



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11065.001424/2005-76
Recurso Voluntário
Acórdão nº **3003-000.981 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Turma Extraordinária**
Sessão de 12 de março de 2020
Recorrente ZENGLEIN INDUSTRIA E COMERCIO DE CALCADOS EIRELI
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/03/2005

DEFINIÇÃO DE RECEITA. BASE DE CÁLCULO DA CONTRIBUIÇÃO AO PIS E COFINS.

Receita é a mutação do patrimônio de determinada pessoa jurídica, caracterizada pelo ingresso de valores de grandeza econômica, adquiridos por meio do exercício da atividade comercial e que altere o resultado do exercício, conforme define o art. 12 do Decreto-Lei 1.598/1977 e art. 1º da Lei 10.833/2003.

CESSÃO ONEROSA DE CRÉDITOS DE ICMS. NÃO INCIDÊNCIA DAS CONTRIBUIÇÕES PIS E COFINS. RE 606.107 STF

Os ingressos decorrentes da cessão onerosa de créditos do ICMS para terceiros devem ser excluídas da base de cálculo da COFINS. RE 606.107/RS do STF que vincula as decisões do CARF pelo disposto no § 2º do art. 62 do Anexo II, do RICARF.

COMPENSAÇÃO ADMINISTRATIVA. COMPROVAÇÃO DO DIREITO CREDITÓRIO.

Deve ser homologado o pedido de compensação quando o contribuinte logra êxito em provar por meios idôneos a certeza e liquidez do crédito pleiteado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Marcos Antônio Borges – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Müller Nonato Cavalcanti Silva - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Marcos Antônio Borges (presidente da turma), Márcio Robson Costa e Müller Nonato Cavalcanti Silva

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra acórdão de manifestação de inconformidade que julga improcedente a alegação da Recorrente no que diz respeito a impossibilidade de inclusão na base de cálculo da contribuição ao PIS não-cumulativo valores proveniente da cessão onerosa de créditos de ICMS.

O presente Recurso fora inicialmente julgado por meio do Acórdão 2201-00.288, de 04/06/2009, que decidiu por reconhecer o pedido de ressarcimento, conforme consta no PER original, sem aplicação da SELIC. O acórdão foi objeto de Recurso Especial para a 3ª Turma da Câmara Superior sob o argumento de que a Recorrente não ataca a forma do Despacho Decisório, sendo a decisão, portanto, *extra petita*.

A 3ª Turma da CSRF, por meio do acórdão 9303-008.383 de e-fls.149/152, acolheu o recurso especial da Fazenda e declarou nula a decisão prolatada às e-fls. 124/126, determinando o retorno ao colegiado para novo julgamento. Tendo em vista a competência de julgamento estabelecida pelo RICARF, o processo foi distribuído a este Colegiado, do qual me coube a incumbência de relatá-lo aos meus pares para fins de julgamento.

São os fatos.

Voto

Conselheiro Müller Nonato Cavalcanti Silva, Relator.

O Presente Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos requisitos formais de admissibilidade. Portanto, dele tomo conhecimento.

1 Da cessão onerosa de créditos de ICMS

A controvérsia gravita sobre a caracterização como receita os valores referentes à cessão onerosa de créditos de ICMS e a base de cálculo da contribuição ao PIS/PASEP. A unidade de origem assim se manifestou:

A fiscalizada não ofereceu à tributação tais cessões de crédito de ICMS. Tendo em vista que essa operação equipara-se a verdadeira alienação de direitos a título oneroso, a qual origina receita tributável, deve a mesma compor a base de cálculo do PIS/PASEP, que, conforme o art. 1º da Lei nº 10.833/03, parágrafos 1º e 2º, corresponde à totalidade das receitas auferidas, independentemente da atividade por ela exercida e da classificação contábil adotada para a escrituração de suas

No mesmo sentido segue a 2ª Turma da DRJ de Porto Alegre, que entende ser os valores sinônimo de receita tributável e julga improcedente a manifestação de inconformidade.

No intento de elucidar a matéria que se pôs em controvérsia, é necessário traçar breves comentários sobre a definição de *receita* e a base de cálculo da contribuição ao PIS/PASEP.

À inteligência do que prescreve o art. 1º da Lei 10.833/2003, com redação dada pela Lei 12.973/2014 e o *caput* do art. 3º da Lei 9.718/1998, a materialidade das contribuições ao PIS e Cofins é a receita bruta/faturamento do período de apuração. Por receita compreendamos, numa asserção simplista, a mutação do patrimônio de determinada pessoa jurídica, caracterizada pelo ingresso de valores de grandeza econômica.

