



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

**Processo nº** 11065.004553/2008-69  
**Recurso nº** 524.047 Voluntário  
**Acórdão nº** 3803-00.762 – 3ª Turma Especial  
**Sessão de** 30 de setembro de 2010  
**Matéria** PEDIDO DE RESSARCIMENTO - PIS/PASEP NÃO-CUMULATIVA  
**Recorrente** PACIFIC SHOES INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE CALÇADOS LTDA.  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**

Período de apuração: 01/07/2008 a 30/09/2008

**NÃO-CUMULATIVIDADE. RESSARCIMENTO DE SALDO CREDOR. ALTERAÇÃO NA PARCELA DO DÉBITO. CESSÃO DE CRÉDITOS DE ICMS.**

A cessão de ICMS gerado de operações de exportação anteriormente registrado como encargo tributário não materializa ingresso de elemento novo. O aumento do resultado do exercício da pessoa jurídica no momento da recuperação do custo tributário provê o retorno à situação patrimonial anterior, não reunindo condições de qualificá-la no conceito de receita.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso Vencido o Conselheiro Alexandre Kern (relator). Designado o Conselheiro Belchior Melo de Sousa para a redação do voto vencedor.

(assinado digitalmente)  
Alexandre Kern - Presidente e Relator

(assinado digitalmente)  
Belchior Melo de Sousa – Redator designado

Participaram ainda do presente julgamento os Conselheiros Belchior Melo de Sousa, Hécio Lafetá Reis, Daniel Maurício Fedato, Carlos Henrique Martins de Lima e Rangel Perrucci Fiorin.

## Relatório



*Manifestação de Inconformidade Improcedente**Direito Creditório Não Reconhecido*

Cuida-se agora de Recurso Voluntário, fls. 93 a 102, contra a decisão da DRJ/POA-2ª Turma. O recorrente combate a tributação pela contribuição dos valores advindos da cessão de créditos de ICMS com os argumentos já expedidos na Manifestação de Inconformidade.

É o Relatório.

**Voto Vencido**

Conselheiro Alexandre Kern, Relator

Presentes os pressupostos recursais, a petição de fls. 93 a 102 merece ser conhecida como recurso voluntário contra o Acórdão DRJ-POA-2ª Turma nº 10-21.904, de 5 de novembro de 2009.

Circunscreva-se o litígio à discussão a respeito da natureza de receita do resultado econômico das transferências onerosas de créditos de ICMS.

A cessão de créditos de ICMS contabilizados no ativo realizável a curto prazo implica a realização do respectivo ativo e, conseqüentemente, altera o resultado econômico da pessoa jurídica. Se cedido, mediante remuneração em dinheiro, gera receita não-operacional; se, mediante o recebimento de mercadorias, reduz o respectivo ativo e, conseqüentemente, o custo de mercadorias produzidas.

A MP nº 66, de 22 de agosto de 2002, convertida na Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, que instituiu a cobrança não-cumulativa do PIS, assim dispõe quanto a sua incidência (negritos na transcrição):

*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,*

*II - (VETADO)*



*diesel e suas correntes e gás liquefeito de petróleo - GLP derivado de petróleo e de gás natural: (Redação dada pela Lei nº 10.925, de 2004)*

*II - no inciso I do art 1º da Lei nº 10.147, de 21 de dezembro de 2000, e alterações posteriores, no caso de venda de produtos farmacêuticos, de perfumaria, de toucador ou de higiene pessoal nele relacionados, (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)*

*III - no art 1º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, e alterações posteriores, no caso de venda de máquinas e veículos classificados nos códigos 84.29, 8432.40.00, 84.32.80.00, 8433.20, 8433.30.00, 8433.40.00, 8433.5, 87.01, 87.02, 87.03, 87.04, 87.05 e 87.06, da TIPI, (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)*

*IV - no inciso II do art 3º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, no caso de vendas para comerciante atacadista ou varejista ou para consumidores, de autopeças relacionadas nos Anexos I e II da mesma Lei, (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)*

*V - no caput do art 5º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, e alterações posteriores, no caso de venda dos produtos classificados nas posições 40.11 (pneus novos de borracha) e 40.13 (câmaras-de-ar de borracha), da TIPI, (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)*

*VI - no art 2º da Lei nº 10.560, de 13 de novembro de 2002, e alterações posteriores, no caso de venda de querosene de aviação. (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)*

