



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

Processo n° 11020.007495/2008-41
Recurso n° 935.903 Voluntário
Acórdão n° **3803-03.310 – 3ª Turma Especial**
Sessão de 19 de julho de 2012
Matéria PIS. NÃO CUMULATIVIDADE. AUTO DE INFRAÇÃO. CESSÃO DE CRÉDITOS DE ICMS
Recorrente SAN MARINO MÓVEIS LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Data do fato gerador: 16/05/2008

NÃO CUMULATIVIDADE. BASE DE CÁLCULO. RECEITAS DE CESSÃO ONEROSA DE CRÉDITOS DE ICMS A TERCEIROS.

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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso, nos termos do relatório e votos que integram o presente julgado. Vencido o Conselheiro Alexandre Kern. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Hécio Lafeté Reis.

[assinado digitalmente]

Alexandre Kern – Presidente e relator

[assinado digitalmente]

Hécio Lafeté Reis – Redator designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Alexandre Kern, Belchior Melo de Sousa, João Alfredo Eduão Ferreira, Hécio Lafeté Reis e Jorge Victor Rodrigues. Ausente o conselheiro Juliano Eduardo Lirani.

Relatório

Contra a contribuinte foi lavrado Auto de Infração de fls. 7 a 9 e anexos, formalizando exigência de PIS não-cumulativo, com intimação para recolhimento do valor de R\$ 6.135,06 (principal), relativamente ao fato gerador 16/05/2008, acrescido da multa de ofício de 75% e juros de mora regulamentares. Conforme Termo de Verificação e Conclusão Fiscal, integrante do Auto de Infração, o lançamento decorreu de análise de pedido de ressarcimento transmitido pela empresa, no qual foi requerido crédito de PIS não-cumulativo exportação do 2º trimestre de 2007. Na verificação foi constatado que a interessada efetuou operações de transferência de créditos de ICMS para terceiros sem o correspondente reconhecimento das receitas dessas alienações. Houve pagamento de ressarcimento indevido, donde o Auto de Infração.

Cientificada, a interessada apresentou impugnação por meio do qual argumenta que a RFB ampliou o conceito de faturamento quando entende que as quantias realizadas pelos contribuintes decorrentes da transferência de créditos de ICMS configuram receita tributável pela contribuição, contrariando as práticas contábeis e a legislação que regula a matéria. Afirma que o saldo credor do ICMS acumulado por força da não incidência do imposto nas exportações, contabilmente, possui natureza de tributo recuperável que no balanço está classificado como uma conta do ativo da empresa, e que a transferência desse saldo para pagamento de fornecedores e para terceiros não caracteriza o auferimento de uma 'receita', pois o que ocorre é a alteração da sua classificação: da conta 'tributos recuperáveis', o saldo credor passa para uma outra conta constante no passivo, a de 'saldo a pagar fornecedores'. Aduz que os tributos recuperáveis são contas do ativo da empresa e a efetiva recuperação do tributo, feita por meio da transferência do ICMS, não inova o ativo, apenas altera sua classificação contábil, podendo ser visualizado no Demonstrativo de Resultado do Exercício que a transferência resulta no abatimento da conta saldos a pagar fornecedores.

A DRJ/POA-2ª Turma julgou o lançamento procedente, sob o argumento de que, somente a partir de 1º de janeiro de 2009, é que as receitas decorrentes de transferência onerosa de ICMS, originado das operações de exportação, passaram a ser excluídas das bases de cálculo das contribuições sujeitas ao regime da não-cumulatividade. O Acórdão nº 10-36.173, de 15 de dezembro de 2011, teve ementa vazada nos seguintes termos:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Data do fato gerador: 16/05/2008

TRANSFERÊNCIA DE CRÉDITOS DO ICMS. RECEITA.

