



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

Processo n° 11065.003138/2004-64
Recurso n° 141.736 Voluntário
Acórdão n° 2803-00.141 – 3ª Turma Especial
Sessão de 02 de junho de 2009
Matéria RESTITUIÇÃO / COMPENSAÇÃO COFINS
Recorrente SOFT COUROS LTDA.
Recorrida DRJ-PORTO ALEGRE/RS

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/06/2004 a 30/06/2004

CESSÃO ONEROSA DE CRÉDITOS DO ICMS. TRIBUTAÇÃO.

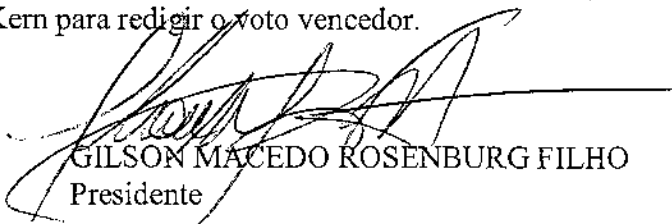
Os valores auferidos com a cessão de créditos do ICMS estão sujeitos à incidência da Contribuição.

RESSARCIMENTO. CORREÇÃO MONETÁRIA. SELIC. VEDAÇÃO LEGAL.

Por expressa vedação legal não incide correção monetária e juros sobre os créditos de PIS e de COFINS objetos de ressarcimento. Inteligência dos artigos 13 e 15 da Lei nº. 10.833/2003.

Recurso negado.

ACORDAM os membros da 3ª Turma Especial da SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO DO CARF, por maioria de votos, em negar provimento ao presente recurso. Vencida a Conselheira Andreia Dantas Lacerda Moneta (Relatora). Designado o Conselheiro Alexandre Kern para redigir o voto vencedor.


GILSON MACEDO ROSENBURG FILHO
Presidente


ALEXANDRE KERN
Relator Designado

Ausente o Conselheiro Luís Guilherme Queiroz Vivacqua.



Relatório

Trata-se de recurso voluntário (fls. 82/91) interposto pelo contribuinte acima identificado, em 31/07/2007, contra acórdão nº 10-12.389 – 2ª Turma da DRJ em Porto Alegre/RS, datado de 14 de junho de 2007, que indeferiu o pedido de ressarcimento, bem como não homologou as compensações efetuadas pela recorrente, nos termos da ementa do acórdão (fls. 77), abaixo transcrita:

“ASSUNTO: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/06/2004 a 30/06/2004

Ementa: RECEITA - O crédito de ICMS transferido para terceiros faz parte da base de cálculo do PIS e da Cofins – não cumulativos.

TAXA SELIC – VEDAÇÃO LEGAL – 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 objetos de ressarcimento.

Rest/Ress. Indeferido – Comp. não homologada.”

Em 13/12/2004 (fls. 53) a autoridade local reconheceu parcialmente o direito creditório da COFINS não-cumulativa, no valor de R\$ 198.356,97, tendo a contribuinte interposto manifestação de inconformidade à DRJ/POA (59/68), argumentando que os créditos de ICMS transferidos a terceiros não compõem a base de cálculo da contribuição, por tratar-se de recuperação do valor que originalmente incidiu sobre os insumos, não se constituindo em receita.

A DRJ indeferiu a solicitação, nos termos da Ementa já transcrita.

Inconformada com a decisão, a recorrente interpôs recurso voluntário ao 2º Conselho de Contribuintes, aduzindo, em suma: ser ilegal a inclusão do crédito do ICMS cedido a terceiros como receita da mesma, incidindo assim a COFINS; Ser devida a correção monetária ao crédito objeto do presente ressarcimento.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira ANDREIA DANTAS LACERDA MONETA, Relatora

O recurso é tempestivo e satisfaz os demais requisitos de admissibilidade, devendo ser conhecido.

O presente recurso voluntário merece parcial provimento.

Insurge-se a recorrente contra a incidência da COFINS sobre os valores recebidos a título de ICMS transferidos a terceiros.

Neste ponto, com razão a recorrente.

Transcrevo, abaixo, parte da ementa e dos fundamentos da Decisão SRRF/3ªRF/Disit nº 47, de 11/12/1998, que são esclarecedores sobre a natureza dos créditos de ICMS escriturados em razão de aquisição de mercadorias, mantidos e não utilizados na conta gráfica e realizados por uma das modalidades previstas pela legislação do ICMS, inclusive transferência a terceiros:

“Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Ementa: RECUPERAÇÃO DE CRÉDITO DO ICMS. INCIDÊNCIA.

O recebimento, em forma de créditos do ICMS, de direitos decorrentes de transações realizadas e escrituradas pela empresa, e a recuperação de créditos do ICMS, mediante qualquer das modalidades previstas na legislação específica, não constituem fato gerador para a Contribuição para o PIS/PASEP.

