



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11060.001824/2007-93
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3402-007.074 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 24 de outubro de 2019
Recorrente MÓVEIS SRM INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/12/2006

CESSÃO ONEROSA DE CRÉDITO DE ICMS A TERCEIRO. BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS. NÃO INCIDÊNCIA

Nos termos do art. 62, §2º do Anexo II do RICARF/2015, em obediência à decisão plenária do STF, no julgamento do RE 606.107, não há que se falar em incidência de PIS e Cofins sobre os valores recebidos a título de cessão onerosa a terceiros de créditos de ICMS provenientes de exportação.

CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. BASE DE CÁLCULO. INCLUSÃO.

A base de cálculo da contribuição sob o regime não cumulativo é o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua natureza ou classificação contábil. Portanto, inexistente amparo legal para a exclusão da receita decorrente do ressarcimento do crédito presumido do IPI.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por voto de qualidade, em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário para reconhecer o direito creditório relativo à exclusão da base de cálculo do PIS e da COFINS dos valores recebidos a título de cessão onerosa a terceiros de créditos de ICMS provenientes de exportação. Vencidos os Conselheiros Maysa de Sá Pittondo Deligne, Cynthia Elena de Campos, Muller Nonato Cavalcanti Silva (suplente convocado) e Thais De Laurentiis Galkowicz que davam integral provimento ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Mineiro Fernandes – Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Maria Aparecida Martins de Paula, Maysa de Sá Pittondo Deligne, Pedro Sousa Bispo, Cynthia Elena de Campos, Silvio Rennan do Nascimento Almeida, Muller Nonato Cavalcanti Silva (Suplente convocado), Thais de Laurentiis Galkowicz e Rodrigo Mineiro Fernandes (Presidente).

Fl. 2 do Acórdão n.º 3402-007.074 - 3ª Seju/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 11060.001824/2007-93

Relatório

Trata presente processo de análise de PER/DCOMPs da Recorrente, transmitidos eletronicamente entre 23/08/2006 e 23/07/2007, referentes ao ano-calendário de 2006.

O Despacho Decisório DRF/STM (fls. 337), de 31/08/2007, com base no Relatório de Verificações Fiscais (fls. 327 a 334), reconheceu parcialmente o direito creditório em favor do contribuinte, correspondente aos saldos credores do PIS e da COFINS, levantados no ano-calendário de 2006, bem como homologou as compensações efetuadas pelo contribuinte com a utilização dos saldos credores das contribuições dos 1º, 2º e 3º trimestres, até o limite dos créditos reconhecidos.

A autoridade fiscal constatou que não foram considerados pelo interessado na formação da base de cálculo das contribuições os valores relativos às receitas de Crédito Presumido de IPI bem como as Receitas decorrentes de cessões de crédito de ICMS, razão pela qual tais valores foram considerados na apuração do montante a ser ressarcido, resultando em valor inferior àquele originalmente pleiteado.

O crédito remanescente no processo que foi solicitado em pedido de ressarcimento e não utilizado em declaração de compensação, foi restituído ao contribuinte, nos termos do Despacho de fls. 436 a 437.

O contribuinte apresentou sua Manifestação de Inconformidade (fls. 402 a 408), contestando as glosas efetivadas nos créditos pleiteados e as compensações não homologadas.

A 2ª Turma da DRJ Santa Maria, por meio do Acórdão 18-10.437 (fls. 446 a 454), sessão de 20 de março de 2009, julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade e manteve o disposto no Despacho Decisório exarado pela autoridade administrativa de origem. Segundo o entendimento da DRJ, a receita da alienação de créditos de ICMS e o crédito presumido de IPI compõem a base de cálculo do PIS e da COFINS, visto que se enquadraria no conceito de receita bruta contido na legislação de regência, não podendo ser excluída ou isenta de incidência, pela ausência de previsão legal.

O referido acórdão recebeu a seguinte ementa:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/12/2006 -

ARGUIÇÃO DE ILEGALIDADE. INCONSTITUCIONALIDADE.

Não compete à autoridade administrativa a apreciação de questões relativas à inconstitucionalidade e legalidade de leis, normas ou atos administrativos, lhe cabendo observar a legislação em vigor.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/12/2006

CESSAO DE CREDITOS DO ICMS. TRIBUTAÇÃO.

Os valores auferidos com a cessão de créditos do ICMS estão sujeitos à incidência da COFINS e do PIS.

BASE DE CÁLCULO. CREDITO PRESUMIDO DE IPI. INCLUSÃO.

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 COFINS e do PIS.