Somente a partir de 1º de janeiro de 2009 é que as receitas decorrentes de transferência onerosa de ICMS, originado das operações de exportação, passaram a ser excluídas das bases de cálculo das contribuições sujeitas ao regime da não-cumulatividade.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Cuida-se agora de recurso voluntário contra a decisão da 2ª Turma da DRJ/POA. O arrazoado de fls. 69 a 83, após síntese dos fatos relacionados com a lide, repete as razões que esboçou por ocasião da impugnação, no sentido de que:

- a) o valor do saldo credor de ICMS cedido a seus fornecedores não se caracteriza como receita;
- b) o saldo credor de ICMS acumulado por força da regra que isenta as operações de exportação do ICMS, contabilmente possui natureza de "tributo recuperável" que, no balanço, está classificado como uma conta do ativo;
- c) a transferência deste saldo para pagamento de fornecedores e para terceiros não caracteriza o auferimento de uma "receita", pois o que ocorre é a alteração da sua classificação; da conta "tributos recuperáveis", o saldo credor passa para uma outra conta do ativo, o "caixa".
- d) a MP nº 451, de 2008, convertida na Lei nº 11.945, de 04 de junho de 2009, é diploma meramente interpretativo, visando a explicitar a correta interpretação da matéria, não introduzindo direito novo no ordenamento jurídico, porque, mesmo antes da edição da referida Medida Provisória, o entendimento manifestado pelo Conselho de Contribuintes, pelo TRF4 e pelo STJ já era no sentido pretendido pela ora Recorrente.

Conclui, requerendo o cancelamento integral do auto de infração.

É o Relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Alexandre Kern

Presentes os demais pressupostos recursais, a petição de fls. 69 a 83 merece ser conhecida como recurso voluntário contra o Acórdão DRJ/POA-2ª Turma nº 10-36.173, de 15 de dezembro de 2011.

A questão posta cinge-se a decidir se os valores recebidos pelo recorrente em decorrência da cessão onerosa a terceiros de créditos de ICMS integram a base de cálculo da Contribuição depois da entrada em vigor da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002.

Primeiramente, faz-se necessário definir a natureza desses ingressos, se configuram ou não receita.

Geraldo Ataliba¹ conceituou receita e a diferenciou de meros ingressos, nos termos seguintes

¹ ATALIBA, Geraldo. ISS – Base Imponível. Estudos e pareceres de Direito Tributário, v. 1. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978, p. 88. P nº 2.200-2 de 24/08/2001

“O conceito de receita refere-se a uma espécie de entrada. Entrada é todo dinheiro que ingressa nos cofres de determinada entidade. Nem toda entrada é receita. Receita é entrada que passa a pertencer à entidade. Assim, só se considera receita o ingresso de dinheiro que venha integrar o patrimônio da entidade que a recebe. As receitas devem ser escrituradas separadamente das meras entradas. É que estas não pertencem à entidade que as recebe. Têm caráter eminentemente transitório. Ingressam a título provisório, para saírem, com destinação certa, em breve lapso de tempo.”

Desse excerto, conclui-se que todos os ingressos que sejam incorporados ao patrimônio de determinada pessoa, jurídica ou física, são considerados como receita; já os valores que são recebidos, a título transitório, que não pertencem ao recebedor, e, em breve lapso tempo, devem sair, com destinação certa, não são receitas, mas meros ingressos.

Aliomar Baleeiro, ao analisar o que deve-se entender por receitas, assim concluiu:

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

Adaptando tal conceito ao Direito Tributário, tem-se que receita não é, *a priori*, todo e qualquer ingresso, mas tão-somente aquele que, efetivamente, se incorpora ao patrimônio do sujeito passivo, sem contrapartida, reserva, condições ou correspondência no passivo da pessoa.

O recorrente pugna pela caracterização da cessão de créditos de ICMS como mera recuperação de custos.