Dispositivos Legais: Artigos 2º e 3º da Lei 9.718, de 27 de novembro de 1998.

(...)

FUNDAMENTOS LEGAIS

A princípio, cumpre observar que, conforme dispõe o § 3º do artigo 231 do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 1.041, de 11/1/94 - RIR/94, os impostos não-cumulativos, recuperáveis mediante créditos na escrita fiscal, não integram o custo das mercadorias revendidas e das matérias-primas utilizadas na produção.

Nesse sentido, sendo o ICMS não-cumulativo, os valores pagos na aquisição de matérias primas e mercadorias não integram o respectivo custo, constituem crédito compensável com o que for devido na saída subsequente. Entretanto, ocorrendo a hipótese de não incidência na saída subsequente com manutenção do direito ao crédito, caso das operações e prestações que destinem ao exterior mercadorias inclusive produtos primários e produtos industrializados, fica inviabilizada a compensação pela sistemática usual, restando à empresa adotar as formas alternativas de recuperação do crédito disciplinadas pelo artigo 69 do Regulamento do ICMS2.

Mister se faz ressaltar que a recuperação de créditos do ICMS, escriturados em conta patrimonial representativa de direitos a recuperar, mediante qualquer das modalidades previstas na legislação de regência, constitui fato administrativo permutativo, uma vez que apenas modifica a composição dos bens e direitos integrados ao patrimônio, não altera a situação líquida da empresa. Da mesma forma, não altera o patrimônio líquido, o recebimento, em forma de créditos do ICMS, de direitos decorrentes de transações realizadas pela empresa, devidamente contabilizadas e computadas no resultado do exercício, por tratar-se de fato administrativo permutativo.”

Não tenho dúvida de que a realização dos créditos do ICMS, por qualquer uma das formas permitidas na legislação do imposto, não se constitui receita e, portanto, o seu valor não pode integrar a base de cálculo do PIS e da COFINS.

Outra argumentação também merece destaque.

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 o de débitos, a contribuinte apura saldo de ICMS a Recuperar para ser compensado dos débitos do imposto em períodos posteriores.

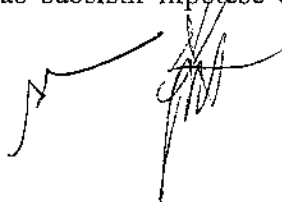
De acordo com o Manual de Contabilidade da FIPE-CAFI, 6ª edição, página 334, “o ICMS é um imposto incidente sobre o valor agregado em cada etapa do processo de industrialização e comercialização da mercadoria, até chegar ao consumidor final. O valor do imposto a ser pago pelas empresas é representado pelas diferenças entre o imposto incidente nas vendas e o imposto pago na aquisição das mercadorias que integram o processo produtivo, ou para serem revendidas.” Prossegue, “por definição legal, o ICMS integra o preço de venda a ser cobrado do comprador”. Exemplifica os respectivos cálculos e arremata afirmando que, apesar de não haver recolhimento do ICMS (em casos de apuração de saldo credor), em nada isso altera o resultado, já que, conforme foi visto, o ICMS não é receita nem despesa.

Traduzindo, na apuração do resultado do exercício, o valor que constará do demonstrativo contábil será sempre o valor do “débito” do ICMS, sem que seja cotizado com os “créditos” decorrentes das aquisições. Aqueles créditos já foram “débitos” de outra pessoa jurídica, cuja receita fora tributada pela COFINS e está no preço da mercadoria pago por esta contribuinte. Os créditos serão ativo próprio, a ser deduzido do passivo, em contas patrimoniais. Afirmar que a cessão de créditos seria receita seria o mesmo que tentar tributar os créditos de ICMS como se receitas fossem, o que seria absolutamente incoerente do ponto de vista contábil e, conseqüentemente, jurídico.

Previu o legislador hipótese de transferência de créditos acumulados de ICMS para outra pessoa jurídica - em especial quando a própria contribuinte não encontra meios para realizar seu saldo de créditos -, desde que atendidas as condições constantes no Regulamento do ICMS do Estado-Membro em questão. Assim, até por ser o ICMS um tributo estadual, inexistindo previsão legal para compensação deste com tributos federais, a contribuinte ora recorrente transferiu créditos de ICMS para terceiros, em operação denominada cessão de créditos.

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 liquidar operações com seus fornecedores, por exemplo, 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 COFINS 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 pela 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 à COFINS. Caso haja deságio, será uma despesa dedutível dos primeiros tributos e nada significaria na apuração da contribuição à COFINS. Ou seja, o que pretendeu a autoridade não encontra respaldo jurídico, tampouco dos princípios fundamentais de contabilidade.

