



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo n° 18471.001027/2006-32
Recurso n° Especial do Contribuinte
Acórdão n° 9303-003.896 – 3ª Turma
Sessão de 19 de maio de 2016
Matéria Crédito-Prêmio de IPI
Recorrente SIMAB S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 30/04/2003 a 31/08/2003, 31/10/2003 a 30/11/2003, 01/08/2004 a 31/08/2004, 31/03/2005 a 31/08/2005, 31/10/2005 a 28/02/2006

Ementa:

RECEITA DECORRENTE DA ALIENAÇÃO DO DIREITO DE FRUIÇÃO DO CREDITO-PRÊMIO DO IPI. BASE DE CALCULO. RECEITA BRUTA.

- Integra a base de cálculo das contribuições apuradas no regime da não cumulatividade os valores decorrentes da alienação do direito de fruição do crédito-prêmio de IPI, uma vez que sua natureza jurídica é de receita.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 30/04/2003 a 31/08/2003, 31/10/2003 a 30/11/2003, 01/08/2004 a 31/08/2004, 31/03/2005 a 31/08/2005, 31/10/2005 a 28/02/2006

Ementa:

RECEITA DECORRENTE DA ALIENAÇÃO DO DIREITO DE FRUIÇÃO DO CREDITO-PRÊMIO DO IPI. BASE DE CALCULO. RECEITA BRUTA.

- Integra a base de cálculo das contribuições apuradas no regime da não cumulatividade os valores decorrentes da alienação do direito de fruição do crédito-prêmio de IPI, uma vez que sua natureza jurídica é de receita.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, conhecer, em parte, do recurso especial e, no mérito, por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso especial para afastar a incidência da Cofins no período anterior à vigência da Lei nº 10.833/2003. Vencidas as Conselheiras Tatiana Midori Migiyama

(Relatora), Érika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Cecconello e Maria Teresa Martínez López, que davam provimento integral. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Gilson Macedo Rosenburg Filho.

Carlos Alberto Freitas Barreto - Presidente

Tatiana Midori Migiyama - Relatora

Gilson Macedo Rosenburg Filho - Relator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Henrique Pinheiro Torres, Tatiana Midori Migiyama, Júlio César Alves Ramos (Substituto convocado), Demes Brito, Gilson Macedo Rosenburg Filho, Érika Costa Camargos Autran, Rodrigo da Costa Pôssas, Vanessa Marini Cecconello, Maria Teresa Martínez López e Carlos Alberto Freitas Barreto (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Especial apresentado pelo sujeito passivo contra o Acórdão nº **203-13.315**, da Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, que negou provimento ao recurso voluntário:

- Pelo voto de qualidade, considerando como integrantes da base de cálculo das contribuições as receitas do crédito-prêmio de IPI e as receitas decorrentes de sua cessão, tanto no regime da cumulatividade quanto no da não-cumulatividade;
- Por unanimidade de votos quanto à multa de ofício, em face da aplicação da Súmula nº 02 do Conselho.

O Colegiado, assim, decidiu, considerando a seguinte ementa (Grifos Meus):

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

Período de apuração: 30/04/2003 a 31/08/2003, 31/10/2003 a 30/11/2003, 01/08/2004 a 31/08/2004, 31/03/2005 a 31/08/2005, 31/10/2005 a 28/02/2006

AUTO DE INFRAÇÃO. REGIME DA CUMULATIVIDADE. RECEITA DECORRENTE DA ALIENAÇÃO DO DIREITO DE FRUIÇÃO DO CREDITO-PREMIO DO IPI. BASE DE CALCULO. RECEITA BRUTA.

*Nos termos do § 1º do artigo 3º da Lei 9.718, **integra a base de cálculo da contribuição o montante da receita bruta, assim entendida a totalidade das receitas auferidas, dentre as quais se insere o valor da alienação do direito de fruição do crédito-prêmio de IPI.***

AUTO DE INFRAÇÃO. REGIME DA NÃOCUMULATIVIDADE. RECEITA DECORRENTE DA ALIENAÇÃO DO DIREITO DE FRUIÇÃO DO CREDITO-PREMIO DO IPI. BASE DE CALCULO. RECEITA BRUTA

*Nos termos do § 1º do artigo 1º da Lei IV 10.833, de 2003, **integra a base de cálculo da contribuição o montante da receita bruta, assim entendida a totalidade das receitas auferidas, dentre as quais se insere o valor recebido pela alienação do direito de fruição do crédito-prêmio de IPI.***

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 30/04/2003 a 31/08/2003, 31/05/2005 a 31/08/2005, 31/10/2005 a 28/02/2006

AUTO DE INFRAÇÃO. REGIME DA NÃOCUMULATIVIDADE. RECEITA DO CRÉDITO-PRÊMIO DE IPI E RECEITA DECORRENTE DA ALIENAÇÃO DO DIREITO DE FRUIÇÃO DO CREDITO-PREMIO DO IPI BASE DE CALCULO. RECEITA BRUTA.