O patrimônio é o conjunto de direitos e obrigações de uma pessoa jurídica e sua mutação somente é possível com o aumento de direitos ou diminuição de obrigações. Em resumo, a mutação patrimonial ocorre com o aumento do ativo ou redução do passivo com as respectivas contrapartidas.

Para fins de caracterização de receita, a mutação do patrimônio de determinada pessoa jurídica deve ter origem nos ingressos de valores que, adquiridos por meio do exercício da atividade empresarial, passem a compor o resultado financeiro.

É o que prescreve o art. 12 do Decreto-Lei 1.598/1977 com redação dada pela Lei 12.973/2014:

Art. 12. A receita bruta compreende:

I - o produto da venda de bens nas operações de conta própria;

II - o preço da prestação de serviços em geral;

III - o resultado auferido nas operações de conta alheia; e

IV - as receitas da atividade ou objeto principal da pessoa jurídica não compreendidas nos incisos I a III.

Por definição legislativa, compreende-se receita bruta pelo conjunto *receita da venda de bens, receita de prestação de serviços e receitas financeiras*. **Portanto, precede o fenômeno *receita* o desempenho da atividade empresarial.**

Sobre o conceito de receita destaca Ricardo Mariz de Oliveira¹:

...a receita traz consigo esta característica de ser o produto que vem de fora do patrimônio, mas que é derivado de dentro, por derivar de atos, operações ou atividades da pessoa titular do patrimônio, ou do emprego de recursos que compõem o patrimônio, e de que resulte algum benefício direto para outra pessoa que, em contrapartida, o remunera por isso.

¹ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Fundamentos do Imposto de Renda. São Paulo: Quartier Latin, 2008. p. 106.

Veç que delimitado o alcance do conceito de receita, cumpre analisar se o ingresso proveniente da cessão onerosa de créditos de ICMS se amolda à definição acima ilustrada e se deve compor a base de cálculo das contribuições ao PIS e Cofins.

O ICMS, imposto não cumulativo por determinação constitucional, carrega em sua essência o sistema de créditos financeiros, que nada mais é do que a possibilidade de que sejam aproveitados como créditos os valores recolhidos a título de ICMS pelos contribuintes que antecederam na cadeia. Portanto, pela não cumulatividade prevista no art. 155, §2º, I da Constituição da República, é assegurado ao contribuinte de ICMS apropriar-se dos créditos financeiros pela incidência do imposto nas operações antecedentes.

Em razão da determinação constitucional, **o crédito de ICMS passa a compor o patrimônio do contribuinte no momento da aquisição de bens já anteriormente tributados nas operações de vendas antecedentes.**

O crédito de ICMS, já incorporado ao patrimônio da Recorrente desde a aquisição de bens, pode ser aproveitado no abatimento do ICMS a recolher, ou na cessão à terceiro. **Nota-se que em ambas hipóteses não há mutação do patrimônio.**

A Recorrente procedeu a cessão dos seus créditos de ICMS – que não configura desempenho de atividade comercial. **O detalhamento da operação revela que a cessão onerosa de créditos de ICMS não promove mutação patrimonial.**

O tema já foi objeto de apreciação pelo Supremo Tribunal Federal, no RE 606.107/RS sob a sistemática de representativo de repercussão geral, acórdão que pelo teor pedagógico transcrevo a ementa:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE. HERMENÊUTICA. CONTRIBUIÇÃO AO PIS E COFINS. NÃO INCIDÊNCIA. TELEOLOGIA DA NORMA. EMPRESA EXPORTADORA. CRÉDITOS DE ICMS TRANSFERIDOS A TERCEIROS.

I - Esta Suprema Corte, nas inúmeras oportunidades em que debatida a questão da hermenêutica constitucional aplicada ao tema das imunidades, adotou a interpretação teleológica do instituto, a emprestar-lhe abrangência maior, com escopo de assegurar à norma supralegal máxima efetividade.

II - A interpretação dos conceitos utilizados pela Carta da República para outorgar competências impositivas (entre os quais se insere o conceito de “receita” constante do seu art. 195, I, “b”) não está sujeita, por óbvio, à prévia edição de lei. Tampouco está condicionada à lei a exegese dos dispositivos que estabelecem imunidades tributárias, como aqueles que fundamentaram o acórdão de origem (arts. 149, § 2º, I, e 155, § 2º, X, “a”, da CF). Em ambos os casos, trata-se de interpretação da Lei Maior voltada a desvelar o alcance de regras tipicamente constitucionais, com absoluta independência da atuação do legislador tributário.

