



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

Processo nº 11020.002481/2004-16
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3803-02.465 – 3ª Turma Especial
Sessão de 14 de fevereiro de 2012
Matéria COMPENSAÇÃO - RESSARCIMENTO DE PIS
Recorrente SAN MARINO MÓVEIS LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/05/2004 a 31/05/2004

PEDIDO DE RESSARCIMENTO DE CRÉDITOS DA COFINS.
COMPENSAÇÃO. CESSÃO DE CRÉDITOS DE ICMS.

A cessão de créditos escriturais não se caracteriza como receita, sendo mero ressarcimento de custo tributário, inexistindo acréscimo patrimonial para as sociedades empresárias industriais ou repasse dos valores aos produtos ou aos consumidores finais. Os créditos de ICMS repassados a terceiros não se referem a valores anteriormente deduzidos no resultado da pessoa jurídica e posteriormente recuperados, configurando-se, no contexto da técnica da não cumulatividade, numa forma de absorção de créditos não compensados com impostos de mesma natureza incidentes sobre vendas no mercado interno.

RESSARCIMENTO DE CRÉDITOS DO PIS NÃO CUMULATIVO.
JUROS SELIC. INAPLICABILIDADE.

O ressarcimento de créditos decorrentes da não cumulatividade do PIS não se confunde com a restituição de indébito, havendo vedação legal para a atualização monetária ou a incidência de juros sobre o montante apurado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar parcial provimento ao recurso, nos termos do voto do relator. Vencido o conselheiro Alexandre Kern que negou provimento.

(assinado digitalmente)

Alexandre Kern - Presidente.

(assinado digitalmente)

Hélcio Lafetá Reis - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Alexandre Kern (Presidente), Hélcio Lafetá Reis (Relator), Belchior Melo de Sousa, Jorge Victor Rodrigues, Juliano Eduardo Lirani e João Alfredo Eduão Ferreira.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário (fls. 133 a 148) interposto em face de decisão da DRJ Porto Alegre/RS (fls. 125 a 126) que indeferiu a compensação pleiteada pelo contribuinte por meio de declaração (fls. 1 a 2) em que se requereram créditos da contribuição para o PIS com fundamento no art. 5º, § 1º, da Lei nº 10.637/2002.

A repartição de origem, em despacho decisório (fls. 42 a 47), negou parte do crédito pleiteado pelo contribuinte por ter havido transferência de créditos de ICMS a terceiros não computados como receitas, em contrariedade ao disposto no art. 1º da Lei nº 10.637/2002 que determina que a base de cálculo da contribuição abrange todas as receitas auferidas, independentemente de classificação fiscal, inexistindo previsão na lei de exclusão desses ingressos.

Segundo a autoridade administrativa, tratar-se-ia o caso sob exame de alienação de bens do ativo que importaria em auferimento de receitas, nos termos da Resolução nº 774/1994 do Conselho Federal de Contabilidade, sendo irrelevante o fato de não ter havido ingresso de numerário, mas de mercadorias, em consonância com o previsto no art. 187, § 1º, “a”, da Lei nº 6.404/1996 (Lei das S/A).

Não concordando com tal decisão, o contribuinte apresentou Manifestação de Inconformidade e requereu o deferimento total do crédito pleiteado, alegando, aqui apresentado de forma sucinta, o seguinte:

a) o ingresso de valores referentes à transferência do saldo credor acumulado de ICMS não configura auferimento de receita por se tratar o ICMS de “tributo recuperável”, escriturado no ativo da pessoa jurídica;

b) nos casos da espécie, ocorre apenas alteração da classificação contábil de “tributos recuperáveis” para “caixa”, não havendo inovação no ativo;

c) a transferência do saldo credor de ICMS resulta no abatimento da conta “saldos a pagar a fornecedores”, configurando-se redução de despesas e não auferimento de receitas;

d) conforme entendimento exposto pelo conselheiro Gileno Gurjão Barreto, “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, conseqüentemente, jurídico” (fl. 100);

e) se hipoteticamente não se tratasse de transferência de créditos de ICMS para terceiros mas de ressarcimento nas operações de exportação, os valores recebidos não seriam tributados por decorrerem da sistemática da não cumulatividade;

f) os valores ressarcidos devem ser corrigidos monetariamente, pois o termo “ressarcimento” se traduz em “indenizar-se integralmente”, sob pena de prejuízo às empresas exportadoras em razão da desvalorização da moeda;

g) de acordo com decisões dos antigos Conselhos de Contribuintes e da Câmara Superior de Recursos Fiscais, o art. 108 do CTN asseguraria a aplicação da analogia na ausência de disposição expressa em lei, o que garantiria a correção monetária do ressarcimento da mesma forma como se dá nos casos de restituição de impostos pagos a maior ou indevidamente.

