

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

Processo nº 13052.000193/2005-58
Recurso nº 270.255 Voluntário
Acórdão nº 3201-00.563 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 27 de outubro de 2010
Matéria PIS/PASEP
Recorrente JÚLIA INDÚSTRIA DE CALÇADOS LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2000 a 31/01/2004

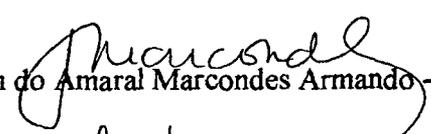
BASE DE CÁLCULO. CRÉDITOS DE ICMS. RESSARCIMENTO DE CRÉDITOS PRESUMIDOS DE IPI.

A cessão de créditos de ICMS e os créditos presumidos de IPI ressarcidos são parcelas relacionadas à redução de custo, logo, não são considerados parcelas de receita, portanto, não devem ser incluídas na base de cálculo de PIS/PASEP.

RECURSO VOLUNTÁRIO PROVIDO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, : por unanimidade de votos, dar provimento ao recurso voluntário, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.


Judith do Amaral Marcondes Armando - Presidente.


Mércia Helena Trajano D'Amorim - Relator.

FORMALIZADO EM: 15 de dezembro de 2010

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Judith do Amaral Marcondes Armando, Luciano Lopes de Almeida Moraes, Mércia Helena Trajano D'Amorim, Marcelo Ribeiro Nogueira, Luis Eduardo Garrossino Barbieri e Daniel Mariz Gudino.



Relatório

O interessado acima identificado recorre a este Conselho, de decisão proferida pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Santa Maria/RS.

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

A contribuinte supra identificada foi autuada por ter a fiscalização apontado falta/insuficiência de recolhimento da contribuição para o Programa de Integração Social – PIS/Pasep, apurado no regime cumulativo no período de 01/01/2000 a 30/11/2002 e no regime não-cumulativo no período de 01/09/2003 a 27/05/2004.

De acordo com o Relatório da Ação Fiscal, cuja cópia se encontra às fls. 18 a 35, a contribuinte deixou de tributar o PIS/Pasep e a Contribuição ao Financiamento da Seguridade Social – Cofins sobre as receitas oriundas de transferências de créditos de ICMS para outras pessoas jurídicas e sobre receitas oriundas de ressarcimento de crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI.

Foi ainda exigido o crédito de PIS/Pasep decorrente da apuração não-cumulativa, considerado ressarcido indevidamente, em virtude da glosa de créditos calculados sobre serviços de industrialização por encomenda, além das omissões de receitas oriundas de transferências de créditos de ICMS para outras pessoas jurídicas e de receitas decorrentes de ressarcimento de crédito presumido de IPI.

Da autuação resultou a exigência do PIS/Pasep no valor de R\$ 55.855,70, acrescida da multa de ofício de 75% e dos juros de mora.

Houve a apresentação de impugnação, conforme consta às fls. 360 a 370, cujos argumentos de defesa podem ser assim resumidos:

- A Constituição Federal de 1988 (CF) estabeleceu em seu art. 153, § 3º, inciso IV, que o IPI não incidirá sobre produtos industrializados destinados ao exterior e no art. 155, inciso X, alínea "a", cria a mesma determinação em relação ao ICMS. Depreende-se daí, e em face das leis que ordenam as normas de cada tributo, seja federal, ou de cada ente federativo, que a exportação de bens e serviços merece um tratamento privilegiado, que consiste na exoneração dos tributos que encareciam tais operações.

- A Lei nº 10.637, de 2002, que implantou a cobrança não-cumulativa do PIS/Pasep, estabelece em seu art. 5º, a exclusão da incidência da contribuição sobre as vendas para o exterior, e o seu § 1º, estabeleceu que os contribuintes que não utilizarem os créditos obtidos pela aquisição de insumos empregados na produção de bens exportados, podem fazê-lo para amortizar



outros tributos federais, o que representa a consolidação do incentivo fiscal.

- Os dispositivos que fundamentaram o lançamento estabelecem como fato gerador a realização de faturamento, que corresponderia à obtenção de receitas, entretanto, os valores dos créditos presumidos de IPI, dos créditos de PIS/Pasep e dos créditos de ICMS não representam receita, nem faturamento.

- O Poder Judiciário, instado a manifestar-se sobre o assunto, tem decidido que tais valores não podem ser classificados como receitas.