Reconhecendo a atrocidade que cometia para com os contribuintes, o Governo Federal editou a MP nº. 451, de 16 de dezembro de 2008, onde em seu art. 7º, deu nova redação ao art. 3º, da Lei nº. 9.718/98, dispondo:

Art.7º O art. 3º da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, passa a vigorar com a seguinte redação:

“Art.3º.....

§2º.....

V-a receita decorrente da transferência onerosa, a outros contribuintes do 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.

Com relação à incidência da Taxa SELIC, prevista no art. 39, §4º, da Lei nº. 9.250/95, no ressarcimento de crédito da COFINS não-cumulativa, ratifico o entendimento da decisão recorrida de que não há previsão legal para o pleito da recorrente. Ao contrário, há expressa vedação, conforme se vê no art. 52, §5º, da IN SRF nº 600/2005, bem como nos arts. 13 e 15, da Lei nº. 10.833/2003 (conversão da MP nº. 135/2003).

Diante do exposto, voto no sentido de dar parcial provimento ao recurso, para fins de declarar a não incidência da COFINS sobre os valores recebidos a título de ICMS transferidos a terceiros.

Sala das Sessões, em 02 de junho de 2009.


ANDREIA DANTAS LACERDA MONETA

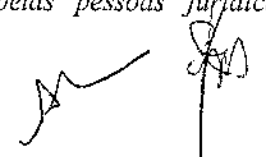
Voto Vencedor

Conselheiro ALEXANDRE KERN, Relator Designado

A operação de transferência dos créditos do ICMS configura uma espécie de alienação, ou melhor dizendo, uma cessão de créditos em que a pessoa jurídica vendedora toma o lugar do cedente; o adquirente, o do cessionário e, a Unidade da Federação, o do cedido.

Dispõe a Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, em seus arts. 2º e 3º:

“Art 2º As contribuições para o PIS/PASEP e a COFINS, devidas pelas pessoas jurídicas de direito privado, serão



calculadas com base no seu faturamento, observadas a legislação vigente e as alterações introduzidas por esta Lei.

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.

*§ 2º Para fins de determinação da base de cálculo das contribuições a que se refere o art. 2º, **excluem-se da receita bruta:***

I - as vendas canceladas, os descontos incondicionais concedidos, o Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI e o Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS, quando cobrado pelo vendedor dos bens ou prestador dos serviços na condição de substituto tributário;

II - as reversões de provisões operacionais 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 curso de aquisição, que tenham sido computados como receita;

III - os valores que, computados como receita, tenham sido transferidos para outra pessoa jurídica, observadas normas regulamentadoras expedidas pelo Poder Executivo.

IV - a receita decorrente da venda de bens do ativo permanente." (negritou-se)

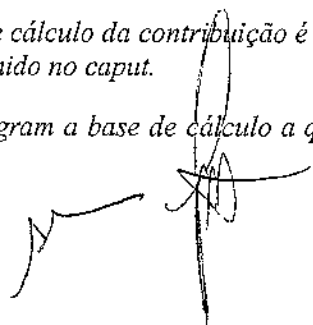
Da mesma forma, a Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, que trata da incidência não-cumulativa da Cofins, determina que:

"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 dos produtos de que tratam as Leis n.ºs 9.990, de 21 de julho de 2000, 10.147, de 21 de dezembro de 2000, 10.485, de 3 de julho de 2002, e 10.560, de 13 de novembro de 2002, ou quaisquer outras submetidas à incidência monofásica da contribuição;

IV - de venda de álcool para fins carburantes; (Redação dada pela Lei n.º 10.865, de 2004)

V - referentes a:

a) vendas canceladas e aos descontos incondicionais concedidos;

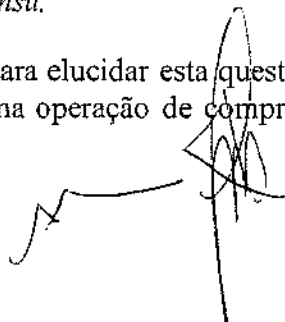
b) reversões de provisões e recuperações de créditos baixados como perda que não representem ingresso de novas receitas, o resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido e os lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição que tenham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

Disposições legais de mesma natureza encontram-se no art. 1º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, que trata da incidência não-cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep.

Da leitura dos excertos legais reproduzidos, constata-se que a opção do legislador foi a generalização do alcance da incidência das contribuições em tela. Já, ao tratar das hipóteses de exclusão da base de cálculo, a norma foi bastante seletiva, restringindo-as a um pequeno rol *numerus clausus*.