A DRJ Porto Alegre/RS indeferiu a solicitação, cujo acórdão restou ementado da seguinte forma:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/05/2004 a 31/05/2004

Há incidência de Pis e Cofins na cessão de créditos de ICMS, dada a existência de uma alienação de direitos classificados no ativo circulante.

Inaceitável, face a existência de expressa vedação legal, a correção monetária ou a incidência de juros no ressarcimento de créditos de Pis ou Cofins não cumulativos

Solicitação Indeferida

Irresignado, o contribuinte recorre a este Conselho e reitera seu pedido repisando os mesmos argumentos, salientando-se a necessidade de aplicação da taxa Selic na atualização dos valores a serem ressarcidos.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Hélcio Lafetá Reis

O recurso é tempestivo, preenche as demais condições de admissibilidade e dele tomo conhecimento.

Conforme acima relatado, trata o presente processo de indeferimento parcial de pedido de ressarcimento e compensação, tendo havido glosa parcial do saldo credor da contribuição para o PIS não cumulativo em razão do não oferecimento à tributação das receitas decorrentes de transferências de créditos do ICMS a terceiros.

No Recurso Extraordinário (RE) nº 606.107/RS, que trata da matéria sobre a qual se controverte nos presentes autos, o Supremo Tribunal Federal (STF) reconheceu a existência de repercussão geral, mas não se pronunciou acerca do sobrestamento dos processos em andamento versando sobre a mesma matéria.

Dessa forma, nos termos do § 1º do art.1º e do art. 4º da Portaria CARF nº 001, de 3 de janeiro de 2012, por inexistir determinação do STF no sentido de sobrestar todos

os processos em andamento que versem sobre a matéria, independentemente da existência de repercussão geral, o presente processo deve ser submetido a julgamento, não se lhe aplicando o sobrestamento previsto no § 1º do art. 62-A do Regimento Interno do CARF.

Nesse sentido, uma vez que este Colegiado se encontra desobrigado de sobrestar o julgamento do processo, passa-se à apreciação do mérito do recurso voluntário.

A Fiscalização constatou a não inclusão na base de cálculo da contribuição de valores relativos à cessão de créditos do ICMS a terceiros, em razão do que houve redução do saldo do tributo passível de ressarcimento.

O cerne da controvérsia, portanto, é a inclusão ou não da cessão de créditos de ICMS na base de cálculo da Cofins, tanto na modalidade cumulativa quanto na apuração não cumulativa.

A partir da edição da Lei nº 11.945/2009, com efeitos a partir de 1º de janeiro de 2009, a transferência onerosa de créditos de ICMS originados de operações de exportação passou a ser uma das hipóteses de exclusão da base de cálculo da Contribuição para o PIS e para a Cofins.

Essa alteração, contudo, por não se inserir em nenhuma das hipóteses de retroatividade da lei previstas no art. 106 do Código Tributário Nacional (CTN), não alcança os créditos de ICMS ora analisados que se reportam ao ano-calendário 2004.

Contudo, essa alteração do texto da lei pode corroborar com o entendimento a seguir esposado.

A não cumulatividade é uma técnica cujo objetivo maior é evitar o chamado “efeito cascata” da tributação em face de um processo produtivo que se opera em várias etapas, deduzindo-se do imposto incidente sobre a saída de mercadorias o imposto já cobrado nas operações anteriores relativamente à circulação daquelas mesmas mercadorias ou às matérias-primas necessárias à sua industrialização.

Trata-se, portanto, de lançamentos contábeis que não transitam pela demonstração de resultados da pessoa jurídica, restringindo-se à apuração do saldo do imposto a recolher após a compensação dos créditos decorrentes das aquisições anteriores.

Não se trata de reversão de custos ou despesas deduzidos do resultado da pessoa jurídica em momentos anteriores e posteriormente recuperados. Tal crédito tem sua abrangência circunscrita à apuração de um eventual saldo devedor a ser recolhido aos cofres públicos que, uma vez não configurado, faz gerar o direito de ressarcimento do crédito não recuperável pela técnica da não cumulatividade.

Conforme salientado (...), o denominado crédito de ICMS é crédito puramente escritural, e guarda essa característica tanto para apuração do saldo mensal quanto no caso de haver saldo a seu favor, passando este, ainda como crédito escritural, para o mês seguinte. Daí, (...) esse crédito não é, ao contrário do que ocorre com o crédito tributário cujo pagamento pode o Estado exigir, um crédito na expressão total do termo jurídico, mas existe apenas para fazer valer o princípio da não-

cumulatividade, em operações puramente matemáticas, não se incorporando ao patrimônio do contribuinte¹.