Solicitação Indeferida

Cientificada do teor do Acórdão n.º 18-10.437 em 23/04/2009 (fls.467), o contribuinte apresentou Recurso Voluntário em 20/05/2009 (fls. 469 a 477), contestando a inclusão na base de cálculo das contribuições das receitas de crédito presumido de IPI, bem como das receitas decorrentes de cessões de crédito de ICMS, com base nos seguintes argumentos (em síntese): (i) que o crédito presumido é ressarcimento de custo e, por sua vez, ressarcimento de custo não é faturamento ou receita, e não pode ser incluído na base de cálculo do PIS e da COFINS; e (ii) que a cessão de créditos de ICMS não se trata de receita financeira para fins de incidência de PIS e COFINS, e sim de ressarcimento de custo.

O processo foi encaminhado a este Conselho para julgamento e posteriormente distribuído a este Relator.

Em 28 de novembro de 2018, este colegiado resolveu converter o julgamento em diligência à unidade de origem para a adoção das seguintes providências (Resolução 3402-001.594):

(i) identifique, dentro do montante adicionado relativo à cessão de créditos de ICMS, qual a parcela se refere a aquisições de insumos aplicados em produtos exportados;

(ii) certifique que tais produtos foram efetivamente exportados;

(iii) elabore um novo parecer e um novo demonstrativo do direito creditório requerido, com as considerações efetuadas a partir da nova interpretação acerca da não incidência de PIS e COFINS na cessão de créditos de ICMS de empresa exportadora, conforme decisão do STF no RE 606.107.

A unidade de origem anexou DESPACHO DECISÓRIO DRF/STM n.º 40, de 14 de janeiro de 2019 (fls. 501 a 506) e planilhas auxiliares (fls.489 a 493). Regularmente cientificado (fls.509), o contribuinte não se manifestou acerca do resultado da diligência.

O processo retornou a este Conselho para julgamento.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Rodrigo Mineiro Fernandes, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, devendo ser conhecido.

A questão devolvida a este colegiado cinge-se sobre a inclusão na base de cálculo do PIS e da COFINS dos valores do crédito presumido de IPI e dos valores decorrentes de cessões de crédito de ICMS. Trata-se de uma empresa que atua no ramo de industrialização e comércio de móveis, no mercado interno e externo.

A questão acerca da incidência de PIS e COFINS na cessão de créditos de ICMS de empresa exportadora foi objeto de julgamento no STF submetido à sistemática da repercussão geral, no RE 606.107, cuja ementa transcrevo parcialmente:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE. HERMENÊUTICA. CONTRIBUIÇÃO AO PIS E COFINS. NÃO INCIDÊNCIA. TELEOLOGIA DA NORMA. EMPRESA EXPORTADORA. CRÉDITOS DE ICMS TRANSFERIDOS A TERCEIROS.

I – Esta Suprema Corte, nas inúmeras oportunidades em que debatida a questão da hermenêutica constitucional aplicada ao tema das imunidades, adotou a interpretação teleológica do instituto, a emprestar-lhe abrangência maior, com escopo de assegurar à norma supralegal máxima efetividade.

(...)

*IV – O art. 155, § 2º, X, “a”, da CF – cuja finalidade é o **incentivo às exportações**, desonerando as mercadorias nacionais do seu ônus econômico, de modo a permitir que as empresas brasileiras exportem produtos, e não tributos, **imuniza as operações de exportação** e assegura “a manutenção e o aproveitamento do montante do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores”. **Não incidem, pois, a COFINS e a contribuição ao PIS sobre os créditos de ICMS cedidos a terceiros, sob pena de frontal violação do preceito constitucional.***

*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.*

VI – O aproveitamento dos créditos de ICMS por ocasião da saída imune para o exterior não gera receita tributável. Cuida-se de mera recuperação do ônus econômico advindo do ICMS, assegurada expressamente pelo art. 155, § 2º, X, “a”, da Constituição Federal.

*VII – Adquirida a mercadoria, a empresa exportadora pode creditar-se do ICMS anteriormente pago, mas **somente poderá transferir a terceiros o saldo credor***

acumulado após a saída da mercadoria com destino ao exterior (art. 25, § 1º, da LC 87/1996). Porquanto só se viabiliza a cessão do crédito em função da exportação, além de vocacionada a desonerar as empresas exportadoras do ônus econômico do ICMS, as verbas respectivas qualificam-se como decorrentes da exportação para efeito da imunidade do art. 149, § 2º, I, da Constituição Federal.

*VIII – Assenta esta Suprema Corte a tese da **inconstitucionalidade** da incidência da contribuição ao PIS e da COFINS não cumulativas sobre os valores auferidos por empresa exportadora em razão da transferência a terceiros de créditos de ICMS. (g. n.)*

Do excerto supra, constata-se que a decisão do STF se restringe ao saldo dos créditos de ICMS apurados nas aquisições de insumos aplicados em produtos exportados imunes, créditos esses passíveis de transferência a terceiros sem incidência da Cofins e do PIS somente após a efetiva exportação do produto fabricado.

