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

Processo nº	11020.001357/2004-25
Recurso nº	252.939 Voluntário
Acórdão nº	**3801-00.427 – 1ª Turma Especial**
Sessão de	25 de maio de 2010
Matéria	RESTITUIÇÃO / COMPENSAÇÃO PIS
Recorrente	CHIES CHIES & CIA LTDA.
Recorrida	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/03/2004

CESSÃO DE CRÉDITOS DE ICMS. NÃO INCIDÊNCIA DE PIS E COFINS.
Não há incidência do PIS sobre a cessão de créditos de ICMS, por se tratar esta operação de mera mutação patrimonial, não se constituindo receita.

Recurso Voluntário Provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos em dar provimento ao recurso. Vencidos os conselheiros Magda Cotta Cardozo e José Luis Bordignon.

Magda Cotta Cardozo - Presidente

Andréia Dantas Lacerda Moneta - Relatora

EDITADO EM: 25/06/2010

Participaram do presente julgamento os conselheiros Magda Cotta Cardozo, Flávio de Castro Pontes, Arno Jerke Júnior, Andréia Dantas Lacerda Moneta, José Luis Bordignon e Adriene Maria de Miranda Veras (Suplente).

Ausente, justificadamente, a conselheira Renata Auxiliadora Marchetti.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário (fls. 126/141) interposto pelo contribuinte acima identificado, em 11/02/2008, contra acórdão nº 10-14.739 – 2ª Turma da DRJ de Porto Alegre/RS, datado de 20 de dezembro de 2007, que indeferiu o pedido de ressarcimento, bem como não homologou as compensações efetuadas pela recorrente, nos termos da ementa do acórdão (fls. 118), abaixo transcrita:

> *"ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP*
>
> *Período de apuração: 01/01/2004 a 31/03/2004*
>
> *CESSÃO DE ICMS. INCIDÊNCIA DE PIS/PASEP E COFINS*
>
> *A cessão de direitos de ICMS compõe a receita do contribuinte, sendo base de cálculo para o PIS/PASEP e a COFINS*
>
> *Rest/Ress. Indeferido – Comp. não homologada.*

Em 28/06/2004, a contribuinte apresentou Pedido de Restituição de crédito de PIS não cumulativo, com fulcro no inciso II, §1º do art. 5º, da Lei nº 10.637/2002, no valor total de R$ 12.042,94, R$ 15.776,55 e R$ 15.812,72, relativo ao meses de janeiro, fevereiro e março de 2004, respectivamente, referente à ilegalidade da inclusão das cessões de créditos de ICMS na base de cálculo da contribuição, e, ao fim, requer a subseqüente compensação dos valores recolhidos a maior, com débitos existentes, conforme DComp's, constantes dos autos (fls. 01/36).

A autoridade local, por considerar a cessão de créditos de ICMS a terceiros como auferimento de receitas, base de cálculo da contribuição para o PIS, glosou os referidos valores, reconhecendo parcialmente o direito creditório da contribuinte, no valor de R$ 10.835,96, relativo ao mês de janeiro de 2004, R$ 13.870,37, relativo ao mês de fevereiro de 2004 e R$ 13.346,07, relativo ao mês de março de 2004, homologando parcialmente as compensações efetuadas (fls. 55/59), tendo esta interposto Manifestação de Inconformidade à Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Porto Alegre, suscitando, preliminarmente, a inexistência de lançamento para a cobrança do suposto débito, nos termos do art. 142, do CTN e, no mérito, informa que a Lei nº 10.637/2002, juntamente com a IN 600 de 2005, que regulamentam a compensação e ressarcimento de créditos oriundos da contribuição para o PIS, estabelecia que as pessoas jurídicas que realizassem exportações, com esse fim específico, poderiam compensar débitos vencidos ou vincendos junto à Secretaria da Receita Federal (fls. 85/104).

Por fim argumenta que a legislação é precisa ao tributar apenas as RECEITAS auferidas pelo contribuinte, ressalvando as DESPESAS, inclusive as decorrentes de pagamentos a fornecedores através de transferência de saldo credor de ICMS.

A DRJ/POA indeferiu a solicitação, nos termos da Ementa já transcrita.

Inconformada com a decisão, a recorrente interpôs recurso voluntário ao 2º Conselho de Contribuintes, aduzindo, em suma: ser ilegal a inclusão do crédito do ICMS cedido a terceiros como receita da mesma, incidindo assim o PIS/PASEP, pugnando pelo

reconhecimento integral do crédito pleiteado bem como a homologação das compensações efetuadas.

É o relatório.

Voto

Conselheira Andréia Dantas Lacerda Moneta, Relatora.

O recurso é tempestivo e satisfaz os demais requisitos de admissibilidade, devendo ser conhecido.

O presente recurso voluntário merece provimento.

Insurge-se a recorrente contra a incidência do PIS sobre os valores recebidos a título de ICMS transferidos a terceiros.

