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

Processo nº	11065.000607/2005-74
Recurso nº	234.272 Voluntário
Acórdão nº	**3301-00.607 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de	29 de julho de 2010
Matéria	PIS NÃO-CUMULATIVO. CESSÃO DE CRÉDITOS DE ICMS
Recorrente	CALÇADOS RACKET LTDA
Recorrida	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/07/2004 a 30/09/2004

BASE DE CÁLCULO, RECEITAS DE CESSÃO ONEROSA DE CRÉDITOS DE ICMS A TERCEIROS.

As receitas decorrentes da cessão onerosa de créditos de Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) a terceiros integram a base de cálculo da contribuição para o PIS com incidência não-cumulativa.

SALDO CREDOR TRIMESTRAL. RESSARCIMENTO

O saldo credor trimestral da contribuição para o PIS não-cumulativa deve ser apurado levando-se em conta que as receitas decorrentes da cessão onerosa de créditos de ICMS a terceiros integram a base de cálculo mensal dessa contribuição.

O saldo credor apurado exclusivamente pela não-inclusão de tais receitas na sua base de cálculo não constitui crédito financeiro passível de ressarcimento e/ ou de compensação.

RESSARCIMENTO. ATUALIZAÇÃO. TAXA SELIC.

Inexiste previsão legal para a atualização do ressarcimento pela taxa Selic.

Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, pelo voto de qualidade, negar provimento ao recurso em relação ao ICMS na base de cálculo, vencidos os Conselheiros Antônio Lisboa Cardoso, Rodrigo Mello e Maria Teresa Martinez Lopez. Por maioria de votos, negar provimento ao recurso, em relação à taxa Selic, vencidos os Conselheiros Maria Tereza Martinez Lopes e Rodrigo Mello. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro José Adão Vitorino de Morais

Rodrigo da Costa Pôssas - Presidente

José Adão Vitorino de Morais - Redator Designado

Participaram do presente julgamento, os Conselheiros José Adão Vitorino de Morais, Antônio Lisboa Cardoso (Relator), Maurício Taveira e Silva, Rodrigo Pereira de Mello (Suplente), Maria Teresa Martínez López e Rodrigo da Costa Pôssas (Presidente).

Relatório

Cuida-se de recurso em face da decisão da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento de Porto Alegre (RS), que confirmou o Despacho Decisório DRF/NHO/2005 prolatado pela DRF/Novo Hamburgo-RS (fl. 156), o qual que reconheceu arcialmente o direito creditório em favor da recorrente, relativamente ao saldo credor de PIS Não-Cumulativo, passível de ressarcimento/compensação, apurado de acordo com a Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e Decreto nº 4.524, de 17 de dezembro de 2002, até o limite do saldo credor a ressarcir/compensar relacionado no referido despacho, apurado no período de 01/07/2004 a 30/09/2004, sintetizada na ementa a seguir reproduzida (fl. 189):

> *"Assunto: Processo Administrativo Fiscal*
>
> *Período de apuração: 01/07/2004 a 30/09/2004*
>
> *Ementa: TRANSFERÊNCIAS DE ICMS -*
>
> *Há incidência de Pis e Cofins na cessão de créditos de ICMS, dada a existência de uma alienação de direitos classificados no ativo circulante*
>
> *Solicitação Indeferida."*

Cientificada em 10/04/2006 (cf. cópia do AR à fl. 192), a recorrente interpôs o recurso voluntário de fls. 193/208, em 19/04/2006, alegando, em síntese, que o crédito de ICMS por ser oriundo de operações de exportação está abrangido pela imunidade.

Desse modo, incluir o ICMS cedido a terceiros na base de cálculo do PIS e Cofins configura dupla tributação.

Acrescenta ainda, que os valores remanescentes, a serem ressarcidos, não podem sofrer a tributação do PIS/PASEP e da COFINS, nos termos das Leis nºs 10.637, de 2002 e 10.833, de 2003, vez que de acordo com o art. 3º, § 10, da Lei nº 10.833, de 2003, os referidos créditos não são considerados como receita, com natureza de subvenção para investimento.

Requer por fim, a atualização do saldo remanescente pela Taxa Selic.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Antônio Lisboa Cardoso, Relator

PIS E COFINS. NÃO-CUMULATIVIDADE. CESSÃO DE CRÉDITOS DE ICMS PROVENIENTES DE EXPORTAÇÕES. NÃO INCIDÊNCIA.

