



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

**Processo n°** 11065.005217/2004-18  
**Recurso n°** 2.483.220 Voluntário  
**Acórdão n°** **3803-02.438 – 3ª Turma Especial**  
**Sessão de** 14 de fevereiro de 2012  
**Matéria** COFINS - NÃO-CUMULATIVIDADE. BASE DE CÁLCULO. PEDIDO DE RESSARCIMENTO. CESSÃO ONEROSA DE CRÉDITOS DE ICMS.  
**Recorrente** RITZEL COUROS LTDA.  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

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

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

PEDIDO DE RESSARCIMENTO DE CRÉDITOS DA COFINS. COMPENSAÇÃO. CESSÃO DE CRÉDITOS DE ICMS.

A cessão de créditos escriturais não se caracteriza como receita, sendo mero ressarcimento de custo tributário, inexistindo acréscimo patrimonial para as sociedades empresárias industriais ou repasse dos valores aos produtos ou aos consumidores finais. Os créditos de ICMS repassados a terceiros não se referem a valores anteriormente deduzidos no resultado da pessoa jurídica e posteriormente recuperados, configurando-se, no contexto da técnica da não cumulatividade, numa forma de absorção de créditos não compensados com impostos de mesma natureza incidentes sobre vendas no mercado interno.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso, nos termos do relatório e votos que integram o presente julgado. Vencido o relator. Designado para redação do voto vencedor o Conselheiro Hécio Lafeté Reis.

(assinado digitalmente)

Alexandre Kern - Presidente e Relator

(assinado digitalmente)

Hécio Lafeté Reis – Redator designado

Participaram ainda do presente julgamento os conselheiros Belchior Melo de Sousa, Hécio Lafeté Reis, João Alfredo Eduão Ferreira Juliano Eduardo Lirani e Jorge Victor Rodrigues.

## Relatório

Cuida-se de pedido de ressarcimento do saldo credor mensal de Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins, cumulado com declaração de compensação desse direito creditório com débitos próprios do requerente. A DRF de jurisdição deferiu parcialmente o ressarcimento, no montante de R\$ 23.137,97, nos termos do Despacho Decisório de fls. 69. Segundo o Relatório Fiscal de fls. 60 a 66, a glosa de R\$ 9.639,57 deveu-se à não inclusão, na base de cálculo da contribuição, das receitas decorrentes da cessão onerosa a terceiros de créditos de ICMS.

Sobreveio a reclamação de fls. 75 a 84, por meio da qual o requerente explica atuar no ramo de beneficiamento, importação e exportação de couros, peles e derivados e que a exportação de couro corresponde a mais de 80% do seu faturamento. Argumenta que não há incidência da contribuição sobre os produtos destinados ao mercado exterior, tendo acumulado créditos no decorrer de 2004 que são passíveis de ressarcimento e compensação. Discorre acerca da origem e formação do saldo credor de ICMS, aduzindo que o encargo é um ônus que deve suportar quando da compra da matéria-prima, pois tal imposto não pode ser repassado ao seu cliente no exterior, restando apenas a alternativa de transferi-lo a terceiros, contribuintes do tributo estadual. Entende que, assim sendo, a recuperação desse crédito acumulado não pode ser considerada receita para fins de tributação. Pontua tratar-se de recuperação de custos, rechaçando sua equiparação a alienação de direitos a título oneroso.

Pede reforma do Despacho Decisório, a suspensão da exigibilidade dos débitos cuja compensação não foi homologada e que a autoridade administrativa abstenha-se de inscrevê-la no CADIN.

A 2ª Turma da DRJ-Porto Alegre negou provimento à Manifestação de Inconformidade. O Acórdão nº 10-13.271, de 12 de setembro de 2007, fls. 174 e 175, teve ementa vazada nos seguintes termos:

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP*

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

*Ementa:*

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

*Solicitação Indeferida*

Cuida-se adora de recurso voluntário contra a decisão da DRJ/POA-2ª Turma. O arrazoado de fls. 179 a 184, após resumo dos fatos relacionados com a lide, repisa os argumentos já apresentados por ocasião da Manifestação de Inconformidade, acrescentando que o crédito de ICMS decorrente da operação de exportação nada mais é que receita proveniente de operação de exportações de mercadorias para o exterior, portanto, imune à incidência do PIS e da COFINS. Assim, o resultado da transferência do crédito de ICMS proveniente de produtos exportados é decorrente de operações de exportações de mercadorias para o exterior, estando assim, excluído da base de cálculo do PIS e da COFINS. Insiste em caracterizar a cessão de créditos de ICMS como mera recuperação de custos. Pede provimento.