No caso de créditos de ICMS adquiridos quando da compra de matéria-prima, diz-se que os mesmos são "recuperáveis". Tal denominação pode ter contribuído para que se entenda que o seu eventual aproveitamento futuro, por parte da sociedade empresária que os detém, configuraria uma "recuperação de custos." Contudo, tal entendimento é equivocado. No momento da aquisição, o adquirente registra em seu ativo dois valores distintos: o valor da matéria-prima estocada e o valor do ICMS incidente sobre a referida compra. Neste sentido é que dispõe o art. 289 do RIR/99, quando estabelece que "não se incluem no custo os impostos recuperáveis através de créditos na escrita fiscal." Portanto, o assim chamado "ICMS Recuperável" não representa qualquer tipo de perda ou custo para a entidade, tanto é assim que ela o registra no seu ativo, pois é um direito.

Ainda que, teratologicamente, se admitisse tal operação como recuperação de custos, os valores dela advindos classificar-se-iam como receita bruta operacional, a teor do que dispõe o art. 44, inc. III, da Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964:

Art. 44. Integram a receita bruta operacional:

I - O produto da venda dos bens e serviços nas transações ou operações de conta própria;

II - O resultado auferido nas operações de conta alheia;

III - As recuperações ou devoluções de custos, deduções ou provisões;

IV - As subvenções correntes, para custeio ou operação, recebidas de pessoas jurídicas de direito público ou privado, ou de pessoas naturais.

A forma mais usual de aproveitamento deste direito é na forma de compensação com o ICMS devido em razão das vendas da entidade. Nesta hipótese, não há que se falar em "recuperação de custo", conforme acima exposto, nem tampouco em qualquer espécie de receita auferida por conta deste aproveitamento.

A este respeito, confira-se o ensinamento de Sérgio de Iudícibus, Eliseu Martins e Ernesto Rubens Gelbcke²

"7.3.5 O ICMS e os estoques Já mencionamos diversas vezes que a base elementar para a avaliação dos estoques é o custo. Considerando que o Imposto sobre Circulação de Mercadorias — ICMS está incluído no preço das mercadorias, constante das Notas Fiscais, teremos de excluí-lo dos estoques para efeito de avaliação e principalmente para que o resultado do período esteja de acordo com os princípios contábeis geralmente aceitos (regime de competência).

O ICMS é um imposto diferencial, isto é, provoca um valor a recolher pelo valor obtido pela diferença entre os preços de venda e o preço de compra dos itens. Todavia, a sistemática fiscal de recolhimento permite que o imposto sobre as compras de um período seja recuperado em função das vendas do mesmo período, mesmo que as mercadorias vendidas não sejam as mesmas que foram compradas nesse período, e com isso, se o ICMS fosse registrado como parte do custo, os estoques ficariam superavaliados e o resultado, distorcido.

Como decorrência, deve-se registrar a receita bruta de vendas pelo seu valor total, inclusive o ICMS, e o ICMS contido nas vendas deve ser contabilizado como dedução da receita bruta, a título de "impostos incidentes sobre vendas", ou seja, a receita líquida já deve figurar sem o ICMS, da mesma forma que o custo de vendas e os estoques."

Portanto, a expressão "recuperável" refere-se a uma questão financeira, e não patrimonial, pois o patrimônio da sociedade, conforme visto, não foi reduzido em função do gasto com o ICMS incidente sobre a compra da matéria-prima. Apenas financeiramente é possível falar-se em recuperação, no sentido de que, uma vez perdida a disponibilidade monetária do valor, esta será recuperada por ocasião da compensação daquele crédito com o ICMS devido em função das vendas, uma vez que, neste segundo momento, a entidade precisará desembolsar somente a diferença entre o ICMS incidente sobre as vendas e o "ICMS Recuperável", e não a integralidade do ICMS incidente sobre as vendas, este sim o verdadeiro "custo" da entidade (tecnicamente, "dedução da receita bruta").

²Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações, 3a. Edição, Editora Atlas, 1990, página 165.