Mesmo na sistemática da não-cumulatividade do PIS e da Cofins não deve compor a base de cálculo dessas contribuições a cessão de créditos de ICMS, por não se caracterizar como receita da pessoa jurídica, tratando-se de mera mutação patrimonial.

RESSARCIMENTO. ATUALIZAÇÃO. TAXA SELIC.

Inexiste previsão legal para a atualização do ressarcimento pela taxa Selic.

Recurso Parcialmente Provido.

O recurso é tempestivo e cumpre os requisitos legais para ser admitido, pelo que dele conheço.

A não-cumulatividade do PIS e da COFINS é operada mediante redução da base de cálculo, com a respectiva dedução de créditos relativos às contribuições que foram recolhidas sobre bens e/ou serviços objeto de faturamento em etapas anteriores e tem como matriz constitucional no § 12 do art. 195, da Constituição Federal:

> *"Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:*
>
> *I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)*
>
> *a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)*
>
> *b) a receita ou o faturamento; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)*
>
> *c) o lucro; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)*
>
> *(...)*
>
> *§ 12. **A lei definirá os setores de atividade econômica** para os quais as contribuições incidentes na forma dos incisos I, b; e IV do caput, **serão não-cumulativas**. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)*
>
> *§ 13. Aplica-se o disposto no § 12 inclusive na hipótese de substituição gradual, total ou parcial, da contribuição incidente na forma do inciso I, a, pela incidente sobre a receita ou o*

faturamento. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)" (grifos acrescidos)

O benefício tem por objetivo desonerar o setor exportador, de forma a permitir uma maior competitividade no mercado internacional, gerando reflexos na nossa balança comercial, porquanto de acordo com o art. 149, da Constituição Federal, é expressamente vedada a incidência das contribuições sobre as receitas de exportação, nos seguintes termos:

> *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,**" (grifado)*

Com supedâneo no § 12, do art. 195, da CF, a Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, disciplinou a incidência do PIS NÃO-CUMULATIVO, nos seguintes termos:

> *"**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.*
>
> *§ 3º **Não integram a base de cálculo a que se refere este artigo, as receitas:***
>
> *(.)*
>
> *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. (Redação dada pela Lei nº 11.945, de 4 de junho de 2009)*
>
> *(.)*
>
> *Art. 5º A contribuição para o PIS/Pasep não incidirá sobre as receitas decorrentes das operações de:*

> ***I - exportação de mercadorias para o exterior;***
>
> *§ 1º Na hipótese deste artigo, a pessoa jurídica vendedora poderá utilizar o crédito apurado na forma do art. 3º para fins de:*
>
> *I - dedução do valor da contribuição a recolher, decorrente das demais operações no mercado interno;*
>
> *II - compensação com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, observada a legislação específica aplicável à matéria*
>
> *§ 2º A pessoa jurídica que, até o final de cada trimestre do ano civil, não conseguir utilizar o crédito por qualquer das formas previstas no § 1º, poderá solicitar o seu ressarcimento em dinheiro, observada a legislação específica aplicável à matéria." (grifos acrescidos)*

A partir da edição da Lei nº 11.945, de 4 de junho de 2009, que alterou as Leis nº 10.637, de 2002, e Lei nº 10.833, de 2003, foi expressamente excluída da base de cálculo do PIS e COFINS não-cumulativos as transferências onerosas a outros contribuintes do ICMS, de créditos do mesmo imposto, originados de operações de exportação, e que é o objeto do presente recurso.

Em relação ao ICMS, o art. 155, § 2º, inciso X, da Constituição Federal, dispõem, igualmente, que o mesmo não incidirá sobre as operações que destinem mercadorias para o exterior, sendo assegurada a manutenção e o aproveitamento do montante do imposto cobrado nas operações anteriores.