*Nos termos do § 1º do artigo 1º da Lei nº 10.637, de 2002, **integra a base de cálculo da contribuição o montante da receita bruta, assim entendida a totalidade das receitas auferidas, dentre as quais se insere o valor recebido pela alienação do direito de fruição do crédito-prêmio de IPI.***

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 30/04/2003 a 28/02/2006

INCONSTITUCIONALIDADE DE LEIS. SÚMULA Nº 02. MULTA DE OFÍCIO CONFISCATÓRIA

O Segundo Conselho de Contribuintes não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de legislação tributária.

No caso, foi alegada ofensa ao princípio constitucional de vedação ao confisco pelo fato da multa de ofício ter sido exigida no percentual de 75%.

Recurso Voluntário Negado.”

Irresignada com a decisão, o sujeito passivo interpôs Recurso Especial de divergência, requerendo a reforma do acórdão recorrido na parte em que se decidiu pela inclusão, na base de cálculo das contribuições para o PIS e a Cofins, das receitas percebidas a título de crédito-prêmio de IPI, bem assim, aquelas decorrentes de sua cessão, tanto no regime da cumulatividade como no da não cumulatividade.

O apelo do sujeito passivo foi admitido nos termos do Despacho de fls. 551/552, conforme apreciação do Presidente da 3º Seção em exercício à época desse Conselho.

A Fazenda Nacional tomou conhecimento, entre outros, do teor do Recurso Especial e Despacho de Admissibilidade, apresentando Contrarrazões ao recurso, requerendo que seja negado provimento ao recurso especial, trazendo, entre outros, que:

- Tanto o crédito presumido do IPI quanto o crédito-prêmio do IPI constituem espécies de subvenções econômico-financeiras, nos termos do art. 12, § 3º, da Lei 4.320/64, bem como receitas operacionais na forma do art. 44, IV, da Lei 4.506/64 e art. 392 do RIR/99;
- Ao pretender se afastar da tributação do PIS e da COFINS o valor dos créditos ressarcidos de IPI, o contribuinte contraria a jurisprudência majoritária deste Conselho, que não autoriza a exclusão de tal parcela da base de cálculo das citadas contribuições;
- Na eventualidade de considerar-se serem os valores provenientes do ressarcimento do crédito prêmio de IPI receita não-operacional, deve permanecer hígido o lançamento referente aos fatos geradores posteriores ao advento das Leis 10.637/02 e 10.833/03 (período da não-cumulatividade), atos normativos que restabeleceram como base de cálculo do PIS e da COFINS a totalidade das receitas auferidas.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Tatiana Midori Migiyama.

O Recurso Especial interposto pelo sujeito passivo é tempestivo e deve ser admitido parcialmente, eis que quanto à discussão acerca da alienação do direito de fruição do crédito-prêmio de IPI não foi comprovado dissenso.

Quanto ao crédito-prêmio do IPI, vê-se que o sujeito passivo contestou a conclusão do julgado e apontou dissídio em relação aos Acórdãos 203-09.763 e 203-09.780, juntados por inteiro teor às fls. 482/495.

Nota-se que os arestos dissidentes, em oposição ao julgado recorrido, asseveraram que os valores atinentes ao crédito-prêmio de IPI não se subsumem ao conceito de “receita”, para fins de incidência das contribuições para o PIS/Pasep e a Cofins. O que nos resta admitir o referido recurso especial.

Ventiladas tais considerações, passo a discorrer sobre o cerne da lide – qual seja, se o crédito-prêmio de IPI seria ou não passível de tributação pelo PIS e Cofins, bem assim, os valores decorrentes da cessão do crédito-prêmio.

Quanto à natureza do direito do crédito-prêmio do IPI, se comportaria o registro como receita ou não – para fins de tributação pelo PIS e Cofins, considerando que a própria Fazenda Nacional em suas contrarrazões traz a semelhança do crédito-prêmio do IPI e crédito-presumido do IPI, alegando que ambos se referem ao aproveitamento de crédito tributário incentivado, cabe trazer, *a priori*, que, em 25.11.2011, o Supremo Tribunal Federal - STF reconheceu a existência de repercussão geral da matéria – discussão acerca da possibilidade de o crédito presumido do IPI, decorrente de exportações, instituído pela Lei 9.363/96, integrar a base de cálculo do PIS e da Cofins.