Situação ligeiramente distinta ocorre quando, em lugar de compensar o crédito de ICMS relativo às aquisições com o ICMS devido em função das suas vendas, a entidade, por qualquer forma, o aliena, porque, neste caso, é insofismável que houve o nascimento de uma receita.

Para que não parem dúvidas a respeito, confira-se o que determina o Conselho Federal de Contabilidade, na Resolução CFC nº 774, de 16 de dezembro de 1994, DOU de 18.01.1995, quanto ao que se deve entender por "receita":

*"2.6.3 - Alguns detalhes sobre as receitas e seu reconhecimento
A receita é considerada realizada no momento em que há a venda de bens e direitos da Entidade — entendida a palavra "bem" em sentido amplo, incluindo toda sorte de mercadoria, produtos, serviços, inclusive equipamentos e imóveis —, com a transferência da sua propriedade para terceiros, efetuando estes o pagamento em dinheiro ou assumindo compromisso firme de fazê-lo num prazo qualquer.*

Normalmente, a transação é formalizada mediante a emissão de nota fiscal ou documento equivalente, em que consta a quantificação e a formalização do valor de venda, pressupostamente o valor de mercado da coisa ou do serviço.

Embora esta seja a forma mais usual de geração de receita, também há uma segunda possibilidade, materializada na extinção parcial ou total de uma exigibilidade, como no caso do perdão de multa fiscal, da anistia total ou parcial de uma dívida, da eliminação de passivo pelo desaparecimento do credor, pelo ganho de causa em ação em que se discutia uma dívida ou o seu montante, já devidamente provisionado, ou outras circunstâncias semelhantes.

Finalmente, há ainda uma terceira possibilidade: a de geração de novos ativos sem a interveniência de terceiros, como ocorre correntemente no setor pecuário, quando do nascimento de novos animais. A última possibilidade está também representada pela geração de receitas por doações recebidas, já comentada anteriormente.

Mas as diversas fontes de receitas citadas no parágrafo anterior representam a negativa do reconhecimento da formação destas por valorização dos ativos, porque, na sua essência, o conceito de receita está indissoluvelmente ligado à existência de transação com terceiros, exceção feita à situação referida no final do parágrafo anterior, na qual ela existe, mas de forma indireta."

Ou seja, quando há transferência de bens ou direitos de sua propriedade para terceiros, há receita da entidade. Pouco importa se há pagamento em dinheiro ou compromisso de fazê-lo num prazo qualquer, ou se há extinção parcial ou total de uma exigibilidade, que é a forma mais comumente adotada no caso da cessão de créditos do ICMS.

Veja-se também o que preleciona Silvio Rodrigues³, especificamente acerca da cessão de créditos:

³ *Direito Civil, Editora Saraiva, 29ª edição, 2001, pág. 291-01*

"169. Conceito, — A cessão de crédito é o negócio jurídico, em geral de caráter oneroso, através do qual o sujeito ativo de uma obrigação a transfere a terceiro, estranho ao negócio original, independentemente da anuência do devedor. O alienante toma o nome de cedente, o adquirente de cessionário, e o devedor, sujeito passivo da obrigação, o de cedido.

Esta espécie de cessão encontra justificativa no fato de o crédito se apresentar como um bem de caráter patrimonial e capaz, portanto, de ser negociado. Da mesma maneira que os bens materiais, móveis ou imóveis, têm valor de mercado onde alcançam um preço, assim também os créditos, que representam promessa de pagamento. Muro, podem ser objeto de negócio, pois sempre haverá quem por eles ofereça certo valor. A cessão desempenha, quanto aos créditos, papel idêntico ao da compra e venda, quanto aos bens corpóreos." (sublinhado na transcrição)

A par dessa caracterização contábil, os créditos dessa natureza são, legalmente, considerados receita, a teor do exposto no inciso VII⁴ do § 3º do art. 1º da Lei nº 10.637, de 2002, com a redação dada pelo art. 16 da Lei nº 11.945, de 4 de junho de 2009, que determinou a exclusão da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep das **receitas** decorrentes de transferência onerosa a outros contribuintes do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS de créditos de ICMS originados de operações de exportação.

