que não podem integrar a base de cálculo do PIS e da COFINS;
- traça arrazoado a propósito do conceito de receita, falando, também, dos fatos contábeis permutativos e fatos contábeis modificativos. Aponta legislação e posições doutrinárias;
- tanto para o aproveitamento de créditos de ICMS, quanto de créditos presumidos de IPI, um ativo na conta impostos a recuperar é apenas substituído por outro ativo na conta caixa, sem alterar a situação líquida da empresa, não sendo possível inferir de tais situações o recebimento de receitas;
- refere às Leis nºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, apresentando exemplos e concluindo não restar dúvidas de que a transferência de créditos de ICMS ou a utilização de créditos presumidos de IPI não geram qualquer receita, sendo descabido pretender tributar o mero transporte de valores de uma conta do ativo para outra conta também do ativo, sem que ocorra qualquer incremento ou acréscimo no patrimônio da empresa, donde aquilo que não é receita, como os

7.1.01 →

↓

créditos em questão, deve ser excluído da base de cálculo da contribuição;

- refere aos arts. 149, § 2º, inciso I, e 155, § 2º, inciso X, alínea "a", da CF, dizendo que o PIS, a Cofins e o ICMS não devem incidir sobre as exportações. Registra legislação e posicionamento doutrinário a respeito da abrangência da regra de imunidade;
- a interpretação adotada pelo Fisco acaba restringindo, ainda que minimamente, o alcance da aludida regra de imunidade. Registra lição de doutrinador;
- a imunidade tem como finalidade incentivar as exportações através de sua desoneração, permitindo a redução do preço das mercadorias destinadas ao mercado exterior;
- ao pretender a tributação pela Cofins dos créditos de ICMS e créditos presumidos de IPI, o Fisco está indo em sentido contrário à regra da imunidade, onerando as operações, gerando distorções insuperáveis;
- registra entendimentos do TRF 4º/R a propósito da inclusão dos créditos de ICMS na base de cálculo do PIS e da Cofins e do crédito presumido de IPI;
- conclui não ser possível a inclusão na base de cálculo da Cofins, do valor correspondente aos créditos de ICMS ou créditos presumidos de IPI, não tendo ocorrido, no caso concreto, o recolhimento a menor ou o resarcimento a maior de Cofins, pelo que espera seja cancelado integralmente o lançamento.

Ao final requer seja a sua impugnação recebida e acolhida, para o efeito de julgar improcedente o lançamento formalizado, desconstituindo-se o crédito tributário;

(...)

Após a impugnação estão anexados os documentos de fls. 261/272.

A repartição de origem despachou à fl. 273.

Em 17/03/2006 a contribuinte protocolou os documentos que compõem as fls. 274/288."

A DRJ em Santa Maria – RS apreciou as razões postas na peça impugnatória e no que mais dos autos consta, decidindo por meio do voto condutor do Acórdão nº 18-6.067, de 28 de setembro de 2006, assim ementado:

**"Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social
- Cofins**

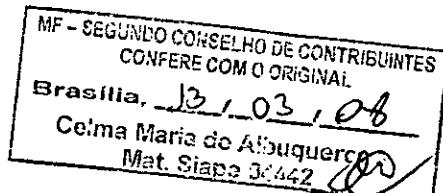
Periodo de apuração: 01/01/2001 a 31/12/2004

COFINS. BASE DE CÁLCULO.

Com fundamento na legislação de regência, a base de cálculo da COFINS foi alargada, adotando-se, então, uma base universal.

Yuri

J



COFINS. ICMS. BENEFÍCIO FISCAL. COMERCIALIZAÇÃO.

Por não estar inserido no rol das exclusões da base de cálculo da COFINS, conforme a legislação de regência, mantém-se a autuação dos valores resultantes de comercialização desse benefício fiscal.

COFINS. BASE DE CÁLCULO. CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI.

O crédito presumido do IPI, uma vez abrangido pelo conceito de receita e não tendo sido expressamente contemplado pelas hipóteses de exclusão e isenção, sujeita-se à incidência da contribuição.

Lançamento Procedente".