O Recurso Extraordinário - RE 593544/RG apreciado em sede de repercussão geral havia sido interposto pela União, recorrendo da decisão do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, que havia entendido não ser renda passível de tributação o crédito presumido de IPI quando derivado de operação de exportação, pois, do contrário, a regra de imunidade prevista no art. 149, §2º da Constituição Federal se tornaria inoperante.

A União havia sustentado que os créditos presumidos devem ser considerados receita bruta e, portanto, componentes da base de cálculo da COFINS e da contribuição ao PIS. O que, por conseguinte, representariam ingressos no patrimônio, decorrente de atividade que não se confunde com a exportação.

O Plenário do STF reconheceu a existência de repercussão geral da matéria por maioria de votos, vencido o Ministro Marco Aurélio e não se manifestando o Ministro Gilmar Mendes.

Não obstante, em pesquisa ao trâmite do processo, vê-se que o deslinde da controvérsia ainda não ocorreu – eis que o RE se encontra pendente de julgamento. O que passo a discorrer sobre a matéria, conforme minha convicção e sentimento.

A meu sentir, não há que se falar em se tributar como receita um incentivo fiscal que tem por finalidade o ressarcimento de exações incidentes sobre o processo produtivo, ou seja, conferir um crédito de incentivo à exportação, como forma de compensar os tributos que foram cobrados internamente, em respeito à intenção legislativa de se estimular as exportações e atender a sistemática da não-cumulatividade do IPI.

Vê-se, assim, que a análise do caso vertente, considerando sua especificidade, deve-se dar observando os argumentos acolhidos pelo Colendo Supremo Tribunal Federal em recente julgado – Recurso Extraordinário 606.107 - que tratou da incidência do PIS e COFINS sobre a transferência de saldos credores de ICMS. Eis que se enquadra perfeitamente ao presente caso. O que passo a discorrer sobre aquele julgamento.

O Plenário do Supremo Tribunal Federal julgou, na assentada de 22.5.2013, o RE 606.107, de relatoria da Ministra Rosa Weber, com repercussão geral reconhecida, definindo que os créditos de ICMS transferidos a terceiros por empresa exportadora não compõem a base de cálculo das contribuições para PIS e COFINS.

É de se lembrar que o tema teve repercussão geral reconhecida, conforme segue (Grifos meus):

“RECURSO EXTRAORDINÁRIO. VALORES DA TRANSFERÊNCIA DE CRÉDITOS DE ICMS NA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS. REPERCUSSÃO GERAL RECONHECIDA.

*1. A questão de os valores correspondentes à transferência de créditos de ICMS integrarem ou não a base de cálculo das contribuições PIS e COFINS não-cumulativas apresenta relevância tanto jurídica como econômica. 2. A matéria envolve a análise do conceito de receita, base econômica das contribuições, dizendo respeito, pois, à competência tributária. 3. As contribuições em questão são das que apresentam mais expressiva arrecadação e há milhares de ações em tramitação a exigir uma definição quanto ao ponto. 4. **Repercussão geral reconhecida**” (RE 606.107 – RG, Relatora a Ministra Ellen Gracie, DJ 20.8.2010).*

Continuando, é de se recordar que ao julgar o mérito desse RE, o Tribunal negou provimento à pretensão da União e definiu não incidirem as contribuições de PIS e de COFINS sobre créditos de ICMS transferidos a terceiros por empresas exportadoras.

Não obstante o julgamento tenha tratado de créditos de ICMS transferidos a terceiros por empresas exportadoras, impossível ignorar os fundamentos adotados, pois evidente válidos para o caso em questão.

Sendo assim, retornando, tem-se que o Supremo Tribunal Federal afastou à época a cobrança das contribuições, baseando seu entendimento no fato de que tais créditos de ICMS representariam incentivo à exportação – e que não seriam passíveis de tributação pelas contribuições, pois se caracterizam como redução do custo econômico do ICMS – não se compreendendo, portanto, ao conceito de receita para fins de apuração desses tributos.

Compulsando aos autos do processo, nota-se que o referido incentivo fiscal tem por finalidade o ressarcimento de exações incidentes sobre o processo produtivo, ou seja, conferir um crédito de incentivo à exportação, como forma de compensar os tributos que foram cobrados internamente, em respeito à intenção legislativa de se estimular as exportações e atender a sistemática da não-cumulatividade do IPI

O que entendo, por óbvio, que tais créditos caracterizariam como redução do custo econômico dos tributos e IPI que foram cobrados anteriormente, em consonância com a fundamentação esposada pelo Supremo Tribunal Federal.