- A ampliação do conceito de receita pela Lei nº 9.718, de 1998, tem sua constitucionalidade discutida nos tribunais, especialmente no Supremo Tribunal Federal (STF), onde os contribuintes que propuseram a discussão sobre a inconstitucionalidade da ampliação da base de cálculo do PIS/Pasep e da Cofins estão a um passo de serem declarados vitoriosos.

- Acerca da mesma matéria, agora sob o prisma e enfoque da legalidade, em face da hierarquia das normas, o Superior Tribunal de Justiça (STJ), por diversas vezes, declarou a ilegalidade, por afronta ao artigo 110 do CTN, do artigo 3º, da Lei nº 9.718, de 1998, que desvirtua e contraria a Lei Complementar nº 70, de 1991, no que concerne ao conceito de receita bruta.

A contribuinte formulou os seguintes pedidos:

- Que seja unificado, ou ao menos tratado com idênticos critérios e sob a mesma interpretação, o julgamento acerca do presente processo e dos que com ele guardam uma relação de inter-dependência.

- Que seja acolhida a tese da inconstitucionalidade e da ilegalidade das disposições da Lei nº 9.718, de 1998, para que seja sustado e adiado o julgamento desta matéria até o momento em que o STF conclua o julgamento de processos que tratam das disposições legais em foco.

- Que seja julgado insubsistente o lançamento em relação aos créditos oriundos da aquisição de insumos na produção de bens para exportação, mantidos em conformidade com a Lei nº 10.637, de 2002, por não caracterizarem faturamento, nem mesmo receita, mas realização de ativo, não podendo compor a base de cálculo do PIS/Pasep.

- Caso não seja esse o julgamento, que seja acatada a decisão a ser tomada pelos tribunais superiores, com a declaração da insubsistência do lançamento."

O pleito foi deferido em parte, no julgamento de primeira instância, nos termos do acórdão DRJ/STM nº 18-10.127, de 19/12/2008, proferida pelos membros da 2ª



Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Santa Maria/RS, cuja ementa dispõe, *verbis*:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2000 a 27/05/2004

BASE DE CÁLCULO. CRÉDITOS DE ICMS. RESSARCIMENTO DE CRÉDITOS PRESUMIDOS DE IPI.

A cessão de créditos de ICMS e os créditos presumidos de IPI ressarcidos configuram receita que deve ser incluída na base de cálculo do PIS/Pasep.

CRÉDITOS. SERVIÇOS.

Podem ser calculados créditos referentes ao pagamento de serviços de industrialização por encomenda.

LANÇAMENTO PROCEDENTE EM PARTE.”

O julgamento foi no sentido de deferir em parte, tendo em vista ter sido restabelecido o crédito de PIS/PASEP que foi glosado, em relação à prestação de serviços de industrialização por encomenda pela empresa Calçados São Pedro Ltda. no 3º trimestre de 2004, cancelando-se o lançamento correspondente. Bem como, pela manutenção integral do lançamento de PIS/PASEP referente aos fatos geradores ocorridos entre 01/01/2000 e 30/11/2002, constantes do item 001 do Auto de Infração e manutenção da exigência de PIS/PASEP no valor de R\$ 19.200,51, e cancelando-se a exigência de PIS/PASEP no valor de R\$ 21.242,74, constantes do item 002 do Auto de Infração.

Regularmente cientificado do Acórdão proferido, o Contribuinte, tempestivamente, protocolizou o Recurso Voluntário, no qual, basicamente, reproduz as razões de defesa constantes em sua peça impugnatória.

O processo digitalizado foi distribuído e encaminhado a esta Conselheira.

É o relatório.

**Voto**

Conselheiro Mércia Helena Trajano D'Amorim Relatora.

O presente recurso é tempestivo e atende aos requisitos de admissibilidade, razão por que dele tomo conhecimento.

Trata o presente processo de falta/insuficiência de recolhimento de PIS/PASEP por omitir na base de cálculo as receitas consideradas de crédito presumido do IPI e transferência de crédito do ICMS para outras pessoas jurídicas. Bem como glosa de serviços de industrialização por encomenda da base de apuração, o que foi exonerado já pela DRJ.

Restabeleceu-se o crédito de PIS/PASEP que foi glosado, em relação à prestação de serviços de industrialização por encomenda pela empresa Calçados São Pedro Ltda. no 3º trimestre de 2004, cancelando-se o lançamento correspondente. De acordo com o Relatório da Ação Fiscal, verifica-se às fls. 32 a 34, que tais valores correspondem aos pedidos de ressarcimento constantes dos processos administrativos nº 13052.000419/2003-59, 13052.000470/2003-61, 13052.000014/2004-00 e 13052.000078/2004-01. A parcela correspondente à glosa de créditos decorrentes do serviço de industrialização por encomenda prestado pela empresa Calçados Dom Pedro Ltda. representa R\$ 21.242,74.