É o Relatório.

## Voto Vencido

Conselheiro Alexandre Kern

Presentes os pressupostos recursais, a petição de fls. 179 a 184 merece ser conhecida como recurso voluntário contra o Acórdão DRJ-POA-2ª Turma nº 10-13.271, de 12 de setembro de 2007.

O Conselheiro João Alfredo Eduão Ferreira, ao apreciar o Recurso Voluntário nº 876.372, deu conta de que RITZEL COUROS LTDA. ajuizou ação ordinária com pedido de liminar, sob o registro de nº 2007.71.08.012211-4, que tramita perante a 2ª Vara Federal, objetivando a determinação para que a Fazenda Nacional se abstenha de efetuar a glosa, tal qual ocorreu no presente processo, e retenção dos valores a título de tributação pelo PIS e COFINS sobre as transferências de créditos de ICMS para terceiros e, no mérito, ver reconhecido o direito de não ser onerada pela incidência das referidas contribuições a partir do terceiro trimestre de 2007, bem como seja condenada a União a devolução dos respectivos valores. (Acórdão 3803-002.414, de 13 de fevereiro de 2012).

Diante dessa constatação, a Turma, por unanimidade de votos, decidiu não conhecer do recurso, em face da dicção da Súmula CARF nº 1. Todavia, no presente caso, trata-se de períodos de apuração anteriores ao 3º trimestre de 2007, razão pela qual o recurso merece seguimento.

A questão posta cinge-se a decidir se os valores recebidos pelo recorrente em decorrência da cessão onerosa a terceiros de créditos de ICMS integram a base de cálculo da Contribuição depois da entrada em vigor da Lei no. 10.833, de 29 de dezembro de 2003.

Primeiramente, faz-se necessário definir a natureza desses ingressos, se configuram ou não receita.

Geraldo Ataliba<sup>1</sup> conceituou receita e a diferenciou de meros ingressos, nos termos seguintes

*“O conceito de receita refere-se a uma espécie de entrada. Entrada é todo dinheiro que ingressa nos cofres de determinada entidade. Nem toda entrada é receita. Receita é entrada que passa a pertencer à entidade. Assim, só se considera receita o ingresso de dinheiro que venha integrar o patrimônio da entidade que a recebe. As receitas devem ser escrituradas separadamente das meras entradas. É que estas não pertencem à entidade que as recebe. Têm caráter eminentemente transitório. Ingressam a título provisório, para saírem, com destinação certa, em breve lapso de tempo.”*

<sup>1</sup> ATALIBA, Geraldo. ISS – Base Imponível. Estudos e pareceres de Direito Tributário, v. 1. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978, p. 88.

Desse excerto, conclui-se que todos os ingressos que sejam incorporados ao patrimônio de determinada pessoa, jurídica ou física, são considerados como receita; já os valores que são recebidos, a título transitório, que não pertencem ao recebedor, e, em breve lapso tempo, devem sair, com destinação certa, não são receitas, mas meros ingressos.

Aliomar Baleeiro, ao analisar o que deve-se entender por receitas, assim concluiu:

*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.*

Adaptando tal conceito ao Direito Tributário, tem-se que receita não é, *a priori*, todo e qualquer ingresso, mas tão-somente aquele que, efetivamente, se incorpora ao patrimônio do sujeito passivo, sem contrapartida, reserva, condições ou correspondência no passivo da pessoa.

O recorrente pugna pela caracterização da cessão de créditos de ICMS como mera recuperação de custos.

No caso de créditos de ICMS adquiridos quando da compra de matéria-prima, diz-se que os mesmos são "recuperáveis". Tal denominação pode ter contribuído para que se entenda que o seu eventual aproveitamento futuro, por parte da sociedade empresária que os detém, configuraria uma "recuperação de custos." Contudo, tal entendimento é equivocado. No momento da aquisição, o adquirente registra em seu ativo dois valores distintos: o valor da matéria-prima estocada e o valor do ICMS incidente sobre a referida compra. Neste sentido é que dispõe o art. 289 do RIR/99, quando estabelece que "não se incluem no custo os impostos recuperáveis através de créditos na escrita fiscal." Portanto, o assim chamado "ICMS Recuperável" não representa qualquer tipo de perda ou custo para a entidade, tanto é assim que ela o registra no seu ativo, pois é um direito.