Ademais, importante trazer que a concessão dos créditos deve observar certas condições, considerando que a concessão dependeria da exportação do produto, eis que o crédito equivaleria a um percentual sobre a exportação quem, por sua vez, poderia ser abatido do IPI já cobrado de produtos vendidos internamente – justamente para se incentivar a exportação.

Dessa feita, evidente que para a empresa adquirir e apurar tais créditos deveriam também cumprir com as determinações contidas na legislação.

Tal benefício, por conseguinte, caracteriza-se ingresso condicionado.

Dessa forma, insurgindo ao entendimento do Supremo Tribunal Federal no referido RE 606.107/RS de que o conceito constitucional de “receita bruta” pressupõe um “ingresso financeiro que se integra no patrimônio na condição de elemento novo e positivo, sem reservas ou condições” – o que, peço licença para transcrever o voto da Min. Rosa Weber, para melhor aclarar:

“Receita pública é a entrada que, integrando-se no patrimônio público sem quaisquer reservas, condições ou correspondências no passivo, vem acrescer seu vulto, como elemento novo e positivo.”

Vê-se esvaziada a discussão sobre qual seria a correta classificação contábil do referido crédito, se subvenção para custeio, para investimento, recuperação de custo ou de despesa, bem como sobre seu tratamento no âmbito da sistemática cumulativa ou não cumulativa do PIS e da COFINS, haja vista que, independentemente da classificação contábil adotada, a Suprema Corte definiu o conceito constitucional de “receita bruta”, entendendo imprescindível a verificação, no caso concreto, se o ingresso patrimonial se submete ou não a alguma espécie de condição, reserva ou contraprestação pela pessoa que o recebe.

Para melhor elucidar tal entendimento, impõe-se a transcrição de trecho da ementa do referido julgado, *in verbis*:

“(…)

V – O conceito de receita, acolhido pelo art. 195, I, “b”, da Constituição Federal, não se confunde com o conceito contábil.

*Entendimento, aliás, expresso nas Leis 10.637/02 (art. 1º) e Lei 10.833/03 (art. 1º), que determinam a incidência da contribuição ao PIS/PASEP e da COFINS não cumulativas sobre o total das receitas, “independentemente de sua denominação ou classificação contábil”. Ainda que a contabilidade elaborada para fins de informação ao mercado, gestão e planejamento das empresas possa ser tomada pela lei como ponto de partida para a determinação das bases de cálculo de diversos tributos, de modo algum subordina a tributação. A contabilidade constitui ferramenta utilizada também para fins tributários, mas moldada nesta seara pelos princípios e regras próprios do Direito Tributário. **Sob o específico prisma constitucional, receita bruta pode ser definida como o ingresso financeiro que se integra no patrimônio na condição de elemento novo e positivo, sem reservas ou condições.***

“(…)” (grifou-se)”

Em linha com esse entendimento, nota-se que o crédito em comento não constitui “receita bruta” para fins da incidência das contribuições do PIS e da COFINS, pois não é concedido “sem reservas ou condições” e não representa elemento novo e positivo.

Na mesma seara, ALIOMAR BALEEIRO no livro “Uma introdução é Ciência das Finanças” havia tratado tal conceito da mesma forma que o julgado no STF ao manifestar:

"Receita pública é a entrada que, integrando-se no patrimônio público sem quaisquer reservas, condições ou correspondência no passivo, MI, acrescer o seu vulto, como elemento novo e positivo.

Frise-se também o entendimento de Aires Barreto em seu artigo “A nova Cofins: primeiros apontamentos” contemplado na saudosa Revista Dialética de Direito Tributário:

"receita é [...] a entrada que, sem quaisquer reservas, condições ou correspondência no passivo, se integra ao patrimônio da empresa, crescendo-o, incrementando-o.,"

Cabe trazer que em consonância com o entendimento de que o conceito de receita bruta independe do que está classificado contabilmente como receita, além do referido precedente do STF – firmado sob a sistemática do artigo 543-B do CPC – a jurisprudência pacífica de ambas as Turmas de Direito Público do Superior Tribunal de Justiça, como inclusive ressaltado pelos Ministros Teori Albino Zavascki e Luiz Fux ao proferirem seus votos (Grifos meus):

“CRÉDITO PRESUMIDO. ICMS. INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS. IMPOSSIBILIDADE. BENEFÍCIO FISCAL. RESSARCIMENTO DE CUSTOS. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PRAZO PRESCRICIONAL. TESE DOS "CINCO MAIS CINCO". LC Nº 118/2005. APLICAÇÃO RETROATIVA. IMPOSSIBILIDADE.