*VII - no art 51 da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, e alterações posteriores, no caso de venda das embalagens nele previstas, destinadas ao envasamento de água, refrigerante e cerveja classificados nos códigos 22.01, 22.02 e 22.03, todos da TIPI; e (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)*

*VIII - no art 49 da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, e alterações posteriores, no caso de venda de refrigerante, cerveja e preparações compostas classificados nos códigos 2202, 2203 e 2106.90.10 Ex 02, todos da TIPI. (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)*

*VIII - no art 49 da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, e alterações posteriores, no caso de venda de água, refrigerante, cerveja e preparações compostas classificados nos códigos 22.01, 22.02, 22.03 e 2106.90.10 Ex 02, todos da TIPI; (Redação dada pela Lei nº 10.925, de 2004)*

*VIII - no art 58-I da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, no caso de venda das bebidas mencionadas no art 58-A da mesma Lei. (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 23 de junho de 2008)*

*IX - no art 52 da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, e alterações posteriores, no caso de venda de água refrigerante, cerveja e preparações compostas classificados nos códigos 22 01, 22 02, 22 03 e 2106 90 10 Ex 02, todos da TIPI, (Incluído pela Lei nº 10.925, de 2004)*

*IX - no inciso II do art 58-M da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, no caso de venda das bebidas mencionadas no art 58-A da mesma Lei, quando efetuada por pessoa jurídica optante pelo regime especial instituído pelo art 58-J da mencionada Lei, (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 23 de junho de 2008)*

*X - no art 23 da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, no caso de venda de gasolinas e suas correntes, exceto gasolina de aviação, óleo diesel e suas correntes, querosene de aviação, gás liquefeito de petróleo - GLP derivado de petróleo e de gás natural (Incluído pela Lei nº 10.925, de 2004)*

*XI - (Vide Medida Provisória Nº 413, de 3 de janeiro de 2008)*

*XII - (Vide Medida Provisória Nº 413, de 3 de janeiro de 2008)*

*§ 1º-A Exceção-se do disposto no caput deste artigo a receita bruta auferida pelos produtores, importadores ou distribuidores com a venda de álcool, inclusive para fins carburantes, à qual se aplicam as alíquotas previstas no caput e no § 4º do art 5º da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998 (Incluído pela Lei nº 11.727, de 23 de junho de 2008)*

*§ 2º Exceção-se do disposto no caput deste artigo a receita bruta decorrente da venda de papel imune a impostos de que trata o art 150, inciso VI, alínea d, da Constituição Federal, quando destinado à impressão de periódicos, que fica sujeita à alíquota de 0,8% (oito décimos por cento). (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)*

*§ 3º Fica o Poder Executivo autorizado a reduzir a 0 (zero) e a restabelecer a alíquota incidente sobre receita bruta decorrente da venda de produtos químicos e farmacêuticos, classificados nos Capítulos 29 e 30, sobre produtos destinados ao uso em laboratório de anatomia patológica, citológica ou de análises clínicas, classificados nas posições 30 02, 30 06, 39 26, 40 15 e 90 18, e sobre sementes e embriões da posição 05 11, todos da TIPI (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)*

*§ 3º Fica o Poder Executivo autorizado a reduzir a 0 (zero) e a restabelecer a alíquota incidente sobre receita bruta decorrente da venda de produtos químicos e farmacêuticos, classificados nos Capítulos 29 e 30 da TIPI, sobre produtos destinados ao uso em hospitais, clínicas e consultórios médicos e odontológicos, campanhas de saúde realizadas pelo poder público, laboratório de anatomia patológica, citológica ou de análises clínicas, classificados nas posições 30 02, 30 06, 39 26, 40 15 e 90 18, e sobre sementes e embriões da posição 05.11, todos da TIPI (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)*

*§ 4º Exceção-se do disposto no caput deste artigo a receita bruta auferida por pessoa jurídica industrial estabelecida na Zona*

*Franca de Manaus. decorrente da venda de produção própria, consoante projeto aprovado pelo Conselho de Administração da Superintendência da Zona Franca de Manaus – SUFRAMA. que fica sujeita, ressalvado o disposto nos §§ 1º a 3º deste artigo, às alíquotas de. (Incluído pela Lei nº 10.996, de 2004)*

*I - 0,65% (sessenta e cinco centésimos por cento), no caso de venda efetuada a pessoa jurídica estabelecida (Incluído pela Lei nº 10.996, de 2004)*