Nesse sentido a Lei Complementar nº 87, 13 de setembro de 1996 (Lei Kandir), ao dispor sobre o ICMS, possibilitou às empresas exportadoras a possibilidade de transferências dos créditos excedentes de ICMS para outros contribuintes, nos seguintes termos:

> *"Art. 24. A legislação tributária estadual disporá sobre o período de apuração do imposto. As obrigações consideram-se vencidas na data em que termina o período de apuração e são liquidadas por compensação ou mediante pagamento em dinheiro como disposto neste artigo:*
>
> *I - as obrigações consideram-se liquidadas por compensação até o montante dos créditos escriturados no mesmo período mais o saldo credor de período ou períodos anteriores, se for o caso;*
>
> *II - se o montante dos débitos do período superar o dos créditos, a diferença será liquidada dentro do prazo fixado pelo Estado;*
>
> *III - se o montante dos créditos superar os dos débitos, a diferença será transportada para o período seguinte.*
>
> *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 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.

§ 2º Lei estadual poderá, nos demais casos de saldos credores acumulados a partir da vigência desta Lei Complementar, permitir que:

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

II - sejam transferidos, nas condições que definir, a outros contribuintes do mesmo Estado."

1 Cessão de Créditos de ICMS

A despeito da lei dispor sobre base de cálculo do PIS e Cofins não-cumulativa, como sendo a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, e da superveniência legislativa que resultou na exclusão da base de cálculo da referida contribuição as transferências onerosas de créditos de ICMS originados de operações de exportação, a que se referem a Lei Complementar nº 87, de 1996, tudo indica que os referidos créditos não devem integrar a base de cálculo da Cofins, vez que na referida sistemática, por definição da própria Lei nº 10.833, de 2003, os créditos nela previstos não constituem receita bruta da pessoa jurídica.

Nesse sentido o extinto Segundo Conselho de Contribuintes teve ocasião de decidir pela exclusão dos valores relativos à cessão de créditos de ICMS da base de cálculo do PIS e Cofins, através do acórdão nº 201-79.961, de relatoria do ilustre Conselheiro Gileno Gurjão Barreto, citado pela recorrente em alguns de seus recursos, julgado na sessão de 24/01/2007, no qual se discutiu exatamente o mesmo assunto, qual seja, a não incidência de PIS e Cofins sobre a cessão de créditos de ICMS, na sistemática não-cumulativa (decisão unânime nessa parte), cuja ementa tem a seguinte redação:

"COFINS. ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA. CESSÃO DE CRÉDITOS DE ICMS. CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. NÃO INCIDÊNCIA DE PIS E COFINS.

Não há incidência de PIS e de Cofins sobre a cessão de créditos de ICMS, por se tratar esta operação de mera mutação patrimonial."

RESSARCIMENTO. CORREÇÃO MONETÁRIA. SELIC.

Por falta de previsão legal, é incabível a incidência de correção monetária e/ou juros sobre valores recebidos a título de ressarcimento de créditos de Cofins não cumulativa.

Recurso provido em parte."

Peço vênia, ainda, para transcrever o trecho do voto condutor do acórdão nº 201-79.961, com o qual estou de acordo, por isso adoto como parte dos fundamentos e razão e razão de decidir, quanto a não incidência da Cofins (não-cumulativa) sobre as receitas decorrentes de transferências de créditos de ICMS, nos seguintes termos:

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

(...)

Assim, em verdade, tal operação não transitou, nem deveria, em contas de resultado e tampouco representa ingresso de receita para a contribuinte, senão mera operação patrimonial, utilizando-se de créditos de ICMS registrados em seu Ativo como meio de pagamento para com seus fornecedores, em virtude do princípio da livre convenção entre as partes, basilar do Direito Comercial, para satisfazer sua obrigação para com seus fornecedores, mediante dação em pagamento, na figura de cessão de créditos. Ora, apenas se houvesse algum incremento nesta operação (ágio) é que se poderia cogitar em receita, ou existência de ganhos para a contribuinte, e se discutir a eventual incidência de PIS sobre este hipotético ganho. No entanto, não é esta a hipótese dos autos, razão pela qual entendo não subsistir hipótese de incidência para a tributação dos referidos valores pelo PIS e Cofins.

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

Portanto, independentemente da classificação contábil que é dada, os referidos créditos não se caracterizam como receita, por expressa disposição legal (art. 3º, § 10, da Lei nº 10.833, de 2003), que ao definir a natureza dos créditos apurados de acordo com o estabeleceu que os mesmos não constituem receita da pessoa jurídica:

***"Art. 3º** Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:*

§ 9º O método eleito pela pessoa jurídica para determinação do crédito, na forma do § 8º, será aplicado consistentemente por todo o ano-calendário e, igualmente, adotado na apuração do crédito relativo à contribuição para o PIS/PASEP não-cumulativa, observadas as normas a serem editadas pela Secretaria da Receita Federal.