I "Sobre a prescrição da ação de repetição de indébito tributário de tributos sujeitos a lançamento por homologação, a jurisprudência do STJ (1ª Seção) assentou o entendimento de que,

no regime anterior ao do art. 3º da LC 118/05, o prazo de cinco anos, previsto no art. 168 do CTN, tem início, não na data do recolhimento do tributo indevido, e sim na data da homologação – expressa ou tácita – do lançamento. Assim, não havendo homologação expressa, o prazo para a repetição do indébito acaba sendo de dez anos a contar do fato gerador. A norma do art. 3º da LC 118/05, que estabelece como termo inicial do prazo prescricional, nesses casos, a data do pagamento indevido, não tem eficácia retroativa. É que a Corte Especial, ao apreciar Incidente de Inconstitucionalidade no Eresp 644.736/PE, sessão de 06/06/2007, declarou inconstitucional a expressão "observado, quanto ao art. 3º, o disposto no art. 106, I, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional", constante do art. 4º, segunda parte, da referida Lei Complementar. (REsp nº 890.656/SP, Rel. Min. TEORI ALBINO ZAVASCKI, DJ de 20/08/07).

II O Estado do Rio Grande do Sul concedeu benefício fiscal às empresas gaúchas, por meio do Decreto Estadual nº 37.699/97, para que pudessem adquirir aço das empresas produtoras em outros estados, aproveitando o ICMS devido em outras operações realizadas por elas, limitado ao valor do respectivo frete, em atendimento ao princípio da isonomia.

III Verifica-se que, independentemente da classificação contábil que é dada, os referidos créditos escriturais não se caracterizam como receita, porquanto inexistente incorporação ao patrimônio das empresas industriais, não havendo repasse dos valores aos produtos e ao consumidor final, pois se trata de mero ressarcimento de custos que elas realizam com o transporte para a aquisição de matéria-prima em outro estado federado.

IV Não se tratando de receita, não há que se falar em incidência dos aludidos créditos-presumidos do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS.

V Recurso especial improvido.” (Grifou-se)

(RESP nº 1.025.833 / RS, 1ª Turma do STJ, Rel. Min. Francisco Falcão, Publicado no DJe do dia 17.11.2008)”

Consoante esse entendimento, disse o Ministro Luiz Galloti no julgamento do RE 71.758:

“Se a lei pudesse chamar de compra e venda o que não é compra, de exportação o que não é exportação, de renda o que não é renda, ruiria todo o sistema tributário inscrito na Constituição”.

Sendo assim, tem-se claro que o conceito de receita bruta independe do que está classificado contabilmente como receita, se subvenção ou recuperação de custo. A discussão, *de per si*, gira em torno da abrangência dos conceitos de receita e faturamento para fins de base de cálculo do PIS e da COFINS.

Para melhor compreensão e por não considerar tal benefício como receita, pode-se ainda aproveitar para decompor a norma tributária que trata da incidência do PIS e da Cofins, invocando a Regra Matriz de Incidência Tributária:

1. 1ª Regra Matriz – relação obrigacional Autoridade Fazendária/Contribuinte:
 - 1.1. Hipótese:

Critério Material: auferir receita.
Critério Espacial: perímetro nacional;
Critério temporal: mensal
 - 1.2. Consequente:

Critério Pessoal: (i) sujeito ativo, Estado – via “autoridade fazendária”; (ii) sujeito passivo – quem auferir receita bruta.
Critério Quantitativo: alíquota de 3,65% sobre a receita bruta
2. 2ª Regra Matriz – dever de lançamento pela Administração:

Hipótese:
Critério Material: ser autoridade fazendária
Critério Espacial: perímetro nacional;

Critério Temporal: até o último dia útil da primeira quinzena subsequente ao de ocorrência dos correspondentes fatos geradores.

Consequente:

Critério Pessoal: Estado – autoridade fazendária

Critério Prestacional: realizar o lançamento

3. 3ª Regra matriz: sancionadora do não pagamento

Hipótese:

Critério material: não pagar a importância devida;

Critério Espacial: perímetro nacional

Critério temporal: até o último dia útil da primeira quinzena subsequente ao de ocorrência dos correspondentes fatos geradores

Consequente:

Critério pessoal: Estado – autoridade fazendária e pessoa jurídica que auferir receita bruta

Critério Prestacional: pagar com multa e juros de mora.