*a) na Zona Franca de Manaus; e (Incluído pela Lei nº 10.996, de 2004)*

*b) fora da Zona Franca de Manaus, que apure a Contribuição para o PIS/PASEP no regime de não-cumulatividade: (Incluído pela Lei nº 10.996, de 2004)*

*II - 1,3% (um inteiro e três décimos por cento), no caso de venda efetuada a. (Incluído pela Lei nº 10.996, de 2004)*

*a) pessoa jurídica estabelecida fora da Zona Franca de Manaus, que apure o imposto de renda com base no lucro presumido. (Incluído pela Lei nº 10.996, de 2004)*

*b) pessoa jurídica estabelecida fora da Zona Franca de Manaus, que apure o imposto de renda com base no lucro real e que tenha sua receita, total ou parcialmente, excluída do regime de incidência não-cumulativa da Contribuição para o PIS/PASEP. (Incluído pela Lei nº 10.996, de 2004)*

*c) pessoa jurídica estabelecida fora da Zona Franca de Manaus e que seja optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições – SIMPLES; e (Incluído pela Lei nº 10.996, de 2004)*

*d) órgãos da administração federal, estadual, distrital e municipal (Incluído pela Lei nº 10.996, de 2004)*

§ 5º (Vide Art. 8º da Medida Provisória nº 451, de 15/12/2008)

§ 5º *O disposto no § 4º também se aplica à receita bruta auferida por pessoa jurídica industrial ou comercial estabelecida nas Áreas de Livre Comércio de que tratam as Leis nºs 7.965, de 22 de dezembro de 1989, 8.210, de 19 de julho de 1991, e 8.256, de 25 de novembro de 1991, o art. 11 da Lei nº 8.387, de 30 de dezembro de 1991, e a Lei nº 8.857, de 8 de março de 1994 (Redação dada pela Lei nº 11.945, de 4 de junho de 2009)*

§ 6º *A exigência prevista no § 4º deste artigo relativa ao projeto aprovado não se aplica às pessoas jurídicas comerciais referidas no § 5º deste artigo. (Incluída pela Lei nº 11.945, de 4 de junho de 2009)*

A seu turno a Medida Provisória nº 135, de 30 de outubro de 2003, convertida na Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, que instituiu a cobrança não-cumulativa da Cofins, assim dispõe quanto a sua incidência (negritos na transcrição):



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. 2º Para determinação do valor da COFINS aplicar-se-á, sobre a base de cálculo apurada conforme o disposto no art. 1º, a alíquota de 7,6% (sete inteiros e seis décimos por cento)*

*§ 1º Excetua-se do disposto no caput deste artigo a receita bruta auferida pelos produtores ou importadores, que devem aplicar as alíquotas previstas: (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)*

*I - nos incisos I a III do art. 4º da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, e alterações posteriores, no caso de venda de gasolinas, exceto gasolina de aviação, óleo diesel e gás liquefeito de petróleo (GLP) derivado de petróleo e gás natural, (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)*

*I - nos incisos I a III do art. 4º da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, e alterações posteriores, no caso de venda de gasolinas e suas correntes, exceto gasolina de aviação, óleo diesel e suas correntes e gás liquefeito de petróleo - GLP derivado de petróleo e de gás natural, (Redação dada pela Lei nº 10.925, de 2004)*

*II - no inciso I do art. 1º da Lei nº 10.147, de 21 de dezembro de 2000, e alterações posteriores, no caso de venda de produtos farmacêuticos, de perfumaria, de toucador ou de higiene pessoal, nele relacionados; (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)*

*III - no art. 1º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, e alterações posteriores, no caso de venda de máquinas e veículos classificados nos códigos 84.29, 8432.40.00, 84.32.80.00, 8433.20, 8433.30.00, 8433.40.00, 8433.5, 87.01, 87.02, 87.03, 87.04, 87.05 e 87.06, da TIPI; (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)*

*IV - no inciso II do art. 3º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, no caso de vendas, para comerciante atacadista ou varejista ou para consumidores, das autopeças relacionadas nos Anexos I e II da mesma Lei; (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)*

*V - no caput do art. 5º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, e alterações posteriores, no caso de venda dos produtos classificados nas posições 40.11 (pneus novos de borracha) e 40.13 (câmaras-de-ar de borracha), da TIPI; (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)*

*VI - no art. 2º da Lei nº 10.560, de 13 de novembro de 2002, e alterações posteriores, no caso de venda de querosene de aviação; (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)*