Portanto, ao contrário do que sustenta o recorrente e a jurisprudência marginal do CARF, a cessão onerosa de créditos do ICMS é receita.

Uma vez demonstrado que houve receita, no caso, e tendo-se em conta que se está diante de contribuição social apurada não cumulativamente, resta agora verificar se esta receita é tributável ou não.

Até o advento da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, a base de cálculo da contribuição era a receita bruta decorrente da venda de bens, de serviços ou de bens e serviços (conceito de faturamento). Todavia, o §⁵ 1º do art. 3º dessa Lei alterou o campo de incidência das contribuições sociais, alargando-o, de modo a alcançar toda e qualquer receita auferida pela pessoa jurídica, independentemente do tipo de atividade por ela exercida e da classificação contábil das receitas. Desta forma, sob a égide desse dispositivo legal, dúvida não havia de que as receitas oriundas da cessão de créditos de ICMS comporiam a base de cálculo da contribuição. Acontece porém, que o STF, em controle difuso, julgou inconstitucional esse dispositivo legal. Cabe então verificar os efeitos dessa decisão pretoriana sobre a tributação ora em exame, tendo-se notícia de que a própria PGFN já emitiu parecer no sentido de autorizar seus procuradores a não mais recorrerem das decisões judiciais que reconheçam a inconstitucionalidade do denominado alargamento da base de cálculo das contribuições sociais.

⁴ VII. decorrentes de transferência onerosa a outros contribuintes do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - 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." (NR)

⁵ Art. 3º O faturamento a que se refere o artigo anterior corresponde à receita bruta da pessoa jurídica.

§ 1º Entende-se 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.

Todavia, a partir de 1º de dezembro de 2002, por força do disposto no inciso II, do art. 68 da Lei nº 10.637, de 2002, passou a vigor os artigos 1º a 6º e 8º a 11 dessa lei, sendo que, justamente, o artigo primeiro desse diploma legal restabelece a base alargada do PIS/Pasep, nos termos seguintes:

Art. 1º A contribuição para o PIS/Pasep tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo, o total das receitas compreende a receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica.

§ 2º A base de cálculo da contribuição para o PIS/Pasep é o valor do faturamento, conforme definido no caput.

De todo o exposto, pode-se concluir que, anteriormente a 1º de dezembro de 2002, data de vigência dos arts. 1º a 6º e 8º a 11 da Lei nº 10.637, de 2002, a base de cálculo do PIS/Pasep era o faturamento, assim entendido a receita bruta correspondente ao produto da venda de bens, serviços ou de bens e de serviços relacionados à atividade operacional da pessoa jurídica. Neste período as receitas oriundas da cessão onerosa de créditos de ICMS não eram alcançadas pela incidência dessa contribuição. A partir dessa data, por força do art. 1º desse diploma legal, as sociedades empresárias sujeitas à incidência não-cumulativa do PIS/Pasep sujeitaram-se ao pagamento da contribuição em comento sobre o total das receitas auferidas (receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica), independentemente de sua denominação ou classificação contábil, as oriundas da cessão de créditos de ICMS.

Importante sublinhar, neste ponto, que com a edição da Lei nº 11.945, de 2009, art. 16, que deu nova redação ao art. 1º da Lei nº 10.637, de 2002, com produção de efeitos a partir de 1º de janeiro de 2009, as receitas de cessão onerosa de créditos de ICMS para terceiros deixaram de integrar base de cálculo da contribuição. Tratando-se, no presente processo, de períodos de apuração anteriores a tal data, inexistia amparo legal para excluir as receitas da base de cálculo da contribuição.