§ 10. O valor dos créditos apurados de acordo com este artigo não constitui receita bruta da pessoa jurídica, servindo somente para dedução do valor devido da contribuição."

A propósito, transcrevo, por pertinente, o seguinte excerto extraído do voto proferido pelo Juiz Federal Leandro Paulsen, do TRF/4ª Região, por ocasião do julgamento do Agravo de Instrumento n.º 2006.04.00.014611-2/RS, em 29-08-2006:

"Efetivamente, o entendimento do Fisco, no sentido de que o crédito de ICMS seria passível de tributação a título de PIS e COFINS restringe indevidamente o alcance da imunidade expressamente assegurado aos exportadores pelo art. 155, § 2º, X, "a", da CRFB/88.

Mas não é só este óbice à incidência.

Nem tudo o que contabilmente é considerado receita pode sê-lo para fins de tributação. Isso porque 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.

Veja-se a lição de JOSÉ ANTÔNIO MINATEL:

"... há equívoco nessa tentativa generalizada de tomar o registro contábil como o elemento definidor da natureza dos eventos registrados. O conteúdo dos fatos revela a natureza pela qual espera-se sejam retratados, não o contrário. [...] Equivoca-se a administração pública na tentativa de tributar a receita segundo os mesmos critérios que determinam o seu registro contábil para a tributação do lucro." (MINATEL, José Antônio. Conteúdo do Conceito de Receita e Regime Jurídico para sua Tributação. MP, 2005, p. 244 e 258)

Os créditos de ICMS ou mesmo os valores correspondentes à sua transferência a terceiros não constituem receita tributável, reveladora de riqueza e, portanto, de capacidade contributiva. Cuida-se de mero ressarcimento ou compensação por custo tributário suportado pelo exportador enquanto contribuinte de fato. O direito à manutenção do crédito vem minimizar os efeitos econômicos da sua incidência, fazendo com que o exportador que suportou o ônus tributário seja ressarcido quanto a tal custo. Não se cuida, pois, de receita no sentido a que se possa atribuir ao art. 195, I, a, da CF. Neste sentido, aliás, cabe transcrever novamente a obra já referida:

"Em qualquer hipótese, tratando-se de despesa ou custo anteriormente suportado, sua recuperação econômica em qualquer período posterior, enquanto suficiente para neutralizar a anterior diminuição patrimonial, não ostenta qualidade para ser rotulada de receita, pela ausência do requisito da contraprestação por atividade ou de negócio jurídico (materialidade), além de faltar o atributo da disponibilidade de riqueza nova. A recuperação de custo ou de despesa pode ser equiparada aos efeitos da indenização, pela similitude no caráter de recomposição patrimonial... [...] A recuperação de um valor anteriormente registrado como encargo tributário não tem o condão de transformá-lo automaticamente de despesa em receita, ainda que a forma adotada para sua escrituração em conta credora possa contribuir para a configuração de aumento do resultado do exercício da pessoa jurídica no momento da recuperação, efeito que, de concreto, traduz o retorno ao status quo ante, não reunindo condições de materializar ingresso de elemento novo que se qualifique no conceito de receita. [...] ... se o tributo a ser ressarcido incidiu em etapa ecnômica do processo produtivo e foi suportado como parte integrante do preço de insumos adquiridos pela empresa, o crédito assim concedido tem função de minimizar os custos de fabricação de produtos em razão de determinada política governamental. Dessa forma, tem nítida natureza de recuperação de custos..., pelo

que o valor do resarcimento do tributo embutido no preço, ou do correspondente direito escriturado como crédito, melhor evidencia a sua índole se contabilizado em conta redutora dos próprios custos, jamais de conta de receita, por faltar-lhe os predicados para tal configuração. [...] 32. Não se qualifica como receita o ingresso financeiro que tem como causa o ressarcimento, ou recuperação de despesas e de custo anteriormente suportado pela pessoa jurídica, enquanto suficiente para neutralizar a anterior diminuição patrimonial. Equipara-se aos efeitos da indenização e, portanto, não ostenta qualidade para que possa ser rotulada de receita, pela ausência do requisito da contraprestação por atividade ou de negócio jurídico (materialidade), além de faltar o animus para obtenção de disponibilidade de nova riqueza. 33. A recuperação de tributo, anteriormente registrado como encargo, não tem o condão de transformá-lo automaticamente de despesa em receita." (MINATEL, José Antônio. Conteúdo do Conceito de Receita e Regime Jurídico para sua Tributação. MP, 2005, p. 218/219, 222, 224 e 259)