O Auto de Infração é composto (remanescente):

1) Lançamento devido à omissão da base de cálculo de PIS/PASEP de receitas de crédito presumido de IPI e transferências de créditos de ICMS para outras pessoas Jurídicas, cujo enquadramento legal: art. 1º da Lei Complementar nº 70/91; arts. 2º, 3º e 8º, da Lei nº 9.718/98, com as alterações da Medida Provisória nº 1.807/99 e reedições, com as alterações da Medida Provisória nº 1.858/99 e reedições; Arts. 2º, inciso II e parágrafo único, 3º, 10, 22 e 51 do Decreto nº 4.524/02. (31/01/2000 a 31/01/2004)

2) Lançamento para cobrança de valores ressarcidos indevidamente. Em verificação a posteriori houve diminuição do crédito passível de ressarcimento devido omissão da base de cálculo dos débitos de PIS/PASEP não-cumulativa das receitas de crédito presumido de IPI e de transferências de créditos de ICMS a outras pessoas jurídicas, cujo enquadramento legal: arts. 1, 2º, 3º e 5º da Lei nº 10.833/03. (05/2004)

Segundo o relato da fiscalização:

“o crédito presumido de IPI, incentivo fiscal em virtude de exportação, portanto uma nova receita a ingressar na empresa, há que ser considerado para fins de base de cálculo de PIS e COFINS. Esse benefício fiscal resulta em disponibilidade financeira líquida e incontestável a alimentar o caixa da empresa, uma vez que é ressarcido diretamente, ou utilizado para compensar outro tributo ou contribuição devida, situação em que deixam de sair recursos do caixa e a aquisição de disponibilidade financeira e patrimonial. A partir da vigência da sistemática não-cumulativa, a inclusão do crédito presumido de



IPI e da cessão de créditos de ICMS para terceiros na base do PIS e da COFINS fica ainda mais evidente. O art. 1º da Lei 10.637/2002 e o art. 1º da Lei nº 10.833/2003 estabelecem que a base de cálculo da Contribuição para o PIS e a COFINS é o valor do faturamento, o qual corresponde à receita bruta da pessoa jurídica, assim entendida como sendo a totalidade das receitas auferidas, independentemente de sua denominação ou da classificação contábil adotada. Desta forma, inquestionavelmente as cessões de créditos de ICMS a outras pessoas jurídicas e o crédito presumido de IPI devem integrar a base de cálculo da Contribuição para PIS e COFINS."

A questão reside no entendimento da natureza jurídica do crédito presumido do IPI e do crédito de ICMS transferido a terceiros como sendo considerada receita ou não para fins de inclusão na base de cálculo de PIS/PASEP.

A Lei 9.718/98 (artigos 2º e 3º.) prescreve que a incidência De PIS/PASEP se dá sobre o faturamento, devendo este ser entendido como a receita bruta da empresa.

O § 1.º do art. 3.º da Lei 9.718/98 define "*por receita bruta a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas.*"

Por sua vez, a Lei 10.833/2003 dispõe que a PIS/PASEP, não-cumulativa, incide sobre o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, consideradas a receita bruta auferida com a venda de bens e serviços nas operações de conta própria e alheia e todas as demais receitas recebidas das pela pessoa jurídica.

A contabilização do Crédito Presumido do IPI instituído pelas Leis 9.363/96 e 10.276/01 deve ser enquadrada em contrapartida a uma conta de "Recuperação de Custos", ou seja, parcela relacionada à redução de custo, ainda, conta redutora, com sinal positivo, das contas representativas de matéria-prima, produtos intermediários, material de embalagem, etc.

Não se pode classificar um valor lançado a título de "Recuperação de Custo" como sendo uma "Receita" e sim uma redução do custo.

O art. 279 do Decreto nº 3000/99 -RIR/99 dispõe sobre o que vem a ser receita: "*a receita bruta das vendas e serviços compreende o produto da venda de bens nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado auferido nas operações de conta alheia*".