Verifica-se que o negócio jurídico ora analisado não se enquadra em nenhuma das exclusões da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins previstas na legislação pertinente. A operação que mais se aproxima da cessão de créditos, e cuja receita resultante não compõe a base de cálculo dessas contribuições, é a venda de ativo permanente. Entretanto, a natureza destas duas operações é completamente diversa, pois de um lado, está-se tratando de bens e direitos classificados no ativo permanente; de outro, de direitos classificados no ativo circulante. Neste contexto, a incidência ou não das contribuições sobre a cessão de crédito do ICMS, está a depender da consideração do resultado obtido nestas operações como receita *lato sensu*.

No esforço para elucidar esta questão revela-se de grande valia analisar com detalhe o que acontece em uma operação de compra e posterior venda envolvendo produtos sujeitos à incidência do ICMS.



Na visão mais usual do mecanismo de incidência desse tributo estadual, diz-se que o imposto embutido no preço de uma dada mercadoria gera crédito cujo destino será abater o montante do imposto apurado nas operações de venda que vierem a ser realizadas mais tarde pelo contribuinte. Daí vem a conclusão apressada: o valor do crédito de ICMS não foi tributado pela Contribuição para o PIS/Pasep e pela Cofins, eis que, usando o linguajar contábil, não transitou por nenhuma conta de receita.

Entretanto, olhando a mesma operação por outro prisma, chega-se a conclusão diversa, mais afinada com a verdade dos fatos. Ao realizar-se a aquisição de certo produto sujeito à incidência do ICMS, está-se, na verdade, efetuando duas operações: a compra da mercadoria propriamente dita e a compra do crédito de imposto inerente àquele produto.

Posteriormente, ao realizar-se a venda da citada mercadoria acaba-se por vender, também, aquele crédito anteriormente adquirido, normalmente complementado por outra parcela de crédito referente ao acréscimo no preço de revenda. Somente sobre este valor agregado o contribuinte deverá recolher o imposto para, por assim dizer, “integralizar” o crédito que está vendendo. Portanto, o crédito de ICMS originalmente adquirido na operação de compra é vendido de forma conjunta com a mercadoria que lhe deu origem, compondo a receita obtida e, conseqüentemente, sofrendo incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins. Isto ocorre mesmo na hipótese de esse valor não transitar por conta de receita, eis que, como já mencionado, é irrelevante, para fins de apuração do faturamento, a denominação ou classificação contábil das receitas auferidas.

Sendo assim, não há por que dispensar tratamento tributário diferenciado na hipótese de o contribuinte optar por alienar isoladamente o crédito de ICMS a terceiro. Seja qual for o motivo que ensejou a cessão do crédito, v.g., decisão gerencial ou excessos resultantes de saídas por vendas para o exterior, a receita auferida na cessão daquele direito encontra-se no campo de incidência das contribuições.

Em reforço a este entendimento, veja-se o que acontece especificamente na modalidade de incidência não-cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins. Como regra, ao adquirir determinado produto para revenda, o contribuinte apura créditos dessas contribuições, **inclusive sobre a parcela do valor referente ao crédito de ICMS.**

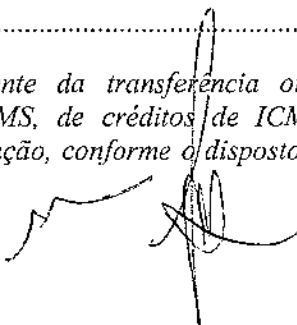
Ora, se o montante auferido na alienação deste crédito a terceiro não sofresse tributação, estar-se-ia proporcionando ao contribuinte benefício sem amparo legal. Ou seja, a incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins na venda apenas restabelece o equilíbrio tributário.

Os que ainda hesitarem em conceituar como receita o resultado da cessão onerosa de créditos de ICMS (e.g. Acórdão nº 201-79.963, Recurso nº 130.415), remeto ao inciso V do § 2º do art. 3º da Lei nº 9.718, de 1998, incluído pela Medida Provisória nº 451, de 16 de dezembro de 2008, abaixo novamente transcrito, com grifo:

“Art.3º.....

§2º.....

V-a receita decorrente da transferência onerosa, a outros contribuintes do ICMS, de créditos de ICMS originados de operações de exportação, conforme o disposto no inciso II do §



CA

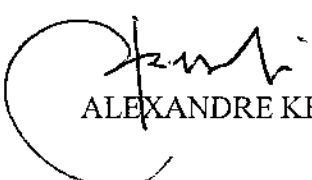
1º do art. 25 da Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996."

Observem que se extrai da própria lei o enquadramento dessas operações no conceito de receita.

Desnecessário lembrar que a exclusão determinada pelo recém transcrito inciso V opera-se somente para fatos geradores ocorridos após 16/12/2008.

Negue-se provimento ao recurso, no tocante às receitas decorrentes das cessões de créditos de ICMS.

Sala das Sessões, em 02 de junho de 2009.


ALEXANDRE KERN 