Impende que se atende, ainda, para o princípio federativo, na medida em que tributar crédito de ICMS implica intervir na tributação estadual, afetando a eficácia das imunidades e incentivos concedidos e fazendo com que, à impossibilidade de tributação ou renúncia tributária dos Estados corresponda tributação pela União, em transferência de recursos absolutamente desarrazoada e violadora da forma federativa de estado, bem como contrária à finalidade das normas de imunidade ou de incentivos."

Ademais disto, tributar cessão de créditos de ICMS originados de operações de exportação, seria o mesmo que tributar as receitas decorrentes de exportações, o que é vedado pelo ordenamento constitucional e infra-constitucional, conforme concluiu a Segunda Turma do colendo Tribunal Regional Federal da 4ª Região, *in verbis*:

> ***"EMENTA:*** *TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. OPERAÇÕES DE EXPORTAÇÃO. CRÉDITOS DE ICMS TRANSFERIDOS A TERCEIROS. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO. 1. A inclusão dos valores provenientes da transferência de saldo credor do ICMS, obtido em razão do benefício fiscal concedido às empresas exportadoras, a fornecedores ou terceiros, na base de cálculo das contribuições PIS e COFINS, consoante entendimento manifestado pelo Fisco, ofende a regra de imunidade prevista no art. 155, § 2º, inciso X, da Constituição Federal e regulamentada pelo art. 25, §§ 1º e 2º, da Lei Complementar n.º 87/96, o princípio federativo e o da proibição do bis in idem. Precedentes desta Corte. 2. Por operação de exportação deve-se entender não só o produto da venda realizada ao exterior, mas toda a receita ou resultado decorrente do complexo mecanismo de exportação, inclusive aquela decorrente da transferência dos eventuais créditos de ICMS incidentes nas operações anteriores. 3. Sentença mantida. (TRF4, APELREEX 0008666-76.2008.404.7108, Segunda Turma, Relator Otávio Roberto Pamplona, D.E. 02/06/2010)".*

O voto condutor do acórdão, cuja ementa é acima transcrita, é bastante elucidativo ao concluir que, sem sombra de dúvida, que a receita proveniente da cessão de créditos de ICMS não deve compor a base de cálculo do PIS e Cofins, porquanto a operação encontra-se também abrangida pela imunidade, nos seguintes termos:

"Da análise de tais dispositivos, verifica-se que não há dúvida de que a receita proveniente do crédito de ICMS decorrente das operações de exportação encontra-se abrangida pela aludida regra de imunidade.

A controvérsia reside, todavia, no alcance da expressão "operações de exportação".

De fato, atentando para a razão de ser da norma imunizante, tem-se que inaplicável, *in casu*, a técnica de interpretação restritiva, sob pena de inviabilização do desiderato constitucional supramencionado.

Assim, não há como negar-se que, por operação, deve-se entender não só o produto da venda realizada ao exterior, mas toda a receita ou resultado decorrente do complexo mecanismo de exportação, inclusive aquela decorrente da transferência dos eventuais créditos de ICMS incidentes nas operações anteriores (AMS n.º 2005.71.08.005124-0/RS, Des. Federal Álvaro Eduardo Junqueira, D.E. de 04-07-2007).

(...)

Da simples leitura de tais dispositivos, resta evidente que a regra de não incidência, relativamente às contribuições em comento, não sofreu qualquer restrição, devendo abarcar, também, o resultado dos produtos exportados.

