



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**  
**QUARTA CÂMARA**

**Processo n°** 11065.000158/2006-45  
**Recurso n°** 137.510 Voluntário  
**Matéria** PIS NÃO CUMULATIVO  
**Acórdão n°** 204-03.600  
**Sessão de** 07 de novembro de 2008  
**Recorrente** MAKOUROS DO BRASIL LTDA.  
**Recorrida** DRJ em Porto Alegre/RS

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PROGRAMA DE INTEGRAÇÃO SOCIAL - PIS**

Período de apuração: 01/04/2005 a 30/06/2005

PIS E COFINS NÃO-CUMULATIVOS. RESSARCIMENTO. TRANSFERÊNCIA DE CRÉDITOS DO ICMS A TERCEIROS.

Não incidem PIS e Cofins na cessão de créditos de ICMS, vez que o resultado desse negócio jurídico não tem natureza de receita.

**CORREÇÃO MONETÁRIA DOS CRÉDITOS.**

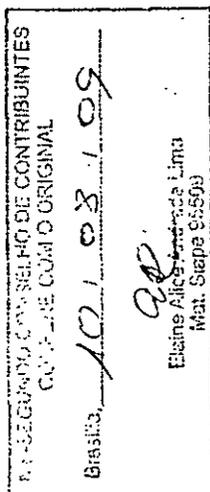
Dada a expressa determinação legal vedando a atualização de créditos do PIS e da Cofins não cumulativos nos pedidos de ressarcimento é inadmissível a aplicação de correção monetária aos créditos não aproveitados na escrita fiscal por insuficiência de débitos no respectivo período de apuração, devendo o ressarcimento de tais créditos se dar pelo valor nominal.

Recurso Voluntário Provido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da QUARTA CÂMARA do SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES, I) por maioria de votos, em rejeitar a preliminar de prejudicial de mérito suscitada de ofício pelo Conselheiro Rodrigo Bernardes de Carvalho. Vencidos os Conselheiros Rodrigo Bernardes de Carvalho, Ali Zraik Júnior e Sílvia de Brito Oliveira; e II) por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso para reconhecer o direito ao ressarcimento do saldo credor do PIS sem a glosa promovida pela fiscalização.

  
**HENRIQUE PINHEIRO TORRES**  
Presidente e Relator



Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Júlio César Alves Ramos, Nayra Bastos Manatta, Marcos Tranchesi Ortiz e Leonardo Siade Manzan.

MP-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
CONFERE COM O ORIGINAL  
Brasília, 10/03/09  
Elaine Allen Padua de Lima  
Mat. Signat. 86509

## Relatório

Por bem relatar os fatos em tela, adoto o Relatório da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Porto Alegre/RS:

*Trata o presente processo de pedido de ressarcimento de créditos de PIS não-cumulativo. A Delegacia de origem do processo reconheceu parcialmente o direito.*

*2. Inconformada, a interessada apresentou tempestivamente manifestação de inconformidade, onde discorda da glosa efetuada, insurgindo-se contra a inclusão na base de cálculo do PIS não-cumulativo das receitas provenientes de transferências de ICMS. Pleiteia a correção da taxa Selic dos créditos a serem ressarcidos.*

Os membros da Delegacia da Receita Federal de Julgamento sintetizaram a deliberação adotada por meio da seguinte ementa:

*Assunto: Contribuição para o Pis/Pasep*

*Período de apuração: 01/10/2005 a 31/12/2005*

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

*De acordo com o disposto nos arts. 13 e 15 da Lei nº 10.833/2003, não incide correção monetária e juros sobre os créditos de PIS e de Cofins objeto de ressarcimento.*

*Solicitação indeferida*

Inconformada com essa decisão, a contribuinte recorreu a este Conselho reeditando, em síntese, os mesmos argumentos apresentados ao órgão julgador de primeira instância.

É o Relatório.

## Voto

Conselheiro HENRIQUE PINHEIRO TORRES, Relator

O recurso interposto encontra-se revestido das formalidades legais cabíveis, merecendo ser apreciado.

Inicialmente, rejeito a prejudicial de mérito suscitada, de ofício, pelo Conselheiro Rodrigo Bernardes de Carvalho, pelas razões seguintes:

Segundo o i. Conselheiro, não poderia a fiscalização haver glósado os créditos compensados pelo sujeito passivo, já que os motivos alegados para tal (transferência de créditos de ICMS para terceiros representaria a receita a ser tributada pelo PIS e pela Cofins não-cumulativos) só se justificaria se houvesse lançamento de ofício prévio para constituir o crédito tributário pertinente a essas receitas.