Cabe ainda refutar o argumento recursal de imunidade da operação. Ao contrário do entendimento da recorrente, as receitas de cessão onerosa de créditos de ICMS para terceiros, ainda que decorrentes de beneficias fiscais por exportações de produtos para o exterior, não gozam de imunidade tributária. No que pertine às contribuições sociais, a imunidade sobre receitas de exportações está prevista na Constituição Federal, art. 149, que assim dispõe:

Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como Instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.

(.)

§ 2º *As contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico de que trata o caput deste artigo: (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)*

I - não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação, (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

(..)."

Ora, segundo este dispositivo, apenas as receitas decorrentes de exportações são imunes às contribuições sociais. Receitas de cessão onerosa de créditos de ICMS não constituem receitas de exportação.

Por fim, destaco que o entendimento defendido neste voto vai ao encontro da jurisprudência da 3ª Turma da CSRF, esboçado no Acórdão nº 9303-01.178, de 25 de outubro de 2010, assim ementado:

Assunto: Contribuição para o PIS/PASEP

Período de apuração: 01/03/2001 a 31/03/2003

Base de Cálculo - Alargamento - Aplicação de Decisão Inequivoca do STF - Possibilidade.

Nos termos regimentais, pode-se afastar aplicação de dispositivo de lei que tenha sido declarado inconstitucional por decisão plenária do Supremo Tribunal Federal.

Afastado o disposto no § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718/98 por sentença proferida pelo plenário do Supremo Tribunal Federal, com trânsito em julgado, a base de cálculo da contribuição para o Pis/Pasep, até a vigência da Lei 10.637/2002, voltou a ser o faturamento, assim compreendido a receita bruta da venda de mercadorias, de serviços e de mercadorias e de serviços. A partir da vigência dessa lei, a base de cálculo do PIS/Pasep, é o faturamento, mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil. Recurso parcialmente provido.

Recurso Especial do Procurador Provido em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Com essas considerações, voto por negar provimento ao recurso.

Sala das Sessões, em 19 de julho de 2012

Alexandre Kern – Relator

Voto Vencedor

Conselheiro Hélcio Lafetá Reis – Redator designado.

Conforme acima relatado, trata o presente processo de Auto de Infração formalizado para se exigir PIS não cumulativo, relativo a operações de transferência de créditos de ICMS para 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 a regra prevista 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 procedeu ao lançamento de ofício.

O cerne da controvérsia, portanto, é a inclusão ou não da cessão de créditos de ICMS na base de cálculo da contribuição, 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 expressas de exclusão da base de cálculo da contribuição para o PIS e da 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 2008.

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 contribuinte⁶.

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.

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 **Saldos 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 único*⁷ podem ser, na proporção que estas saídas representem do total das saídas realizadas pelo estabelecimento:

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 montante*⁸

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.*⁹

Outro não é o entendimento exarado nas seguintes decisões judiciais:

⁷ 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;

⁸ GRECO, Marco Aurélio. ICMS; créditos acumulados por exportação; transferência a contribuinte do mesmo Estado. RFDT 09/67, junho de 2004

⁹ AMS 2005.71.08.009824-3, 2ª T, TRF4, DE 16/05/2007

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

(...)

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.¹⁰

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.¹¹

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, 10.637/2002 e 10.833/2003. 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.

¹⁰ REsp 1025833 / RS, T1 - PRIMEIRA TURMA, 06/11/2008

¹¹ AMS 2005.71.08.009824-3/ RS - Data da Decisão: 24/04/2007

Diante do exposto, voto por DAR 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.

Sala das Sessões, em 14 de fevereiro de 2012

(assinado digitalmente)

Hélcio Lafeté Reis - Redator designado.

Processo nº 11020.007495/2008-41
Acórdão n.º 3803-03.310

S3-TE03
Fl. 106



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

Processo nº: 11020.007495/2008-41
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 VII 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 3803-03.310, de 19 de julho de 2012, da 3ª Turma Especial da 3ª Seção.

Brasília - DF, em 19 de julho 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 ____/____/____