Ademais, como já decidiu esta 2ª Turma, quando do julgamento do Agravo de Instrumento n.º 2005.04.01.008371-4, de relatoria do Des. Federal Dirceu de Almeida Soares, em 21-06-2005, a inclusão dos valores provenientes da transferência de saldo credor do ICMS na base de cálculo das contribuições PIS e COFINS implicaria em bitributação, medida repudiada pelo direito tributário pátrio."

Em relação ao alcance do § 1º, do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, que define a natureza dos créditos de ICMS, os quais como visto, não devem compor a base de cálculo do **PIS e Cofins,** todavia, isso não quer dizer que tais créditos estão imunes à tributação, ao contrário, comporão a base de cálculo do IPRJ e da CSLL, conforme teve ocasião de decidir o colendo TRF da 4ª Região, nos seguintes termos:

"EMENTA: *PIS E COFINS. NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS APURADOS. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL. IMPOSSIBILIDADE. 1. A nova sistemática de tributação não-cumulativa do PIS e da COFINS, prevista nas Leis n.º 10.637/2002 e 10.833/2003, confere ao sujeito passivo do tributo o aproveitamento de determinados créditos previstos na legislação, excluídos os contribuintes sujeitos à tributação pelo lucro presumido. 2. O sistema de não-cumulatividade das contribuições não é o mesmo aplicado aos tributos indiretos, como o ICMS e o IPI. A não-cumulatividade das contribuições permite uma apropriação "semidireta" das contribuições incidentes em fase anterior, por meio da admissão de créditos decorrentes de insumos utilizados na produção, os quais são deduzidos das contribuições a recolher. 3. A impetrante busca modificar a forma de utilização dos créditos de PIS/COFINS não-cumulativa a fim de deduzi-los do lucro líquido, com reflexos na apuração do IRPJ e CSLL. 4.* ***O § 1º do art. 3º da Lei nº 10.833/03 limita-se ao âmbito de tributação da COFINS, não refletindo na base de cálculo do IRPJ e CSLL.*** *A*

> *interpretação extensiva adotada pela impetrante subverte a lógica do sistema concebido, já que ao pagar menos tributo, terá menos despesa, arcando com o IRPJ e CSLL calculados sobre o lucro líquido então apurado 5. Se tal sistema de não-cumulatividade implica aumento da carga tributária, refoge ao âmbito de atuação do Poder Judiciário qualquer ingerência nos motivos levaram a adoção dessa política fiscal, ao menos na estreita via do mandamus. 6. As hipóteses de exclusão do lucro líquido vêm expressamente dispostas em lei (art. 97, CTN), sendo inviável instituir nova forma exclusão do lucro líquido, sob pena de ofensa ao princípio da separação de poderes. (TRF4, AC 0002863-78.2009.404.7205, Segunda Turma, Relatora Vânia Hack de Almeida, D.E. 02/06/2010)"*

O voto condutor do acórdão acima citado, entendeu ainda que a mesma sistemática aplicada à Cofins, por expressa previsão no §10, do art. 3º da lei nº 10.833/2003, deve ser aplicado extensivamente ao PIS, tendo em vista a paridade dos regimes da não-cumulatividade, nos seguintes termos:

> *"Em relação ao PIS, não obstante a ausência de disposição semelhante ao § 10 do art. 3º da Lei n.º 10.833/2003, os argumentos ora expostos são plenamente aplicáveis, tendo em vista a paridade dos regimes de não-cumulatividade instituídos."*

No mesmo sentido, em caso similar, merece ser destacado ainda, o seguinte fundamento adotado pelo voto condutor do REsp nº 1.025.833, de relatoria do Exmo. Sr. Ministro Francisco Falcão, julgado pela 1ª Turma do E. STJ, na sessão de 6/11/2008 (DJ: 17/11/2008), nos seguintes termos:

> *"Destaco, ainda, trecho do voto proferido no acórdão recorrido, cujo fundamento adoto como razão de decidir, litteris: "Mesmo a redação das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003 não produz o efeito de transmutar em receita aquilo que seja mero ressarcimento de despesa anterior (tributo pago), concedida na forma de crédito fiscal escriturável. O oposto resultaria no total desprezo pela própria natureza das verbas constantes na escrituração contábil, e a desvinculação da realidade não é opção conferida ao legislador. Este raciocínio não é desconhecido da própria lei tributária, que o acolhe ao estabelecer a necessidade de respeito a definições, conteúdo e alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado utilizadas pelo legislador tributário" (grifos acrescidos)*

Portanto, tributar cessão de créditos de ICMS originados de operações de exportação, seria o mesmo que tributar as receitas decorrentes de exportações, o que é vedado pelo ordenamento constitucional e infra-constitucional, conforme concluíram os arestos acima citados.