III – A apropriação de créditos de ICMS na aquisição de mercadorias tem suporte na técnica da não cumulatividade, imposta para tal tributo pelo art. 155, § 2º, I, da Lei Maior, a fim de evitar que a sua incidência em cascata onere demasiadamente a atividade econômica e gere distorções concorrenciais.

IV - O art. 155, § 2º, X, “a”, da CF – cuja finalidade é o incentivo às exportações, desonerando as mercadorias nacionais do seu ônus econômico, de modo a permitir que as empresas brasileiras exportem produtos, e não tributos -, imuniza as operações de exportação e assegura “a manutenção e o aproveitamento do montante do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores”. Não incidem, pois, a COFINS e a contribuição ao PIS sobre os créditos de ICMS cedidos a terceiros, sob pena de frontal violação do preceito constitucional.

V – O conceito de receita, acolhido pelo art. 195, I, “b”, da Constituição Federal, não se confunde com o conceito contábil. Entendimento, aliás, expresso nas Leis 10.637/02 (art. 1º) e Lei 10.833/03 (art. 1º), que determinam a incidência da contribuição ao PIS/PASEP e da COFINS não cumulativas sobre o total das receitas, “independentemente de sua denominação ou classificação contábil”. Ainda que a contabilidade elaborada para fins de informação ao mercado, gestão e planejamento das empresas possa ser tomada pela lei como ponto de partida para a determinação das bases de cálculo de diversos tributos, de modo algum subordina a tributação. A contabilidade constitui ferramenta utilizada também para fins tributários, mas moldada nesta seara pelos princípios e regras próprios do Direito Tributário. Sob o específico prisma constitucional, receita bruta pode ser definida como o ingresso financeiro que se integra no patrimônio na condição de elemento novo e positivo, sem reservas ou condições.

VI - O aproveitamento dos créditos de ICMS por ocasião da saída imune para o exterior não gera receita tributável. Cuida-se de mera recuperação do ônus econômico advindo do ICMS, assegurada expressamente pelo art. 155, § 2º, X, “a”, da Constituição Federal.

VII - Adquirida a mercadoria, a empresa exportadora pode creditar-se do ICMS anteriormente pago, mas somente poderá transferir a terceiros o saldo credor acumulado após a saída da mercadoria com destino ao exterior (art. 25, § 1º, da LC 87/1996). Porquanto só se viabiliza a cessão do crédito em função da exportação, além de vocacionada a desonerar as empresas exportadoras do ônus econômico do ICMS, as verbas respectivas qualificam-se como decorrentes da exportação para efeito da imunidade do art. 149, § 2º, I, da Constituição Federal.

VIII - Assenta esta Suprema Corte a tese da inconstitucionalidade da incidência da contribuição ao PIS e da COFINS não cumulativas sobre os valores auferidos por empresa exportadora em razão da transferência a terceiros de créditos de ICMS.

IX - Ausência de afronta aos arts. 155, § 2º, X, 149, § 2º, I, 150, § 6º, e 195, caput e inciso I, “b”, da Constituição Federal. Recurso extraordinário conhecido e não provido, aplicando-se aos recursos sobrestados, que versem sobre o tema decidido, o art. 543-B, § 3º, do CPC.

A matéria em apreço também já fora analisada pela 3ª Turma da CSRF deste Conselho, em acórdão de n. 9303-009.428 de relatoria do eminente conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas, cuja ementa transcrevo:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS) Período de apuração: 01/10/2006 a 31/12/2006 BASE DE CÁLCULO. RECEITAS. ICMS. CRÉDITOS. CESSÃO ONEROSA. EXCLUSÃO.

Por força do disposto no § 2º do art. 62 do Anexo II, do RICARF, c/c a decisão do STF, no RE 606.107/RS, em sede de repercussão geral, as receitas decorrentes da cessão onerosa de créditos do ICMS para terceiros devem ser excluídas da base de cálculo da COFINS sob o regime não cumulativo.

Conforme enfrentado no acórdão da 3ª Turma da CSRF, por império do §2º do art. 62 do Anexo II do RICARF, as decisões prolatadas pelos Tribunais Superiores sob sistemática de repercussão geral **vinculam** este Conselho a observá-las na integralidade.

Sendo esta a controvérsia que impera nos autos, entendo que existem provas suficientes da certeza e liquidez do crédito pleiteado, que fundamenta-se na exclusão da base de cálculo da contribuição ao PIS dos valores referentes à cessão onerosa de créditos de ICMS, conforme se depreende das e-fls. 39/56, devendo o acórdão recorrido ser reformado.

Pelo exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário para no mérito dar-lhe provimento.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Müller Nonato Cavalcanti Silva