*VII - no art. 51 desta Lei, e alterações posteriores, no caso de venda das embalagens nele previstas, destinadas ao envasamento de água, refrigerante e cerveja, classificados nos*

*códigos 22 01, 22 02 e 22 03, todos da TIPI, e (Incluído pela Lei nº 10 865, de 2004)*

*VIII – no art 49 desta Lei, e alterações posteriores, no caso de venda de água, refrigerante, cerveja e preparações compostas classificados nos códigos 22 01, 22 02, 22 03 e 2106 90 10 Ex 02, todos da TIPI (Incluído pela Lei nº 10 865, de 2004) (Vide art. 36 e art. 41 da Lei nº 11.727, de 23 de junho de 2008)*

*IX - no art 52 desta Lei, e alterações posteriores, no caso de venda de água, refrigerante, cerveja e preparações compostas classificados nos códigos 22 01, 22 02, 22 03 e 2106 90 10 Ex 02, todos da TIPI. (Incluído pela Lei nº 10 925, de 2004)*

*IX - no inciso II do art 58-M desta Lei, no caso de venda das bebidas mencionadas no art 58-A desta Lei, quando efetuada por pessoa jurídica optante pelo regime especial instituído pelo art 58-J desta Lei. (Redação dada pela Lei nº 11 727, de 23 de junho de 2008)*

*X - no art 23 da Lei nº 10 865, de 30 de abril de 2004, no caso de venda de gasolinas e suas correntes, exceto gasolina de aviação, óleo diesel e suas correntes, querosene de aviação, gás liquefeito de petróleo - GLP derivado de petróleo e de gás natural (Incluído pela Lei nº 10 925, de 2004)*

*XI - (Vide Medida Provisória nº 413, de 3 de janeiro de 2008)*

*XII - (Vide Medida Provisória nº 413, de 3 de janeiro de 2008)*

*§ 1º-A Excetua-se do disposto no caput deste artigo a receita bruta auferida pelos produtores, importadores ou distribuidores com a venda de álcool, inclusive para fins carburantes, à qual se aplicam as alíquotas previstas no caput e no § 4º do art 5º da Lei no 9 718, de 27 de novembro de 1998 (Incluído pela Lei nº 11 727, de 23 de junho de 2008)*

*§ 2º Excetua-se do disposto no caput deste artigo a receita bruta decorrente da venda de papel imune a impostos de que trata o art 150, inciso VI, alínea d, da Constituição Federal, quando destinado à impressão de periódicos, que fica sujeita à alíquota de 3,2% (três inteiros e dois décimos por cento) (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)*

*§ 3º Fica o Poder Executivo autorizado a reduzir a 0 (zero) e a restabelecer a alíquota incidente sobre receita bruta decorrente da venda de produtos químicos e farmacêuticos, classificados nos Capítulos 29 e 30, sobre produtos destinados ao uso em laboratório de anatomia patológica, citológica ou de análises clínicas, classificados nas posições 30 02, 30 06, 39 26, 40 15 e 90 18, e sobre sementes e embriões da posição 05 11, todos da TIPI (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)*

*§ 3º Fica o Poder Executivo autorizado a reduzir a 0 (zero) e a restabelecer a alíquota incidente sobre receita bruta decorrente da venda de produtos químicos e farmacêuticos, classificados nos Capítulos 29 e 30, sobre produtos destinados ao uso em hospitais, clínicas e consultórios médicos e odontológicos, campanhas de saúde realizadas pelo Poder Público, laboratório*

*de anatomia patológica, citológica ou de análises clínicas, classificados nas posições 30 02, 30 06, 39 26, 40 15 e 90 18, e sobre sêmens e embriões da posição 05 11, todos da Tipi (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 21/11/2005)*

*§ 4º Fica reduzida a 0 (zero) a alíquota da COFINS incidente sobre a receita de venda de livros técnicos e científicos, na forma estabelecida em ato conjunto do Ministério da Educação e da Secretaria da Receita Federal (Incluído pela Lei nº 10.925, de 2004)*

*§ 5º Excetua-se do disposto no caput deste artigo a receita bruta auferida por pessoa jurídica industrial estabelecida na Zona Franca de Manaus, decorrente da venda de produção própria, consoante projeto aprovado pelo Conselho de Administração da Superintendência da Zona Franca de Manaus – SUFRAMA, que fica sujeita, ressalvado o disposto nos §§ 1º a 4º deste artigo, às alíquotas de (Incluído pela Lei nº 10.996, de 2004)*