Depreendendo-se da análise da Regra Matriz de Incidência, é possível identificar que o critério material constante da 1ª Regra Matriz de Incidência Tributária somente se satisfaz para quem efetivamente auferir receita. Portanto, crucial afastar o benefício fiscal do crédito-prêmio do IPI da tributação das contribuições, pois não se configura juridicamente como tal, independentemente do registro contábil adotado ou adotável.

O que, na hipótese dos autos não se deve chegar ao questionamento de que a lei não previu sua exclusão e que, portanto, dever-se-ia tributar o referido crédito pelo PIS e Cofins - pois de receita auferida não se trata, mas de um ingresso que configura a recomposição do patrimônio, até então decomposto pelo custo arcado com o pagamento do tributo.

Tanto é assim – recomposição do patrimônio - que o crédito **somente recompõe os tributos pagos anteriormente.**

Indiscutível que seu efeito econômico não caracteriza nova riqueza, comportando somente a recomposição do patrimônio anteriormente desfalcado ou recomposição da mesma disponibilidade preexistente.

Sendo assim, tal crédito não ostenta natureza de receita ou faturamento, mas mera recomposição do patrimônio na forma de incentivo fiscal, não integrando, portanto, a base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS.

E, em respeito à Regra Matriz de Incidência das contribuições ao PIS e Cofins, bem como a análise da essência do crédito-prêmio do IPI, não há que se falar em tributação, pois forçoso se tributar tais direitos pelas r. contribuições.

Em vista de todo o exposto, reconheço que os créditos incentivados não constituem “receita” para fins de incidência das contribuições destinadas ao PIS e da COFINS, na linha do entendimento do Supremo Tribunal Federal ao julgar o RE 606.107 / RS – pois não se constitui entrada de recursos passível de registro em contas de resultado, não podendo ser assim considerado e, por conseguinte, não compõe a base de cálculo do PIS/Cofins não-cumulativo ou cumulativo.

Quanto ao fato de a recorrente transferir os créditos apurados para terceiros, sob autorização judicial, não transmuta a natureza jurídica do incentivo fiscal, sendo indiferente seu aproveitamento próprio ou transferência para terceiros. O que, também entendo que o valor decorrente da cessão não seria passível pela tributação pelo PIS e Cofins, pois esse valor nem é receita.

Ora, receita não comporta qualquer ingresso de recurso, mas somente aquele valor que acresce ao patrimônio da empresa. No caso, vertente, não houve acréscimo patrimonial, pois o cedente passou com deságio o referido direito.

Para melhor elucidar o conceito de receita nesse evento, importante transcrever parte do artigo escrito pelo ilustre tributarista Natanael Martins (*in* Tributação Atual da Renda, Estudos da lei n. 12.973/14: da harmonização jurídico contábil à tributação de lucros no exterior, Editora Noeses):

“José Luis Bulhões Pedreira, inextinguível doutrinador em matéria de imposto de renda e um dos coautores da Lei das Sociedades Anônimas, classifica receita da seguinte forma:

Receita é a quantidade de valor financeiro, originário de outro patrimônio, cuja propriedade é adquirida pela sociedade empresária ao exercer as atividades que constituem as fontes de seu resultado.

Mais adiante, o ilustre mestre preleciona:

A sociedade empresária de empresa comercial vende mercadoria, e o preço do serviço da comercialização prestado é o lucro na revenda, ou seja, a diferença entre a receita bruta de venda e o custo suportado para adquirir a mercadoria revendida.

Se a empresa produz outra espécie de bem econômico, a sociedade empresária vende ou fornece produtos recebendo revenda, ou seja, a diferença entre a receita bruta de venda e o custo suportado para adquirir a mercadoria revendida.

Se a empresa produz outra espécie de bem econômico, a sociedade empresária vende ou fornece produtos recebendo em contraprestação receita bruta de venda de bens ou de serviços.

A quantidade de valor de financeiro cuja disponibilidade a sociedade empresária adquire ao vender ou fornecer mercadorias e produtos é designada receita bruta; receita líquida é esse valor diminuído de deduções e abatimentos e dos tributos cujo fato gerador seja a venda dos bens ou o fornecimento dos serviços.