A unidade de origem, em atendimento à Resolução 3402-001.594, elaborou uma tabela com o montante dos valores de insumos aplicados em produtos exportados, comprovadas as exportações realizadas, reconhecendo direito creditório complementar em favor do interessado, nos montantes discriminados na tabela constante no item 11 do DESPACHO DECISÓRIO DRF/STM nº 40, de 14 de janeiro de 2019 (fls. 505), a título de ressarcimento das Contribuições COFINS e PIS, do 1º ao 4º trimestre de 2006, abaixo reproduzida:

PER	PA	Valor Solicitado	DD DRF/STM de 31 de agosto de 2007		DD DRF/STM 40/2019
			Valor Reconhecido	Valor Glosa	Crédito Transferência de ICMS
41128.75873.230806.1.1.09-1403	1º trim 2006	9.564,43	5.429,77	4.134,66	1.364,39
10524.06574.290806.1.1.09-7915	2º trim 2006	14.575,15	4.513,35	10.061,80	2.469,68
22963.20911.310107.1.1.09-9579	3º trim 2006	17.122,42	12.806,38	4.316,04	2.596,11
05535.50962.300307.1.1.09-9112	4º trim 2006	20.197,50	16.946,17	3.251,33	3.082,18
19624.53944.230806.1.1.08-2921	1º trim 2006	2.076,14	1.178,24	897,90	296,22
26461.16126.290806.1.1.08-0750	2º trim 2006	3.163,99	979,75	2.184,24	536,18
17988.28441.300307.1.1.08-0713	3º trim 2006	3.631,94	2.779,99	851,95	563,63
19492.57017.300307.1.1.08-8058	4º trim 2006	4.384,64	3.678,75	705,89	669,16
	TOTAL	74.716,21	48.312,40	26.403,81	11.577,54

Portanto, nos termos do art. 62, §2º do Anexo II do RICARF/2015, em obediência à decisão plenária do STF, no julgamento do RE 606.107, não há que se falar em incidência de PIS e Cofins sobre os valores recebidos a título de cessão onerosa a terceiros de créditos de ICMS provenientes de exportação. Dessa forma, reconhece-se o direito creditório complementar, no montante calculado na diligência fiscal, reproduzido no quadro acima.

Quanto à incidência de PIS e COFINS sobre o crédito presumido de IPI, a questão teve sua repercussão geral reconhecida pelo STF no RE 593.544, mas sem decisão final da corte suprema.

A matéria foi objeto de diversos julgamentos na 3ª Turma da CSRF, atualmente decididos pelo voto de qualidade. Transcrevo a ementa e voto do Acórdão 9303-007.042, da lavra do i. Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos, cujos fundamentos adoto como minhas razões de decidir:

CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. BASE DE CÁLCULO DO PIS NÃO CUMULATIVO.

Por força do art. 1º da Lei nº 10.637/2002, o crédito presumido do IPI integra a base de cálculo do PIS. Trata-se de um benefício fiscal com natureza de subvenção de custeio, integrando a receita bruta do contribuinte, sem qualquer disposição legal para que seja afastado no caso concreto.

Voto

[...]

“Inconteste a existência dos créditos de IPI neste processo, discute-se a sua tributação, ou não, a título de receita em contribuição para o PIS, o que reduziria os créditos deste tributo que a contribuinte pretendeu utilizar para compensações.

Inquestionável que a Lei nº 10.637 de 30/12/2002, ao estabelecer a contribuição da cobrança não-cumulativa para o PIS, em seu art. 1º, tomou como seu fato gerador o total das receitas auferidas, independentemente de sua denominação ou classificação fiscal, afastando apenas aquelas descritas no § 3º do mesmo artigo. Não há qualquer exclusão específica relativa ao crédito presumido de IPI.

Estando esse crédito presumido definido na Lei nº 9.363 de 13/12/1996, há respeitáveis juristas a advogar que ele representa verdadeiro ressarcimento, oferecido ao contribuinte para compensar as despesas tidas com o recolhimento pretérito de PIS incidentes sobre as operações que a lei especifica. Contudo, filio-me a outra corrente, que vislumbra no crédito presumido de IPI a natureza de subvenção de custeio, ofertada pelo Poder Público, mediante renúncia fiscal, para auxiliar o beneficiário a arcar com os gastos de sua atividade.

Nesta linha de entendimento, os créditos em comento deveriam sempre ser adicionados ao resultado tributável.