A meu sentir, essa matéria não faz parte do litígio ora posto em debate, já que não foi devolvida ao Colegiado, porquanto não alegada pela parte, e, por não se tratar de matéria de ordem pública que pudesse ser argüida de ofício.

Assim, rejeito a preliminar de mérito suscitada pelo i. Conselheiro.

Superada esta prejudicial, passemos a análise do mérito.

A questão a ser tratada neste recurso diz respeito à glosa efetuada pela fiscalização por considerar que a transferência de créditos de ICMS para terceiros representaria receita a ser tributada pelo PIS e pela Cofins não-cumulativos.

Essa questão foi muito bem enfrentada pelo então Conselheiro Jorge Freire quando do julgamento do Recurso Voluntário nº 137.860. Com as devidas homenagens, transcreve-se excerto do voto condutor do acórdão:

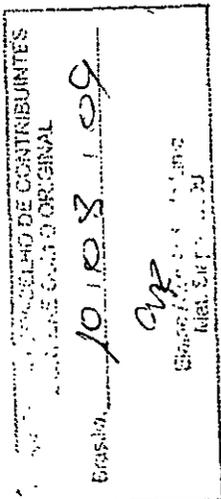
*Exsurge do relatado que a matéria posta ao conhecimento deste Colegiado cinge-se à incidência ou não da COFINS e do PIS sobre a cessão de saldo credor de ICMS oriundo de exportações e se sobre o valor ressarcível daquelas contribuições aplica-se ou não atualização monetária e/ou juros de mora.*

*A origem do saldo credor do ICMS sob análise decorre da norma constitucional que determina a não incidência deste sobre as operações que destinem mercadorias para o exterior (CF, art. 155, § 2º, X e LC 87/96, art 3º, II). O contribuinte, ao adquirir insumos, se credita daquele imposto (CF, art. 155, I), mas não pode aproveitá-lo no todo uma vez que destina sua produção ao exterior, acumulando, dessa forma, saldo credor. De outro turno, a Lei Complementar 87/97, em seu artigo 25, § 1º, II, permite que os saldos credores acumulados possam ser transferidos a outros contribuintes do mesmo estado, mediante a emissão pela autoridade competente de documento que reconheça o crédito.*

*Assim, a questão que se põe é identificarmos se essa transferência do saldo credor do ICMS se reveste da natureza jurídica de receita, pois só assim há falar-se em incidência da COFINS e do PIS. Afigure-se que não se está a discutir a legitimidade (decorrente de exportações efetivas) dos créditos ou sua liquidez e certeza, mas sim sua natureza jurídica.*

(...).

*A natureza do crédito cedido é importante para o deslinde da lide. Na origem, o crédito do ICMS é um incentivo fiscal concedido pelo legislador constituinte e complementar no sentido de não incluí-lo no preço da mercadoria exportada, desonerando-o em relação às compras de insumos utilizados em produtos efetivamente exportados, como*



*forma de incentivar às vendas da produção nacional ao exterior. Ou seja, o legislador, afrontando a sistemática da não-cumulatividade, permite a utilização de um crédito mesmo que não haja débito a ser compensado, uma vez que a saída para o exterior é imune, não havendo o que compensar.*

*Contudo, e mesmo por isso, se houver débito desse imposto, a utilização desse crédito incentivado deverá, primeiramente, ser compensado com aquele. Mas há outras formas de aproveitamento, caso ainda reste saldo credor, como será sempre o caso de empresas preponderantemente exportadoras. Ao menos na legislação do ICMS no RS, sucessivamente, o saldo credor, poderá ser transferido para outro estabelecimento seu dentro do Estado do Rio Grande do Sul ou para outro contribuinte, dentro do Estado. Também, sendo impossível seu aproveitamento nas formas anteriores, poderá ser utilizado para pagar aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, bem como máquinas e equipamentos. E, por fim, transferi-lo para terceiros, contribuintes de ICMS, no Estado do Rio Grande do Sul, para que os adquirentes do crédito o utilizem para extinguir, pela forma de compensação seus débitos do tributo.*