2 Atualização dos créditos pela Taxa Selic

Resguardando minha posição pessoal, por entender que a despeito de não haver previsão legal para a atualização monetária dos valores decorrentes de pedidos de ressarcimento, os mesmos devem ser corrigidos, sob pena de enriquecimento sem causa.

Entretanto, de acordo com reiteradas decisões emanadas do extinto Segundo Conselho de Contribuintes, o entendimento preponderante não socorre à contribuinte, senão vejamos os seguintes acórdãos:

> *"ACÓRDÃO Nº 202-16.769*
>
> *RESSARCIMENTO ATUALIZAÇÃO TAXA SELIC*
>
> *Inexiste previsão legal para a atualização do ressarcimento pela taxa Selic*
>
> *Recurso negado "*

No mesmo sentido:

> *"ACÓRDÃO Nº 202-17.841*
>
> *ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA. JUROS COMPENSATÓRIOS*
>
> *Incabível a atualização do ressarcimento pretendido por ausência de previsão legal.*
>
> *Recurso negado".*

In casu, a jurisprudência do STJ é no sentido de que, em se tratando de créditos escriturais de IPI, só há autorização para atualização monetária de seus valores quando há demora injustificada do Fisco para liberar o pedido de ressarcimento. Tema que já foi julgado pelo regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008, no REsp Nº 1.035.847 - RS, Primeira Seção, Rel. Min. Luiz Fux, julgado em 24.6.2009, cuja ementa é traz os seguintes fundamentos:

> *"PROCESSO CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. IPI. PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE. EXERCÍCIO DO DIREITO DE CRÉDITO POSTERGADO PELO FISCO. NÃO CARACTERIZAÇÃO DE CRÉDITO ESCRITURAL. CORREÇÃO MONETÁRIA. INCIDÊNCIA.*
>
> *1. **A correção monetária não incide sobre os créditos de IPI decorrentes do princípio constitucional da não-cumulatividade (créditos escriturais), por ausência de previsão legal***
>
> *2. A oposição constante de ato estatal, administrativo ou normativo, impedindo a utilização do direito de crédito oriundo da aplicação do princípio da não-cumulatividade, descaracteriza referido crédito como escritural, assim considerado aquele oportunamente lançado pelo contribuinte em sua escrita contábil.*
>
> *3. Destarte, a vedação legal ao aproveitamento do crédito impele o contribuinte a socorrer-se do Judiciário, circunstância*

que acarreta demora no reconhecimento do direito pleiteado, dada a tramitação normal dos feitos judiciais.

*4. **Consectariamente, ocorrendo a vedação ao aproveitamento desses créditos, com o conseqüente ingresso no Judiciário, posterga-se o reconhecimento do direito pleiteado, exsurgindo legítima a necessidade de atualizá-los monetariamente, sob pena de enriquecimento sem causa do Fisco** (Precedentes da Primeira Seção: EREsp 490.547/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.09.2005, DJ 10.10.2005, EREsp 613.977/RS, Rel. Ministro José Delgado, julgado em 09.11.2005, DJ 05.12.2005; EREsp 495.953/PR, Rel. Ministra Denise Arruda, julgado em 27.09.2006, DJ 23.10.2006; EREsp 522.796/PR, Rel. Ministro Herman Benjamin, julgado em 08.11.2006, DJ 24.09.2007, EREsp 430.498/RS, Rel. Ministro Humberto Martins, julgado em 26.03.2008, DJe 07.04.2008; e EREsp 605.921/RS, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 12.11.2008, DJe 24.11.2008).*

5. Recurso especial da Fazenda Nacional desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008." (REsp 1035847/RS, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 24/06/2009, DJe 03/08/2009)

Ainda sobre o mesmo assunto e no mesmo sentido, segue a transcrição parcial da ementa do acórdão do RESP nº 1115099/SC, nos seguintes termos:

"4. No entanto, não se enquadra na hipótese excepcional a simples demora na apreciação do requerimento administrativo de restituição ou compensação de valores, sobretudo quando não há prova da existência de impedimento injustificado ao aproveitamento dos créditos titularizados pelo contribuinte. Precedente: REsp 985.327/SC, Primeira Turma, Rel. Min. José Delgado, julgado em 4.3.2008.