Novamente, na lição de José Luiz Bulhões Pedreira:

O recebimento da receita, em regra, ocorre mediante entrada no patrimônio de um fluxo que compreende a transferência de valor financeiro positivo, do objeto de direito que contém esse valor e do respectivo direito

patrimonial. O processo de recebimento da receita consiste, portanto, na aquisição de um direito patrimonial e de poder sobre o objeto desse direito, que tem valor financeiro.

Pedro Nunes, não divergindo de José Luiz Bulhões Pedreira, em seu “Dicionário de Tecnologia Jurídica”, conceitua receita da seguinte forma:

Receita – Conjunto de Riquezas que uma pessoa natural ou jurídica recebe normalmente como renda (...) Tudo quanto o comerciante apura de vendas à vista realizadas durante determinado período financeiro: receita do dia, do mês, do ano. O oposto de despesa:

Diz-se:

bruta: aquela onde não se deduziram as despesas a que está sujeita;

líquida: aquela de que foram abatidas essas despesas.

Assim, nem sempre o ingresso de capitais ou recursos financeiros na sociedade representa a entrada de receitas.

Com efeito, na transferência de capital de terceiros (empréstimos, doações do poder público, etc), por exemplo, a sociedade adquire apenas o poder de usar o capital. Não se trata, no caso, de ingresso de receitas advindas da atividade empresarial. Por isso, Bulhões Pedreira, após asseverar que “receita é o valor financeiro cuja propriedade é adquirida por efeito do funcionamento da sociedade empresária”, agudamente arremata:

As quantidades de valor financeiro que entram no patrimônio da sociedade em razão de seu financiamento e capitalização não são receitas: na transferência de capital de terceiros a sociedade adquire apenas o poder de usar o capital, na de capital próprio adquire a propriedade de capital destinado a aumentar seu capital estabelecido. (...)

[...]”

Nesse ínterim, vê-se que não há riqueza - não houve acréscimo patrimonial, pois o cedente passou com deságio o referido direito.

Não obstante, caso se desvirtue a natureza, de incentivo para receita, e de “mero ingresso de recursos” para receita, independentemente de o sujeito passivo não ter auferido essencialmente “receita”, importante trazer que não há que se falar em tributação pelo PIS e Cofins, eis que tal “receita” não seria decorrente do faturamento, tampouco de sua atividade - vez que sua atividade não seria resumida em cessão de direitos.

É de se lembrar que o STF quando do julgamento em plenário do RE n. 390.840/MG havia reiterado a seguinte decisão em 2008:

*“O Tribunal, por unanimidade, resolveu questão de ordem no sentido de **reconhecer a repercussão geral da questão constitucional, reafirmar a jurisprudência do Tribunal acerca da inconstitucionalidade do § 1º do artigo 3º da Lei 9.718/98** e negar provimento ao recurso da Fazenda Nacional, tudo nos termos do voto do Relator. Vencido, parcialmente, o Senhor Ministro Marco Aurélio, que entendia ser necessária a inclusão do processo em pauta. Em seguida, o Tribunal, por maioria, aprovou proposta do Relator para edição de súmula vinculante sobre o tema, e cujo teor será deliberado nas próximas sessões, vencido o Senhor Ministro Marco Aurélio, que reconhecia a necessidade de encaminhamento da proposta à Comissão de Jurisprudência. Votou o Presidente, Ministro Gilmar Mendes. Ausentes, justificadamente, o Senhor Ministro Celso de Mello, a Senhora Ministra Ellen Gracie e, neste julgamento, o Senhor Ministro Joaquim Barbosa. Plenário, 10.09.2008.”*

Nesse sentido, em sede de repercussão geral, o Pleno do STF, de forma reiterada, declarou a inconstitucionalidade do § 1º do artigo 3º da Lei nº Lei nº 9.718/98/98, que tratava da ampliação do conceito de receita bruta para envolver a totalidade das receitas auferidas pelas pessoas jurídicas.

E, tendo sido reconhecida repercussão geral da questão constitucional – é de se também respeitar o constante do art. 62, § 2º, da Portaria MF

343/2015 – Regimento atual desse Conselho (antigo caput do art. 62-A do RICARF/09) – *verbis*:

“Art. 62.....

[...]

§ 2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973 - Código de Processo Civil (CPC), deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.”

Eis que fica o julgador desse Conselho Administrativo de Recursos Fiscais condicionado a observar tais decisões.

Impõe-se, assim, afastar a tributação da “receita” decorrente da cessão dos r. créditos em respeito ao art. 62 da Portaria MF 343/2015 (RICARF atual) - em face do alargamento da base de cálculo promovido pela inconstitucionalidade declarada pelo STF do § 1º do art. 3º da Lei 9.718/98.