Uma vez encontrar-se o princípio da não cumulatividade previsto no texto constitucional, tem-se a garantia outorgada ao contribuinte de fruição ampla do direito de abatimento de créditos escriturais sem reservas ou condições. Assim dispõe o art. 155, § 2º, X, “a” da Constituição Federal:

*§ 2.º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:
(Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)*

*I - será **não-cumulativo**, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal;*

(...)

*X - **não incidirá**:*

*a) sobre operações que destinem mercadorias para o exterior, nem sobre serviços prestados a destinatários no exterior, assegurada a manutenção e o aproveitamento do montante do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores;
(Redação dada pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)*

A própria Constituição Federal assegura ao contribuinte do ICMS o direito à recuperação do imposto pago nas etapas anteriores, quando sua atividade é exclusiva ou preponderantemente exportadora.

Ora, um direito assegurado constitucionalmente não pode sofrer restrições não autorizadas pelo constituinte. Trata-se de norma cogente, de observância obrigatória pelo legislador ordinário, pelo administrador e pelos demais intérpretes.

A Lei Complementar nº 87/1996 (Lei Kandir), em seu art. 25 e parágrafos, dispõe acerca da possibilidade de transferência de créditos acumulados de ICMS em relação às sociedades empresariais exportadoras, nos seguintes termos:

Art. 25. Para efeito de aplicação do disposto no art. 24, os débitos e créditos devem ser apurados em cada estabelecimento, compensando-se os saldos credores e devedores entre os estabelecimentos do mesmo sujeito passivo localizados no Estado. (Redação dada pela LCP nº 102, de 11.7.2000)

*§ 1º **Salos credores acumulados** a partir da data de publicação desta Lei Complementar por estabelecimentos que realizem operações e prestações de que tratam o inciso II do art. 3º e seu parágrafo único² podem ser, na proporção que estas saídas representem do total das saídas realizadas pelo estabelecimento:*

¹ Acórdão unânime da 1ª Turma do STF no AgRg em Agravo 230.478-0, DJU de 13/08/1999, p. 10

² Art. 3º O imposto não incide sobre: (...) II - operações e prestações que destinem ao exterior mercadorias, inclusive produtos primários e produtos industrializados semi-elaborados, ou serviços;

I - imputados pelo sujeito passivo a qualquer estabelecimento seu no Estado;

II - havendo saldo remanescente, transferidos pelo sujeito passivo a outros contribuintes do mesmo Estado, mediante a emissão pela autoridade competente de documento que reconheça o crédito. (grifei)

Dessa forma, a lei nacional (Lei Complementar nº 87/1996) faculta ao contribuinte exportador a cessão de saldo remanescente de créditos de ICMS a terceiros domiciliados no mesmo Estado da Federação, não havendo previsão expressa de discricionariedade à Fazenda Pública estadual para a emissão do documento que reconheça esse direito.

Não há, nessa situação, a estipulação de qualquer outra condição que onere ou condicione a faculdade atribuída ao contribuinte do imposto.

O direito de transferir créditos acumulados em razão de exportação, de que está investido o contribuinte, não nasce do documento ou de qualquer manifestação de vontade da Administração Estadual. Seu direito nasce da simples existência do crédito acumulado decorrente de exportações. A manifestação estadual que afirma tal existência à vista de uma verificação material tem natureza meramente declaratória da sua existência e montante³

Por se tratar de imposto pago na etapa anterior do processo produtivo e que, em virtude da imunidade conferida às exportações, não são passíveis de compensação com débitos próprios do mesmo tributo, o crédito do ICMS transferido a terceiros não se caracteriza como receita, pois se refere tão-somente à reversão de um custo tributário, cuja recuperação é assegurada constitucionalmente.

Não são exigíveis as contribuições ao PIS e à Cofins sobre créditos de ICMS apurados na operação de exportação ou mesmo os valores decorrentes da sua transferência a terceiros, por constituir mera recuperação de custos tributários suportados. Ademais, entendimento contrário ofenderia o princípio federativo, na medida em que tributar crédito de ICMS implica em intervir na tributação estadual, afetando a eficácia das imunidades e incentivos e fazendo com que, à impossibilidade de tributação ou renúncia tributária dos Estados corresponda tributação pela União, em transferência de recursos absolutamente desarrazoada, contrária à finalidade das normas de imunidade ou de incentivos.⁴

Outro não é o entendimento exarado nas seguintes decisões judiciais:

CRÉDITO-PRESUMIDO. ICMS. INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS. IMPOSSIBILIDADE. BENEFÍCIO FISCAL. RESSARCIMENTO DE CUSTOS.