Às fls. 307/362 a contribuinte, irresignada com a decisão proferida pela Primeira Instância de Julgamento Administrativo, interpôs recurso a este Segundo Conselho de Contribuintes, no qual traz as mesmas alegações de defesa iniciais e acresce as seguintes razões:

- em preliminar, alega que a decisão recorrida feriu o seu direito à ampla defesa, por isto é nulo;

- a razão da nulidade reside no fato de que, nos §§ 34 e 46 do Capítulo II da Impugnação, a peticionaria alegou improcedência do lançamento, porquanto a pretendida tributação do crédito presumido do IPI e dos créditos de ICMS, sendo gerados nas operações de exportação, implicaria restrição à regra de imunidade. Esse argumento não foi examinado pela decisão recorrida, que simplesmente registrou não caber no procedimento a análise de questões relativas ao ICMS na exportação, pois não representa fundamento para o lançamento;

- também é passível de nulidade, pelas mesmas razões de cerceamento do direito de defesa, a decisão *a quo*, por ter deixado de examinar os documentos acostados aos autos às fls. 274/288. Sucede, todavia, que os documentos referem-se a fatos ocorridos em 09/11/2005, enquanto que a impugnação data de 09/08/2005;

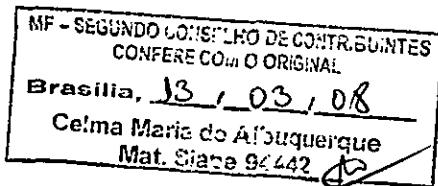
- o fato superveniente legitima a apresentação, mesmo em momento posterior à impugnação, nos termos do art. 16, § 4º, alínea "b", do Decreto nº 70.235/72.

Consta arrolamento de bens e direitos.

É o Relatório.

Walt

J



Voto

Conselheira NADJA RODRIGUES ROMERO, Relatora

O recurso é tempestivo e reúne as demais condições de admissibilidade, portanto, dele conheço.

Segundo o relato, trata o presente de auto de infração com exigência de Contribuição para Financiamento da Seguridade Social - Cofins, nos períodos de apuração de 01/01/2001 a 31/12/2004, relativo à inclusão na base de cálculo da Contribuição do crédito presumido do IPI e a cessão de crédito de ICMS para terceiros.

Inicialmente aprecio a alegação da contribuinte de nulidade da decisão recorrida. Primeiro porque faltou a apreciação dos seus argumentos de defesa constante dos §§ 34 e 46 da peça impugnatória e segundo por que não se pronunciou sobre os documentos acostados aos autos às fls. 274/288, por isto estaria configurada a hipótese de cerceamento do direito de defesa.

Não assiste razão à recorrente quanto a falta de apreciação pela Instância Julgadora *a quo* dos argumentos postos na peça impugnatória de que a tributação do crédito presumido do IPI e dos créditos de ICMS, gerados nas operações de exportação, implicaria restrição à regra de imunidade, vez que a decisão recorrida tratou da questão quando assim se pronunciou: “*enunciado nos arts. 10 e 22, antes transcritos, infere-se que se considera como receita bruta, para fins de determinação da base de cálculo da COFINS, todas as receitas auferidas pela pessoa jurídica, da qual podem ser excluídos os valores legalmente autorizados, sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas.*”

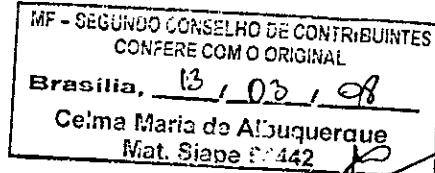
Acrescentou ainda a decisão recorrida que, “*Por fim é de ser fixado que se entende não caber neste procedimento a análise de questões relativas ao ICMS na exportação, eis que esta questão não representou fundamento para o lançamento.*”

Incabível também a argüição de nulidade pelas mesmas razões de cerceamento do direito de defesa, sob o argumento de que a decisão *a quo* teria deixado de examinar os documentos acostados aos autos às fls. 274/288.

De fato, a instância *a quo* rejeitou a apreciação dos documentos referidos, em razão de que o momento oportuno para a contribuinte trazer à colação eventuais elementos que possam infirmar a peça vestibular é a impugnação, precluindo o direito de fazê-lo em outra oportunidade.

Diante do exposto, afasto as preliminares de cerceamento do direito de defesa alegado pela contribuinte, passo então à apreciação do mérito.

Quanto ao mérito, no caso do crédito presumido de ICMS, não cabe a sua inclusão na base de cálculo da Cofins, pois o mesmo configura-se mero registro contábil redutor em conta de custos, não podendo ser tratado como receita para fins de ser tributado pela contribuição, por não se tratar de ingresso de recursos, seja por Regime de Caixa ou por Regime de Competência, uma vez que não houve ingresso de recursos financeiros na empresa e tampouco houve qualquer redução na base de cálculo da Cofins por força do benefício fiscal estadual.