*I - 3% (três por cento), no caso de venda efetuada a pessoa jurídica estabelecida (Incluído pela Lei nº 10.996, de 2004)*

*a) na Zona Franca de Manaus; e (Incluído pela Lei nº 10.996, de 2004)*

*b) fora da Zona Franca de Manaus, que apure a COFINS no regime de não-cumulatividade; (Incluído pela Lei nº 10.996, de 2004)*

*II - 6% (seis por cento), no caso de venda efetuada a (Incluído pela Lei nº 10.996, de 2004)*

*a) pessoa jurídica estabelecida fora da Zona Franca de Manaus, que apure o imposto de renda com base no lucro presumido; (Incluído pela Lei nº 10.996, de 2004)*

*b) pessoa jurídica estabelecida fora da Zona Franca de Manaus, que apure o imposto de renda com base no lucro real e que tenha sua receita, total ou parcialmente, excluída do regime de incidência não-cumulativa da COFINS; (Incluído pela Lei nº 10.996, de 2004)*

*c) pessoa jurídica estabelecida fora da Zona Franca de Manaus e que seja optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições - SIMPLES; e (Incluído pela Lei nº 10.996, de 2004)*

*d) órgãos da administração federal, estadual, distrital e municipal (Incluído pela Lei nº 10.996, de 2004)*

*§ 6º (Vide Art. 9º e Art. 22 da Medida Provisória nº 451, de 15/12/2008)*

*§ 6º O disposto no § 5º também se aplica à receita bruta auferida por pessoa jurídica industrial ou comercial estabelecida nas Áreas de Livre Comércio de que tratam as Leis nºs 7.965, de 22 de dezembro de 1989, 8.210, de 19 de julho de*

1991, e 8.256, de 25 de novembro de 1991, o art. 11 da Lei nº 8.387, de 30 de dezembro de 1991, e a Lei nº 8.857, de 8 de março de 1994 (Redação dada pela Lei nº 11.945, de 4 de junho de 2009)

§ 7º A exigência prevista no § 5º deste artigo relativa ao projeto aprovado não se aplica às pessoas jurídicas comerciais referidas no § 6º deste artigo (Incluído pela Lei nº 11.945, de 4 de junho de 2009)

Do exame desses dispositivos, conclui-se que a opção do legislador foi a da generalização do alcance da incidência das contribuições não-cumulativas, excluindo de sua incidência apenas as receitas e ingressos expressamente elencados. A receita e/ou ingresso decorrente da cessão de créditos de ICMS a terceiros, mediante dinheiro e/ou pagamento na aquisição de matérias-primas e insumos empregados no processo produtivo de mercadorias, não foram contemplados. O fato de a operação, por opção da requerente, não ter transitado por nenhuma conta de resultado não significa nem prova que não houve ingressos no patrimônio da pessoa jurídica. Independentemente da forma de escrituração, sempre haverá ingresso em dinheiro, título de e/ou mercadorias.

Na aquisição de mercadorias, matérias-primas, insumos etc., tributados com o ICMS, na realidade ocorrem duas operações: a compra de mercadorias, matérias-primas 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 neles embutidos. Isto ocorre sem que, necessariamente, se escreturem contas de resultados.

Cabe, ainda, ressaltar que, na modalidade não-cumulativa de incidência das contribuições sociais, como no presente caso, o contribuinte ao adquirir mercadorias para revenda e/ou matérias-primas e outros produtos empregados no processo de industrialização de seus produtos, credita-se do valor do ICMS neles embutidos, inclusive sobre a parcela correspondente a esse imposto. Dessa forma, se o montante auferido na alienação dos produtos, inclusive do crédito do ICMS apurado e cedido e/ou alienado a terceiros, não sofresse tributação estar-se-ia proporcionando ao contribuinte benefício sem amparo legal.

Todo esse psitacismo no entanto é despiciendo. Remeto o recorrente à redação do inciso VII do § 3º do art. 1º da Lei nº 10.637, de 2002, e do inciso VI do § 3º do art. 1º da Lei nº 10.833, de 2003: é a lei quem dá ao resultado econômico da transferência onerosa de créditos de ICMS a natureza de receita. Não há argumentos que se sobreponham à definição legal. Ademais, corolário lógico, se, a teor do art. 33 da Lei nº 11.945, de 2009, a partir de 01/01/2010, as receitas decorrentes de transferência onerosa de créditos de ICMS devem ser excluída da base de cálculo das contribuições, é porque, antes dessa data, tais receitas compunham as suas bases de cálculo.