*Esse crédito não se reveste da natureza de receita. Até porque não se pode cindi-lo para concluir que uma forma de aproveitamento gera acréscimo patrimonial e outra não. Se o crédito fosse transferido a uma filial da mesma empresa poderíamos falar em acréscimo patrimonial? Ou só há falar-se em acréscimo patrimonial quando há cessão do crédito a terceiro? A sua natureza é uma só, incidível.*

*Em face de tal, entendo que não se pode fazer uma leitura linear de que, aos olhos da norma impositiva, todo ingresso que represente acréscimo patrimonial ocorrido nas contas de receita da empresa constitui-se em base de cálculo da COFINS. Até porque, desta forma, estaríamos pautando a natureza jurídica dos aportes financeiros em função de sua escrituração contábil, e aí adentrariamos no caminho da imprecisão, quando estaríamos a discutir se o valor do crédito deveria ser escriturado como receita patrimonial ou como conta redutora do custo dos produtos exportados que deram à luz ao valor incentivado.*

*A Lei 9.718/98, ao alargar sua incidência sobre "receitas auferidas" pelo sujeito passivo, tornou impreciso o delineamento do núcleo material da hipótese de incidência. Justamente por isso, entendo que o rol das exclusões da base de cálculo listados no inciso I do § 2º do artigo 3º da Lei 9.718/98, não é numerus clausus.*

*O que não se pode conceber é que a norma crie formas de aproveitamento de crédito oriundo da exportação de mercadorias, imunes de qualquer tributação, e, ao mesmo tempo, tribute o valor aportado por meio desse crédito somente quando ele for cedido a terceiros.*

*Nesse sentido, decisão do TRF4 quando julgamento do Mandado de Segurança 2005.71.08.001336-5/RS<sup>1</sup>, que restou ementado nos seguintes termos:*

<sup>1</sup> Relator Des. Dirceu de Almeida Soares, julgado em 20.06.2006, 2ª Turma.

COPIA DO ORIGINAL  
10/08/09  
98  
Elaine Ailton Andrade Lima  
Mat. S/ape: 95509

**TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. PIS E COFINS. BASE DE CÁLCULO. CRÉDITO**

**DE ICMS. IMUNIDADE. BITRIBUTAÇÃO.**

*O posicionamento adotado pelo Fisco ofende a regra constitucional de imunidade. 2. O ICMS de que trata a Fazenda já serviu de base de cálculo para apuração do PIS e COFINS a ser recolhido pelo fornecedor de insumos, portanto, pretender considerá-lo novamente é medida repudiada pelo sistema tributário.*

*De igual sorte, posição perfilhada, quanto à conclusão que aqui se chegou, pela 1ª Câmara deste Conselho, à unanimidade, quando do julgamento do recurso 130.419, julgado em 24.01.2007.*

*Mas, ainda que de receita se tratasse o referido crédito de ICMS, estreme de dúvida, seria receita cuja causa ensejadora foi a exportação, e, portanto, essa seria sua natureza.*

*Ora, há todo um arcabouço legal dando lastro jurídico à motivação econômica que visa incentivar a exportação dos produtos nacionais. Por isso, em uma de suas formas, desonera de tributação a receita dela decorrente. Assim, mesmo se considerássemos, por amor ao debate, o valor do crédito cedido como receita para os fins da lei impositiva da COFINS e do PIS, ele seria isento dessas contribuições, eis que é receita decorrente de exportação. A recorrente teve direito ao benefício do crédito do ICMS porque adquiriu insumos no mercado interno para fabricar os produtos destinados à exportação. Se toda sua produção fosse vendida ao mercado interno, não haveria direito ao mesmo.*

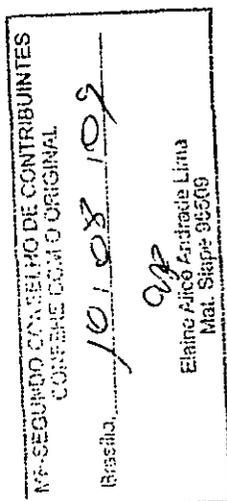
*Sem embargo, o crédito decorre das exportações efetivadas, direta ou indiretamente, sendo, portanto, espécie de receita decorrente da exportação. A exportação é a causa imediata ensejadora do direito subjetivo às diversas formas de utilização dos créditos pagos quando da compra dos insumos adquiridos que deram margem à saída imune.*