Observo, apenas para conhecimento, pois nada altera esse entendimento no caso ora presente, que a Lei 12.973/2014 impulsionou mudança na base de cálculo das contribuições ao PIS e à Cofins sob a sistemática cumulativa e não cumulativa.

Em vista de todo o exposto, admito o recurso especial interposto pelo sujeito passivo e dou-lhe provimento.

É como voto.

Tatiana Midori Migiyama - Relatora

Voto Vencedor

Gilson Macedo Rosenberg Filho - Relator designado.

A maioria do Colegiado discordou da nobre relatora quanto a inclusão dos valores referentes à cessão de crédito-prêmio do IPI no campo de incidência das contribuições.

Essa matéria foi muito bem tratada pelo professor Ricardo Mariz de Oliveira, no trabalho para o 9º Simpósio Nacional IOB de direito tributário, de sorte que trago à baila para sustentar minha posição, *verbis*:

“Por fim, quanto aos ingressos no ativo, vejamos a cessão de crédito.

Entre contabilistas existe dissenso, assim como entre juristas, sobre se a cessão de crédito pode ser considerada uma simples forma de realização do crédito, tal como no recebimento do seu valor, ou do valor do preço de uma venda ou da contrapartida de qualquer crédito, simplesmente debitando-se caixa ou banco pelo valor recebido e creditando-se a conta do ativo que refletia o crédito cedido.

Recordemos que no recebimento do preço não há receita, por se tratar de extinção de anterior obrigação da parte contrária.

Ora, só por isto se pode ver a profunda diferença entre o simples recebimento do preço ou de qualquer crédito e a sua cessão, eis que esta se constitui num novo ato jurídico de disposição do crédito anterior, em favor de um terceiro que contrata com o cedente um novo contrato, gratuita ou onerosamente, sendo que, neste último caso, há aquisição de um direito novo que se integra ao ativo do cedente, sem qualquer prestação ou obrigação para ele, direito este que tem por objeto a contraprestação devida pelo cessionário.

Portanto, a cessão de crédito dá início a um novo ciclo econômico, regido por norma jurídica própria, que o transforma num novo ato jurídico, gerador de nova relação jurídica distinta e independente da primeira e do crédito que a primeira gerou, havendo uma nova parte que não é parte do primeiro contrato, e sendo novos o direito e a obrigação decorrentes da cessão.

Em síntese, a cessão do crédito nada tem a ver com o recebimento puro e simples do crédito cedido, se tivesse ocorrido o seu pagamento pelo respectivo devedor ao seu credor, agora cedente.

Nestas circunstâncias, o valor da contraprestação da cessão de crédito, recebida pelo cedente, ou a que o mesmo passa a fazer jus em virtude da cessão, reúne todos os requisitos para ser considerada receita. No fundo, a cessão de crédito tem

características semelhantes à da compra e venda, porque, tanto quanto nesta, há alienação de um bem do patrimônio, e é o recebimento do valor tratado para remunerar a cessão que se assemelha ao recebimento do preço da venda, mas não a cessão em si e o direito que dela decorre.

O cedente em cessão onerosa, que normalmente e por força de lei responde apenas pela existência do crédito, também pode assumir o compromisso de responder pela solvência do devedor (art. 1074 e 1075 do Código Civil). Neste caso, havendo uma possível obrigação contra ele, pode-se imaginar não haver receita.

Contudo, mesmo neste caso há receita para o cedente, porque ele adquire direito no ato do contrato e nesse momento ainda não tem obrigação, a qual, para passar a existir, depende da futura e eventual ocorrência da condição de o devedor se tornar involvente. Portanto, somente será devedor por fato futuro, e, se isto vier a ocorrer, terá então uma nova mutação patrimonial, para menos.

Em vista disso, na cessão onerosa de crédito há receita para o cedente.”

Agora digo eu.

Partindo da premissa acima cravada, de que a cessão onerosa de crédito de IPI é receita para o cedente, o próximo passo é identificar o tratamento de receita na legislação das contribuições para o PIS e para a Cofins no regime não cumulativo.

Pela Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, toda e qualquer receita auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente da classificação contábil, deve compor a base de cálculo das contribuições apuradas pelo regime da não cumulatividade.

Nesta perspectiva, é lícito concluir que uma vez definida como receita a cessão onerosa de crédito de IPI, esta deve ser incluída na base de cálculo do PIS e da Cofins, nos termos da Lei nº 10.833/2003.

Ex positis, nego provimento quanto a esse capítulo do recurso.

Gilson Macedo Rosenberg Filho