Este é o entendimento da Administração Tributária Federal expresso na Decisão SRRF/3^a RF/Disit nº 47, de 11/12/1998, esclarecedor sobre a natureza dos créditos de ICMS escriturados em razão de aquisição de mercadorias, mantidos e não utilizados na conta gráfica e realizados por uma das modalidades previstas pela legislação do ICMS, inclusive transferência a terceiros. Transcrevo ementa e fundamentos:

"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

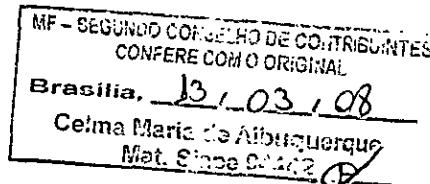
A princípio, cumpre observar que, conforme dispõe o § 3º do artigo 231 do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 1.041, de 11/1/94 - RIR/94, os impostos não-cumulativos, recuperáveis mediante créditos na escrita fiscal, não integram o custo das mercadorias revendidas e das matérias-primas 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 ICMS¹.

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.”

Não existe dúvida de que a realização dos créditos do ICMS, por qualquer uma das formas permitidas na legislação do imposto, não se constitui receita e, portanto, o seu valor não pode integrar a base de cálculo da Cofins a que se referem os arts. 2º e 3º da Lei nº 9.718/98 e o art. 1º da Lei nº 10.637/2002.

¹ Regulamento do ICMS do Estado do Ceará.



No tocante ao crédito do IPI, incluído pela fiscalização na base de cálculo da Cofins, não assiste razão ao lançamento realizado, a legislação que rege a matéria é expressa ao caracterizar o crédito presumido como tendo a natureza jurídica de ressarcimento de tributo, como reza o art. 1º da Lei nº 10.637/2002:

"Art. 1º. A empresa produtora e exportadora de mercadorias nacionais fará jus a crédito presumido do Imposto sobre Produtos industrializados, como ressarcimento das contribuições de que tratam as Leis Complementares nºs de 7 de setembro de 1970, 8, de 3 de dezembro de 1970, e 70, de 30 de dezembro de 1991, incidentes sobre as respectivas aquisições, no mercado interno, de matérias-primas produtos intermediários e material de embalagem, para utilização no processo produtivo."

Ademais, ressarcimento de parcela de tributo anteriormente pago, não é passível de ser considerado como receita, unicamente porque se trata de parcela de tributo que compôs o custo dos insumos adquiridos, mesmo que de forma presumida, o qual deixou de ser devido por força de lei. Deixando de ser devido o tributo anteriormente pago, via preço, entendo não poder tal parcela receber o tratamento de componente da base de cálculo das mesmas contribuições nas quais teve origem.

O Supremo Tribunal Federal, ao proferir julgamento definitivo, pertinente ao alargamento da base de cálculo da contribuição para o PIS e da Cofins pela Lei nº 9.718/98, solucionou definitivamente o litígio entre o Fisco e o contribuinte.

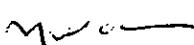
O RE 390840/MG, apreciado na sessão plenária do Supremo Tribunal Federal de 09/11/2005, relatado pelo Ministro Marco Aurélio, foi julgado e decidido consoante a seguinte ementa, nesse quesito:

**"CONTRIBUIÇÃO SOCIAL - PIS - RECEITA BRUTA - NOÇÃO -
INCONSTITUCIONALIDADE DO § 1º DO ARTIGO 3º DA LEI N° 9.718/98.**

A jurisprudência do Supremo, ante a redação do artigo 195 da Carta Federal anterior à Emenda Constitucional nº 20/98, consolidou-se no sentido de tomar as expressões receita bruta e faturamento como sinônimas, jungindo-as à venda de mercadorias, de serviços ou de mercadorias e serviços. É inconstitucional o § 1º do artigo 3º da Lei nº 9.718/98, no que ampliou o conceito de receita bruta para envolver a totalidade das receitas auferidas por pessoas jurídicas, independentemente da atividade por elas desenvolvida e da classificação contábil adotada."

Assim, oriento meu voto no sentido de dar provimento ao recurso para excluir da base de cálculo da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social as parcelas relativas ao crédito presumido de ICMS e ao crédito presumido de IPI.

Sala das Sessões, em 17 de outubro de 2007.


NADJA RODRIGUES ROMERO