(...)

³ GRECO, Marco Aurélio. ICMS; créditos acumulados por exportação; transferência a contribuinte do mesmo Estado. RFDT 09/67, junho de 2004

⁴ AMS 2005.71.08.009824-3, 2ª T, TRF4, DE 16/05/2007

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. (grifei)

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.*⁵

TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. BASE DE CÁLCULO. CRÉDITO DE ICMS. PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA. RAZOABILIDADE. PRINCÍPIO FEDERATIVO. Nem tudo o que contabilmente é considerado receita pode sê-lo para fins de tributação. A receita, na norma concessiva de competência tributária, denota uma revelação de riqueza. É preciso considerar a receita sob a perspectiva do princípio da capacidade contributiva.

Não são exigíveis as contribuições ao PIS e à COFINS sobre créditos de ICMS apurados na operação de exportação ou mesmo os valores decorrentes da sua transferência a terceiros, por constituir mera recuperação de custos tributários suportados.

*Ademais, entendimento contrário ofenderia o princípio federativo, na medida em que tributar crédito de ICMS implica intervir na tributação estadual, afetando a eficácia das imunidades e incentivos e fazendo com que, à impossibilidade de tributação ou renúncia tributária dos Estados corresponda tributação pela União, em transferência de recursos absolutamente desarrazoada, contrária à finalidade das normas de imunidade ou de incentivos.*⁶

Além do mais, não se vislumbra a subsunção da cessão de créditos escriturais do ICMS em nenhuma das hipóteses de receitas definidas como base de cálculo da contribuição nas Leis nº 9.718/1998 e 10.833/2003, anteriormente reproduzidas. Não se trata de receita de venda de mercadorias ou serviços, nem receita financeira, nem outras quaisquer que se traduzam em entradas de elementos para o ativo da empresa com consequente aumento da situação líquida.

Quanto ao pedido de atualização monetária dos valores pleiteados a título de ressarcimento, ressalte-se que inexistente autorização legal para a aplicação da taxa Selic na atualização monetária de ressarcimento de créditos da Contribuição para o PIS não cumulativa.

⁵ REsp 1025833 / RS, T1 - PRIMEIRA TURMA, 06/11/2008

⁶ AMS 2005.71.08.009824-3/ RS - Data da Decisão: 24/04/2007

A legislação tributária distingue as hipóteses de restituição, compensação e ressarcimento, conforme se depreende dos artigos 73 e 74 da Lei nº 9.430/1996, bem como do § 4º do art. 39 da Lei nº 9.250/1995, autorizando a aplicação de juros Selic somente nos casos de restituição, calando-se em relação às hipóteses de ressarcimento, como o ora pleiteado.

Além disso, há vedação expressa de não incidência de juros compensatórios no ressarcimento de créditos de IPI e das contribuições Cofins e PIS, *ex vi* do § 5º do art. 51 da Instrução Normativa SRF nº 460/2004 e § 5º do art. 52 da Instrução Normativa SRF nº 600/2005.

Diante do exposto, voto por DAR PARCIAL PROVIMENTO ao recurso voluntário, considerando que a cessão de créditos escriturais não se caracteriza como receita, sendo mero ressarcimento de custo tributário, inexistindo acréscimo patrimonial para as sociedades empresárias industriais ou repasse dos valores aos produtos ou aos consumidores finais.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Hélcio Lafetá Reis – Relator

Processo nº 11020.002481/2004-16
Acórdão n.º 3803-02.465

S3-TE03
Fl. 155



Ministério da Fazenda
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais
Terceira Seção - Terceira Câmara

Processo nº: 11020.002481/2004-16
Interessada: SAN MARINO MÓVEIS LTDA.

TERMO DE INTIMAÇÃO

Em cumprimento ao disposto no § 4º do art. 63 e no § 3º do art. 81 do Anexo II, c/c inciso VIII do art. 11 do Anexo I, todos do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 22 de junho de 2009, fica um dos Procuradores da Fazenda Nacional, credenciado junto a este Conselho, intimado a tomar ciência do Acórdão nº 3803-02.465, de 14 de fevereiro de 2012, da 3ª Turma Especial da 3ª Seção.

Brasília - DF, em 14 de fevereiro de 2012.

[Assinado digitalmente]

Alexandre Kern

3ª Turma Especial da 3ª Seção - Presidente

Ciente, com a observação abaixo:

- () Apenas com ciência
- () Com embargos de declaração
- () Com recurso especial

Em ____/____/____