Para analisar a natureza de receita do crédito presumido de IPI, me apoio na Norma Brasileira de Contabilidade TG 30, que em seus objetivos já traz a seguinte definição:

A receita é definida na NBC TG ESTRUTURA CONCEITUAL – Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro como aumento nos benefícios econômicos durante o período contábil sob a forma de entrada de recursos ou aumento de ativos ou diminuição de passivos que resultam em aumentos do patrimônio líquido da entidade e que não sejam provenientes de aporte de recursos dos proprietários da entidade. As receitas englobam tanto as receitas propriamente ditas como os ganhos. A receita surge no curso das atividades ordinárias da entidade e é designada por uma variedade de nomes, tais como vendas, honorários, juros, dividendos e royalties. O objetivo desta Norma é estabelecer o tratamento contábil de receitas provenientes de certos tipos de transações e eventos.

Me socorro ainda de excerto doutrinário sobre a matéria, *apud* ao voto do i. conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal, no acórdão nº 3301002.395:

(...)

Não há qualquer impedimento à cobrança do tributo no regime não cumulativo, uma vez que a recuperação de custos integra a receita bruta da empresa. Afinal, se o conceito de receita compreende o acréscimo patrimonial líquido, não há motivos para afastar de seu âmbito de significação o incremento resultante do recebimento do crédito presumido do IPI. O patrimônio compreende não só os bens, mas os direitos de crédito e todas as demais relações jurídicas de conteúdo econômico titularizadas pelo sujeito de direitos. Por conseguinte, a receita pode ser auferida não apenas mediante recebimento de dinheiro, mas pela aquisição de qualquer direito susceptível de apreciação pecuniária.

Por outro lado, embora a Lei n.º 9.363/1996 faça referência a “ressarcimento”, deve-se ter presente que não se trata propriamente de uma indenização. A concessão do crédito constitui uma liberalidade, um ato unilateral do Poder Público, que não se confunde com as obrigações derivadas da responsabilidade extracontratual.

Tampouco se trata de reembolso, porque este pressupõe a recomposição do patrimônio devida em razão de uma despesa realizada por conta e ordem de outrem.

(...)

Os créditos presumidos são benefícios fiscais concedidos unilateralmente pelo Poder Público, podendo apresentar natureza de subvenção de custeio (v.g. crédito presumido do IPI para ressarcimento de contribuições previsto na Lei n.º 9.363/1996) ou de subvenção para investimentos (v.g. crédito presumido para incentivos da Lei n.º 9.826/1999).

No primeiro caso, as subvenções integram o resultado da pessoa jurídica e, nessa condição, têm natureza de receita bruta do sujeito passivo. Portanto, devem ser incluídas na base de cálculo do PIS/Pasep e da Cofins, desde que se trate de contribuinte submetido ao regime não cumulativo...

(...) (Negritei.)

Concluindo que seja receita para fins de tributação pelo PIS e inexistindo qualquer previsão legal para que se afaste referida receita da apuração do PIS, correto o entendimento expresso no acórdão de primeira instância da DRJ/POA e por consequência a redução dos créditos disponíveis para compensação pela contribuinte.”

No mesmo sentido:

Acórdão 9303-007.721, de 20/11/2018

BASE DE CÁLCULO. REGIME NÃO CUMULATIVO. OUTRAS RECEITAS. EXCLUSÃO. IMPOSSIBILIDADE.

A base de cálculo da contribuição sob o regime não cumulativo é o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua natureza ou classificação contábil, inexistindo amparo legal para a exclusão das receitas decorrentes do ressarcimento do crédito presumido do IPI.

Acórdão 9303-008.715, de 12/06/2019

BASE DE CÁLCULO. REGIME NÃO CUMULATIVO. OUTRAS RECEITAS. EXCLUSÃO. CRÉDITO PRESUMIDO DO IPI.

A base de cálculo da contribuição sob o regime não cumulativo é o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua natureza ou classificação contábil. Portanto, inexistente amparo legal para a exclusão da receita decorrente do ressarcimento do crédito presumido do IPI.

Dessa forma, conclui-se que o valor das receitas decorrentes de ressarcimento de crédito presumido de IPI devem compor a base de cálculo do PIS e da COFINS, por ausência de previsão legal para sua exclusão.

Diante do exposto, voto por dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, pelo reconhecimento do direito creditório complementar em favor do interessado relativo à exclusão da base de cálculo do PIS e da COFINS dos valores recebidos a título de cessão onerosa a terceiros de créditos de ICMS provenientes de exportação, nos montantes discriminados na tabela constante no item 11 do DESPACHO DECISÓRIO DRF/STM nº 40, de 14 de janeiro de 2019.

É como voto.

(assinado com certificado digital)

Rodrigo Mineiro Fernandes