Já no Dicionário de Termos Contábeis de autoria dos Professores Sérgio de Iudicibus, José Carlos Marion e Elias Pereira, prescreve o que vem a ser receita: "**RECEITA**" tem a seguinte definição: "*(1) representa a entrada de ativos, sob forma de dinheiro ou direitos a receber, correspondentes, normalmente, à venda de mercadorias, de produtos ou à prestação de serviços... (2) receita de uma empresa durante um período de tempo representa uma mensuração do valor de troca dos produtos (bens e serviços) de uma empresa durante aquele período. (3).. (4) expressão monetária conferida pelo mercado à produção de bens e serviços da entidade, em sentido amplo, em determinado período... "*

Em ambos os conceitos, a definição de receita está relacionada à venda de bens e serviços. Assim sendo, a parcela relativa ao ressarcimento do PIS/COFINS nas exportações de que tratam as Leis 9.363/96 e 10.276/01, não deverá ser caracterizada uma



“receita”, para fins da aplicação da Lei 9.718/98, não devendo, portanto, o referido crédito fiscal ser incluído na base de cálculo do PIS/PASEP e da COFINS.

No tocante ao crédito de ICMS transferido a terceiros, configura uma transferência entre contas patrimoniais da contabilidade da empresa, da conta “tributos a recuperar” para a conta “caixa”, portanto, não gera “receita” para a empresa. Existindo um saldo de “ICMS a recuperar”, que poderá ser compensado em períodos posteriores pela empresa ou ser transferido para terceiros, nos casos em que a própria empresa não tem como realizar seu saldo de créditos. Assim, neste caso também entendo, não se tratar de receita, mas de mera operação patrimonial, como redução de custo, onde o contribuinte utilizou-se dos créditos de ICMS registrados em sua contabilidade como meio de pagamento para com seus fornecedores. Não há como tratar “créditos de ICMS” como mercadorias. A troca de um ativo (“créditos de ICMS”) por outro (insumos) não representa vantagem patrimonial.

Destarte, não considero também, como receita, e portanto, o seu valor não pode integrar a base de cálculo do PIS e COFINS.

A Lei 11.945/09, veio autorizar a exclusão da base de cálculo da COFINS (cumulativo e não cumulativo) do valor do crédito do ICMS-Exportação transferido para terceiros. Logo, pode-se concluir que o entendimento que se fazia, interpretando sistematicamente os dispositivos legais agora se pode extrair, diretamente, mediante uma simples leitura do texto da Lei. Transcrevo o artigo 15 da Lei 11.945/2009:

Art. 15. Os arts. 3º e 5º da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, passam a vigorar com a seguinte redação:

“Art. 3º

§ 2º

V - a receita decorrente da transferência onerosa a outros contribuintes do 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.

Posto que há uma cláusula contratual que reza que a sociedade se dedica ao ramo de fabricação e comércio de calçados e artigos de couro, inclusive a exportação dos referidos produtos.

Por fim, em 28.05.2009 foi publicada a Lei nº 11.941/09, a qual, em seu artigo 79, inciso XII, revogou o inciso I do artigo 3º da Lei nº 9.718/98, já mencionada, que determinava a incidência do PIS e da COFINS sobre a totalidade das receitas auferidas pelas empresas, e não apenas sobre os valores relativos ao seu faturamento, decorrente da venda de bens e serviços. Vale ressaltar que o dispositivo legal revogado é justamente aquele cuja inconstitucionalidade foi reconhecida pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento ocorrido em 09.11.20051, a partir de quando o alargamento da base do PIS e da COFINS passou a ser amplamente rechaçado no Poder Judiciário.

Exemplifico através da ementa de decisão do antigo Conselho de Contribuinte no mesmo sentido:



- Recurso No. 139.098 – Acórdão No. 202-18.396, sessão de 18/10/2007:

RECURSO VOLUNTÁRIO. MATÉRIAS NÃO IMPUGNADAS. PRECLUSÃO. As matérias não suscitadas em sede de impugnação não são passíveis de apreciação em sede de recurso voluntário, a teor do art. 17 do Decreto nº 70.235/72. Os argumentos relativos à não-cumulatividade da base de cálculo da contribuição e à inconstitucionalidade da multa de ofício não foram apresentados na fase impugnatória.

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 CONTRIBUIÇÃO AO PIS. 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.

Bem como, o Recurso Voluntário 171.012 (processo de nº 11080.102469/2005-79), de relatoria do Conselheiro Luís Eduardo Barbieri.

Por todo o exposto, entendo que não devem ser incluídas na base de cálculo de PIS/PASEP os valores decorrentes de crédito presumido do IPI, bem como os valores oriundos de créditos de ICMS transferidos a terceiros/fornecedores por serem considerados redução de custo e não receita.

À vista do exposto, voto por dar provimento ao recurso para excluir da base de cálculo da COFINS os valores decorrentes de crédito presumido do IPI, bem como os valores oriundos de créditos de ICMS transferidos a terceiros / fornecedores.


Mércia Helena Trajano D'Amorim