5. Recurso Especial provido."

(REsp 1115099/SC, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 16/03/2010, DJe 26/03/2010)

Rejeita-se, assim, o pedido para correção dos valores a serem ressarcidos.

Em face do exposto, voto no sentido de dar provimento ao recurso a fim de reconhecer a não incidência de PIS NÃO-CUMULATIVO sobre as receitas decorrentes da cessão de créditos de ICMS a terceiros.

Antônio Lisboa Cardoso

Voto Vencedor

Conselheiro José Adão Vitorino de Morais, Redator Designado

Discordo do Ilustre Relator, somente quanto à exclusão dos valores decorrentes da cessão onerosa de créditos de ICMS para terceiros.

Ao contrário do entendimento da recorrente, as receitas de cessão onerosa de créditos de ICMS para terceiros, ainda que decorrentes de benefícios fiscais por exportações de produtos para o exterior, não gozam de imunidade tributária, no caso, do pagamento da contribuição para o PIS não-cumulativo.

A imunidade tributária às contribuições sociais sobre receitas de exportações está prevista na Constituição Federal (CF) de 1988 que assim dispõe, *in verbis*:

> *"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 exportações.

Ainda que equivocadamente tenha suscitada a imunidade ao invés de isenção, também não lhe assiste razão.

De acordo com a Lei nº 10.637, de 30/12/2002, que instituiu o regime de apuração e pagamento da contribuição para o PIS com incidência não cumulativa, adotado pela recorrente, toda e qualquer receita integra a base de cálculo dessa contribuição, assim dispondo, *in verbis*:

> *"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.

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

I - decorrentes de saídas isentas da contribuição ou sujeitas à alíquota zero,

(...)"

Já o art. 6º desta mesma lei, assim determina, *in verbis*:

"Art. 5º A contribuição para o PIS/Pasep não incidirá sobre as receitas decorrentes das operações de:

I - exportação de mercadorias para o exterior;

II - prestação de serviços para pessoa física ou jurídica domiciliada no exterior, com pagamento em moeda conversível;

III - vendas a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação.

(...)."

Também, segundo este dispositivo legal, a contribuição para o PIS não incide sobre exportações de mercadorias para o exterior. Contudo, conforme já ressaltado anteriormente, receita de cessão onerosa de créditos de ICMS para terceiros não é receita de exportações de mercadorias.

A título de informação, cabe destacar que com a edição da Lei nº 11.945, de 04/06/2009, art. 17, que deu nova redação ao art. 1º da Lei nº 10.833, de 29/12/2003, que incluiu no § 3º deste artigo o inciso VI, 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 a base de cálculo da contribuição para o PIS não-cumulativo. Assim, até aquela data, inexistia amparo legal para excluir tais receitas da base de cálculo desta contribuição ou as isentando.

A cessão de crédito de ICMS a terceiros constitui um negócio jurídico entre o cedente, no caso a requerente, e o cessionário.

O fato de a operação, por opção da requerente, não transitar por nenhuma conta de resultado não significa nem prova que não houve ingresso no patrimônio da pessoa jurídica. Independentemente da forma de escrituração, sempre haverá ingresso em dinheiro, título de crédito e/ ou mercadorias, implicando aumento do resultado econômico da cedente.

Na aquisição de mercadorias, matérias-prima, insumos, etc, tributados com o ICMS, na realidade ocorre duas operações: a compra de mercadorias, matérias-prima e insumos propriamente dita e a compra do crédito do ICMS embutido naqueles produtos. Assim, ao realizar a venda dos produtos, vende-se também o crédito referente àquele imposto nele embutido. Isto ocorre sem que, necessariamente, se escriturem contas de resultados.

Dessa forma, a apuração de saldo credor trimestral da contribuição para o PIS não-cumulativa deve ser efetuada levando-se em conta que a contribuição tem como fato

gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

Em face do exposto e de tudo o mais que consta dos autos, nego provimento ao recurso voluntário.

José Adão Vitorino de Morais