



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

Processo nº 11065.000228/2006-65
Recurso nº 148.331 Voluntário
Acórdão nº **3803-02.467 – 3ª Turma Especial**
Sessão de 14 de fevereiro de 2011
Matéria COFINS - COMPENSAÇÃO/RESSARCIMENTO
Recorrente RITZEL COUROS LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

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

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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar 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. 206 a 211) interposto em face de decisão da DRJ Porto Alegre/RS (fls. 199 a 200) que indeferiu as compensações pleiteadas pelo contribuinte (fls. 1 a 2; 15 a 16; 18 a 31; 51 a 52; 54 a 58; 79 a 82) em que se requereram créditos da Cofins não cumulativa, com fundamento no art. 6º, § 1º, da Lei nº 10.833/2003.

A repartição de origem, em despacho decisório (fl. 112) exarado após as verificações fiscais de praxe (fls. 104 a 110), negou parte dos créditos pleiteados pelo contribuinte por ter havido transferência de créditos de ICMS a terceiros não computados como receitas, em contrariedade ao disposto no art. 1º, §§ 1º e 2º, da Lei nº 10.833/2003 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 do crédito fiscal, em relação à qual inexistiria previsão de tratamento tributário diferenciado.

Ainda segundo a autoridade, se “tal crédito não sofresse tributação, estar-se-ia proporcionando ao cedente um benefício sem amparo legal, visto que o contribuinte creditou-se de Cofins sobre o mesmo quando de sua aquisição. Ou seja, a incidência da contribuição na cessão a terceiros apenas restabelece o equilíbrio tributário na operação” (fl. 106).

Ressaltou-se, ainda, que os referidos valores deveriam “compor a base de cálculo da referida contribuição mesmo na hipótese de não transitarem por conta de resultado, visto que é irrelevante, para fins de apuração do faturamento, a denominação ou classificação contábil das receitas auferidas” (fl. 106).

Não concordando com tal decisão, o contribuinte apresentou Manifestação de Inconformidade e requereu a reforma da decisão, bem como a concessão de efeito suspensivo ao despacho decisório, alegando, aqui apresentado de forma sucinta, o seguinte:

a) “o entendimento da Receita Federal de que o ICMS transferido *a terceiros é uma receita, e portanto, tributável* pelo Pis e Cofins é equivocado, uma vez que está havendo uma interpretação distorcida de conceitos de receita e faturamento, tendo em vista que a recorrente apenas recupera parte do custo suportado na compra de matéria-prima e insumos, que não pode repassar para o cliente ao exterior” (fl. 124);

b) a “legislação estadual do ICMS - Decreto 37.699/97, artigo 58, II, alínea “b” autoriza a transferência dos créditos do ICMS de valores originários para exportação. O Estado garantiu às empresas exportadoras o direito de *transferirem esse ICMS para terceiros, tendo em vista* que *tal* imposto ficaria eternamente no ativo da empresa sob o título ICMS a recuperar, visto que o produto exportado não gera ICMS” (fl. 124);

c) “o ICMS neste caso é um ônus que a empresa arcou quando da compra da matéria-prima, pois tal imposto não pode ser repassado para o cliente no exterior, só resta à recorrente transferir para terceiros, contribuintes dentro do estado do Rio Grande do Sul, o

saldo credor de ICMS que possui como forma de *recuperação desse crédito (custo) tributário que arcou*” (fl. 125);

d) quando “se transfere tal ICMS para terceiro, credita-se a conta ICMS a *Recuperar* (que é um crédito passível de transformar em pecúnia) que a recorrente possui, e debita-se a conta Cliente, quando da transferência, não gerando conta de resultado, como atesta o lançamento do livro Diário em anexo”.

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

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA
SEGURIDADE SOCIAL - COFINS*

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

Ementa:

Incide Pis e Cofins na cessão de créditos de ICMS, ante a existência de alienação de direitos classificados no ativo circulante.

Solicitação Indeferida

Irresignado, o contribuinte recorre a este Conselho e reitera seu pedido repisando os mesmos argumentos.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Hércio 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 Cofins não cumulativa 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 lei que rege a contribuição nos períodos de apuração sob análise assim dispõe:

Lei nº 10.833/2003

*Art. 1º A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, com a incidência não-cumulativa, 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 é o valor do faturamento, conforme definido no caput.

*§ 3º **Não integram a base de cálculo** a que se refere este artigo as receitas:*

I - isentas ou não alcançadas pela incidência da contribuição ou sujeitas à alíquota 0 (zero);

II - não-operacionais, decorrentes da venda de ativo permanente;

III - auferidas pela pessoa jurídica revendedora, na revenda de mercadorias em relação às quais a contribuição seja exigida da empresa vendedora, na condição de substituta tributária;

IV - de venda de álcool para fins carburantes; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004) V - referentes a:

a) vendas canceladas e aos descontos incondicionais concedidos;

b) reversões de provisões e recuperações de créditos baixados como perda que não representem ingresso de novas receitas, o resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido e os lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição que tenham sido computados como receita.

VI - 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. (Incluído pela Lei nº 11.945, de 2009). (Produção de efeitos). (grifei)

Constata-se dos dispositivos legais reproduzidos acima que, a partir da edição da Lei nº 11.945/2009, com efeitos a partir de 1º de janeiro de 2009, que 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 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 2005.

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 **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**² 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

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;

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.

(...)

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)

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 Turma, TRF4, DE 16/05/2007

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.

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.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Hélcio Lafetá Reis – Relator

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

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

Processo nº 11065.000228/2006-65
Acórdão n.º 3803-02.467

S3-TE03
Fl. 219



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

Processo nº: 11065.000228/2006-65
Interessada: RITZEL COUROS 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 3803-02.467, de 14 de fevereiro de 2011, da 3ª Turma Especial da 3ª Seção.

Brasília - DF, em 14 de fevereiro de 2011.

[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 ____/____/____