Assiste razão a recorrente.

Transcrevo, abaixo, parte da ementa e dos fundamentos da Decisão SRRF/3ªRF/Disit nº 47, de 11/12/1998, que são esclarecedores 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:

> *"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 subseqüente. Entretanto, ocorrendo a hipótese de não incidência na saída subseqüente 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 ICMS2

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 tenho 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 do PIS e da COFINS.

Outra argumentação também merece destaque.

É sabido que nas operações de venda de mercadorias, quando da emissão da nota fiscal, destaca-se o ICMS devido e lança-se em conta de passivo exigível. Por sua vez, em obediência ao princípio da não-cumulatividade, a contribuinte se credita dos valores utilizados em etapas anteriores da cadeia produtiva. Quando o saldo de créditos supera o de débitos, a contribuinte apura saldo de ICMS a recuperar para ser compensado dos débitos do imposto em períodos posteriores.

De acordo com o Manual de Contabilidade da FIPE-CAFI, 6ª edição, página 334, "*o ICMS é um imposto incidente sobre o valor agregado em cada etapa do processo de industrialização e comercialização da mercadoria, até chegar ao consumidor final. O valor do imposto a ser pago pelas empresas é representado pelas diferenças entre o imposto incidente nas vendas e o imposto pago na aquisição das mercadorias que integram o processo produtivo, ou para serem revendidas.*" Prossegue, "*por definição legal, o ICMS integra o preço de venda a ser cobrado do comprador*". Exemplifica os respectivos cálculos e arremata afirmando que, apesar de não haver recolhimento do ICMS (em casos de apuração de saldo credor), em nada isso altera o resultado, já que, conforme foi visto, o ICMS *não é receita nem despesa*.

Traduzindo, na apuração do resultado do exercício, o valor que constará do demonstrativo contábil será sempre o valor do "débito" do ICMS, sem que seja cotizado com os "créditos" decorrentes das aquisições. Aqueles créditos já foram "débitos" de outra pessoa

jurídica, cuja receita fora tributada pelo PIS/COFINS e está no preço da mercadoria pago por esta contribuinte. Os créditos serão ativo próprio, a ser deduzido do passivo, em contas patrimoniais. Afirmar que a cessão de créditos seria receita seria o mesmo que tentar tributar os créditos de ICMS como se receitas fossem, o que seria absolutamente incoerente do ponto de vista contábil e, consequentemente, jurídico.

Previu o legislador hipótese de transferência de créditos acumulados de ICMS para outra pessoa jurídica - em especial quando a própria contribuinte não encontra meios para realizar seu saldo de créditos - desde que atendidas as condições constantes no Regulamento do ICMS do Estado-Membro em questão. Assim, até por ser o ICMS um tributo estadual, inexistindo previsão legal para compensação deste com tributos federais, a contribuinte ora recorrente transferiu créditos de ICMS para terceiros, em operação denominada cessão de créditos.

Assim, em verdade, tal operação não transitou, nem deveria, em contas de resultado e tampouco representa ingresso de receita para a contribuinte, senão mera operação patrimonial, utilizando-se de créditos de ICMS registrados em seu Ativo como meio de pagamento para liquidar operações com seus fornecedores, por exemplo, em virtude do princípio da livre convenção entre as partes, basilar do Direito Comercial, para satisfazer sua obrigação para com seus fornecedores, mediante dação em pagamento, na figura de cessão de créditos.

Ora, apenas se houvesse algum incremento nesta operação (ágio) é que se poderia cogitar em receita, ou existência de ganhos para a contribuinte, e se discutir a eventual incidência de PIS sobre este hipotético ganho. No entanto, não é esta a hipótese dos autos, razão pela qual entendo não subsistir hipótese de incidência para a tributação dos referidos valores pelo PIS.

Apenas a título ilustrativo, a operação em si de cessão de tais créditos poderia redundar em ganho, caso com ágio, tributável, sim, pelo Imposto de Renda e pela Contribuição Social Sobre o Lucro, quando poderíamos discutir sua tributação pela contribuição ao PIS. Caso haja deságio, será uma despesa dedutível dos primeiros tributos e nada significaria na apuração da contribuição ao PIS. Ou seja, o que pretendeu a autoridade não encontra respaldo jurídico, tampouco dos princípios fundamentais de contabilidade.

Reconhecendo a atrocidade que cometia para com os contribuintes, o Governo Federal editou a MP nº. 451, de 16 de dezembro de 2008, onde em seu art. 7º, deu nova redação ao art. 3º, da Lei nº. 9.718/98, dispondo:

> *Art. 7º O art. 3o da Lei no 9.718, de 27 de novembro de 1998, passa 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.

Diante do exposto, voto no sentido de dar provimento ao recurso, reconhecendo o direito do contribuinte para o fim de declarar a não incidência do PIS sobre os valores recebidos a título de ICMS transferidos a terceiros.

Andréia Dantas Lacerda Moneta