*Outro não é o entendimento da própria Secretaria da Receita Federal, exarado no Parecer Normativo CST nº 71/72, ao afirmar que o ressarcimento de créditos outorgados por benefícios à exportação tem natureza de receita de exportação, como se constata pela sua transcrição infra:*

*"9. Quanto à modalidade de utilização do crédito referida na alínea "d" – o ressarcimento em espécie – ocioso seria expender-se qualquer argumentação no sentido de classificá-la como receita, já que com esta se identifica na sua forma mais típica.*

*10. Assim, demonstrado que está a natureza de "receita", inerente aos incentivos fiscais, dúvida nenhuma subsiste quanto a qualificação dos mesmos como receita de exportação, visto estarem diretamente vinculados à exportação e decorrerem necessariamente desta. Como tais, são os referidos incentivos computados na referida receita para se obter o seu percentual em relação à receita global."*

*Também, no mesmo rumo, dispõe o Parecer Normativo CST n. 45/76:*



*"(...) a utilização dos créditos decorrentes de estímulo fiscal deve ser considerada como receita operacional, nos termos do art. 155 do Decreto n. 76.186/75 (RIR/75) e qualificada como 'receita de exportação'. (sublinhei)*

*Desta forma, a qualificação do crédito presumido de IPI, a título de ressarcimento de PIS/PASEP e COFINS, se receita fosse, seria receita de exportação e, portanto, estaria ao abrigo das normas de isenção e imunidade, as quais examino.*

*Por derradeiro, por amor à argumentação, além de isentas, as receitas decorrentes de exportação, a exemplo do crédito de ICMS, a partir de 12/12/2001, são imunes. É o que dispõe o artigo 149, § 2º, inciso I, da Constituição Federal, com a redação dada pela mencionada EC nº 33, de 11 de dezembro de 2001, que possui a presente redação:*

*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.*

*§ 1º omissis.*

*§ 2º As contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico de que trata o caput deste artigo*

*I – não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação; (grifei)*

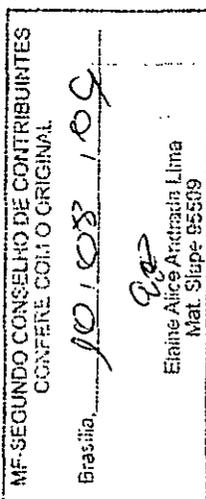
*(...)*

*Despeciendo salientar que a Constituição Federal deixa claro que as contribuições para a seguridade social, das quais a COFINS e o PIS/PASEP fazem parte, são espécies das contribuições sociais previstas no artigo 149, da Carta Magna, conforme entendimento já consagrado pelo Pleno do STF, em decisão unânime, no Recurso Extraordinário nº 138.284/CE, da lavra do Ministro Carlos Mário Velloso."*

No que diz respeito à atualização monetária dos créditos do PIS e da Cofins não-cumulativo a serem ressarcidos, é de se verificar, primeiramente, como bem frisou a decisão recorrida, que não se trata de repetição de indébito tributário, para a qual há previsão legal para as atualizações monetárias, mas sim de pedido de ressarcimento de créditos, para os quais a atualização é expressamente vedada, a teor dos arts. 13 e 15 da Lei nº 10.833/03:

*Art. 13. O aproveitamento de crédito na forma do § 4º do art. 3º, do art. 4º e dos §§ 1º e 2º do art. 6º, bem como do § 2º e inciso II do § 4º e § 5º do art. 12, não ensejará atualização monetária ou incidência de juros sobre os respectivos valores.*

*Art. 15. Aplica-se à contribuição para o PIS/PASEP não-cumulativa de que trata a Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, o disposto nos incisos I e II do § 3º do art. 1º, nos incisos VI, VII e LX do caput e nos*



§§ 1º, incisos II e III, 10 e 11 do art. 3º, nos §§ 3º e 4º do art. 6º, e nos arts. 7º, 8º, 10, incisos XI a XIV, e 13.

Assim, diante de expressa determinação legal, é inadmissível a aplicação de correção monetária aos créditos não aproveitados na escrita fiscal por insuficiência de débitos no respectivo período de apuração, devendo o ressarcimento de tais créditos se dar pelo valor nominal.

Diante de todo o exposto, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso voluntário, nos termos alinhavados linhas acima.

Sala das Sessões, em 07 de novembro de 2008.

*Henrique Pinheiro Torres*  
HENRIQUE PINHEIRO TORRES