Assim, não se conformando à norma de exclusão, seja na sua redação original, dada pela Medida Provisória nº 451, de 16 de dezembro de 2008, que só passou a produzir efeitos a partir de 1º de janeiro de 2009, seja na nova redação dada pela Lei nº 11.945, de 4 de junho de 2009, a receita advinda da cessão onerosa de créditos de ICMS deve ser adicionada à base de cálculo da contribuição não-cumulativa, para fim de apuração do saldo credor passível de ressarcimento.

Com essas considerações, voto por negar provimento ao recurso.

Sala das Sessões, em 30 de setembro de 2010

Alexandre Kern

## Voto Vencedor

Conselheiro Belchior Melo de Sousa – Redator designado

Para fundamento do presente voto cabe essencialmente afirmar que o desate da questão não passa pela consideração da possibilidade ou não de integração dos valores correspondentes à transferência onerosa a terceiros de créditos de ICMS originados de operações de exportação à base de cálculo da Cofins, à luz das disposições do art. 1º da Lei nº 10.833/2003.

Não passa porque antes há que se considerar que o citado artigo, *caput*, estabelecendo os contornos do fato gerador da contribuição, definiu o seu alcance sobre o que vier a se constituir em receita auferida, ainda que venha a ser adotada denominação ou classificação contábil que vise a desnaturá-la.

Há um pressuposto no enunciado legal, o de se ter como “receita” aquilo que será a materialidade da tributação. A partir dessa premissa é que a lei faz concessões a espécies do que realmente é receita para que não integre a base de cálculo da contribuição.

Em vista disso, ante a hipótese dos autos não se deve chegar ao questionamento de que a lei não previu sua exclusão, pois de receita auferida não se trata, mas de um ingresso que configura a recomposição do patrimônio, até então decomposto pelo custo arcado com o pagamento do tributo embutido no preço do insumo adquirido.

Na seara do Direito Financeiro, ALIOMAR BALEEIRO<sup>1</sup> ocupou-se da definição de receita:

*“Receita pública é a entrada que, integrando-se no patrimônio público sem quaisquer reservas, condições ou correspondência no passivo, vem acrescer o seu vulto, como elemento novo e positivo.”*

A mesma linha é seguida por AIRES BARRETO<sup>2</sup>, para quem “receita é [...] a entrada que, sem quaisquer reservas, condições ou correspondência no passivo, se integra ao patrimônio da empresa, acrescentando-o, incrementando-o.”

Neste campo, compõe a boa doutrina o escólio de MINATEL<sup>3</sup>, ao assentar que:

*“[ ] 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*

<sup>1</sup> BALEEIRO, Aliomar. Uma introdução à Ciência das Finanças, 13ª ed., atualizado por Flávio Bauer Novelli. Rio de Janeiro: Forense, p. 116

<sup>2</sup> BARRETO, Aires F. A nova Cofins: primeiros apontamentos. Revista Dialética de Direito Tributário, nº 103. São Paulo, 2004, pp. 11-12

<sup>3</sup> MINATEL, José Antônio. Conteúdo do Conceito de Receita e Regime Jurídico para sua Tributação. MP, 2005, p. 222.

*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 [ ]"*

Abraço, ainda, as razões de decidir do eminente Desembargador Federal Dirceu de Almeida Soares nos autos do Processo nº 2005.04.01.006404-5 (DJU 04/05/2005), que, reconhecendo ordinariamente, a incidência da Cofins e da contribuição para o PIS, com grande lampejo, repudia a incidência sobre créditos de ICMS originados de exportações transferidos a terceiros, posto não ser valor representativo de receita, mas é tributo, e sua exigência configura bitributação. Isto porque estas contribuições já incidiram na aquisição dos insumos. Veja-se o teor mais amplo de seu entendimento:

*"É certo que, em regra, somente há possibilidade de exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS na hipótese em que cobrado pelo vendedor de bens ou prestador de serviços na condição de substituto tributário*

*De ordinário, a parcela do ICMS, destacada nas notas fiscais, sempre integrou, por disposição da lei, o preço de venda do produto, configurando, por conseguinte, parcela de receita ou faturamento, não sendo passível de exclusão da base de cálculo das referidas contribuições*

*No caso dos autos, todavia, esse fenômeno tributário já ocorreu, ou seja, o ICMS de que trata a Fazenda já serviu de base de cálculo para apuração do PIS e COFINS a serem recolhidos pelo fornecedor de insumos*

*O adquirente, por sua vez, está imune ao ICMS, ao PIS e à COFINS, por expressa disposição constitucional, por se tratar de empresa exportadora. O crédito decorrente do ICMS subexame não configura receita mas tributo, embutidos nos insumos pagos, mas recuperáveis sob forma de compensação ou restituição. Isto é, o benefício fiscal da imunidade é oferecido por meio de créditos perante a Fazenda por questões de operacionalidade, já que sua devolução em pecúnia seria dificultosa, senão inviável.*

*Logo, pretender-se computar novamente a parcela de ICMS na base de cálculo da empresa exportadora, é medida repudiada pelo direito tributário em razão da ocorrência da bitributação, pois, como afirmado, a incidência do ICMS, que vinha ocorrendo nas sucessivas etapas do processo de industrialização, findou-se na etapa imediatamente anterior*

*Ademais, não se pode olvidar que o posicionamento adotado pelo Fisco ofende a regra constitucional de imunidade adrede mencionada, uma vez que o próprio benefício fiscal estaria compondo a base de cálculo das contribuições sob enfoque, o que retiraria da imunidade seu pleno alcance. Em uma palavra, estar-se-ia dando com uma mão e retirando com a outra*

*Noutro aspecto, é justificável o receio da impetrante de que tenha glosada parte significativa de seus pedidos de ressarcimento de PIS/COFINS, ante o já manifestado posicionamento da Fazenda Pública de considerar os valores*

*decorrentes de crédito de ICMS, na composição da base de cálculo daquelas contribuições"*

Leandro Paulsen, rejeitando de igual modo a incidência a tributação do crédito de ICMS enfatiza que "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."

Noutro óbice que este Magistrado e Jurista coloca, afirma que a exigência "afeta 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..." Este argumento é sólido, pois interpreta a norma de incidência à luz da Constituição Federal de 1988, cuja irradiação sobre ela impede que o seu enunciado definindo o contorno da base de cálculo abarque o fato jurídico sob foco.

Justifica o nobre relator que se, a teor do art. 33 da Lei nº 11.945, de 2009, a partir de 01/01/2010, as receitas decorrentes de transferência onerosa de créditos de ICMS devem ser excluídas da base de cálculo das contribuições, é porque, antes dessa data, tais receitas compunham as suas bases de cálculo.

É respeitável a lógica, a considerar que esta é uma norma material, cujo efeito do seu comando é prospectivo. Contudo, tendo a norma esse caráter, é somente ali, a partir da sua vigência que há uma definição legal do referido ingresso como "receita", de pronto pela mesma norma considerada intributável.

Se é suscitado o argumento de que - por ser para frente o efeito da norma inserta na Lei nº 11.945, de 2009 - somente após sua vigência é que os valores transferidos a título de cessão de créditos de ICMS gerados de exportação poderão não integrar a base de cálculo das contribuições, vejo subsistir, na direção oposta, o argumento de que antes não havia expressão legal a enquadrar o ingresso como receita.

Logo, a classificação legal não repercute - para trás - no arcabouço técnico que afasta o ingresso do conceito de receita alcançável pela tributação. Noutra palavra, se é receita, o é a partir da referida lei, por definição legal, não por critério técnico-jurídico e contábil.

Por todo o exposto, voto por dar provimento ao recurso.

Sala das sessões, 30 de setembro de 2010

Belchior Melo de Sousa



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

CARF-MF  
FI

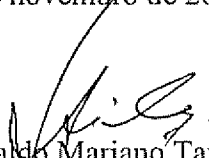
Processo nº : 11065.004553/2008-69

Interessada : PACIFIC SHOES INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE CALÇADOS 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 VII 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 3803-00.762.

Brasília - DF, em 9 de novembro de 2010.

  
Areovaldo Mariano Tavares

/Chefe da Secretaria da Terceira Seção Terceira Câmara

Ciente, com a observação abaixo:

- ( ) Apenas com ciência
- ( ) Com embargos de declaração
- ( ) Com recurso especial

Em \_\_\_\_/\_\_\_\_/\_\_\_\_