Ainda que, teratologicamente, se admitisse tal operação como recuperação de custos, os valores dela advindos classificar-se-iam como receita bruta operacional, a teor do que dispõe o art. 44, inc. III, da Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964:

*Art. 44. Integram a receita bruta operacional:*

*I - O produto da venda dos bens e serviços nas transações ou operações de conta própria;*

*II - O resultado auferido nas operações de conta alheia;*

*III - As recuperações ou devoluções de custos, deduções ou provisões;*

*IV - As subvenções correntes, para custeio ou operação, recebidas de pessoas jurídicas de direito público ou privado, ou de pessoas naturais.*

A forma mais usual de aproveitamento deste direito é na forma de compensação com o ICMS devido em razão das vendas da entidade. Nesta hipótese, não há que se falar em "recuperação de custo", conforme acima exposto, nem tampouco em qualquer espécie de receita auferida por conta deste aproveitamento.

A este respeito, confira-se o ensinamento de Sérgio de Iudícibus, Eliseu Martins e Ernesto Rubens Gelbcke<sup>2</sup>

*"7.3.5 O ICMS e os estoques Já mencionamos diversas vezes que a base elementar para a avaliação dos estoques é o custo. Considerando que o Imposto sobre Circulação de Mercadorias — ICMS está incluído no preço das mercadorias, constante das Notas Fiscais, teremos de excluí-lo dos estoques para efeito de avaliação e principalmente para que o resultado do período esteja de acordo com os princípios contábeis geralmente aceitos (regime de competência).*

*O ICMS é um imposto diferencial, isto é, provoca um valor a recolher pelo valor obtido pela diferença entre os preços de venda e o preço de compra dos itens. Todavia, a sistemática fiscal de recolhimento permite que o imposto sobre as compras de um período seja recuperado em função das vendas do mesmo período, mesmo que as mercadorias vendidas não sejam as mesmas que foram compradas nesse período, e com isso, se o ICMS fosse registrado como parte do custo, os estoques ficariam superavaliados e o resultado, distorcido.*

*Como decorrência, deve-se registrar a receita bruta de vendas pelo seu valor total, inclusive o ICMS, e o ICMS contido nas vendas deve ser contabilizado como dedução da receita bruta, a título de "impostos incidentes sobre vendas", ou seja, a receita líquida já deve figurar sem o ICMS, da mesma forma que o custo de vendas e os estoques."*

Portanto, a expressão "recuperável" refere-se a uma questão financeira, e não patrimonial, pois o patrimônio da sociedade, conforme visto, não foi reduzido em função do gasto com o ICMS incidente sobre a compra da matéria-prima. Apenas financeiramente é possível falar-se em recuperação, no sentido de que, uma vez perdida a disponibilidade monetária do valor, esta será recuperada por ocasião da compensação daquele crédito com o ICMS devido em função das vendas, uma vez que, neste segundo momento, a entidade precisará desembolsar somente a diferença entre o ICMS incidente sobre as vendas e o "ICMS Recuperável", e não a integralidade do ICMS incidente sobre as vendas, este sim o verdadeiro "custo" da entidade (tecnicamente, "dedução da receita bruta").

Situação ligeiramente distinta ocorre quando, em lugar de compensar o crédito de ICMS relativo às aquisições com o ICMS devido em função das suas vendas, a entidade, por qualquer forma, o aliena, porque, neste caso, é insofismável que houve o nascimento de uma receita.

Para que não parem dúvidas a respeito, confira-se o que determina o Conselho Federal de Contabilidade, na Resolução CFC nº 774, de 16 de dezembro de 1994, DOU de 18.01.1995, quanto ao que se deve entender por "receita":

*"2.6.3 - Alguns detalhes sobre as receitas e seu reconhecimento  
A receita é considerada realizada no momento em que há a venda de bens e direitos da Entidade — entendida a palavra "bem" em sentido amplo, incluindo toda sorte de mercadoria,*

<sup>2</sup>Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações, 3a. Edição, Editora Atlas, 1990, página 165.

*produtos, serviços, inclusive equipamentos e imóveis —, com a transferência da sua propriedade para terceiros, efetuando estes o pagamento em dinheiro ou assumindo compromisso, firme de fazê-lo num prazo qualquer.*

*Normalmente, a transação é formalizada mediante a emissão de nota fiscal ou documento equivalente, em que consta a quantificação e a formalização do valor de venda, pressupostamente o valor de mercado da coisa ou do serviço.*

*Embora esta seja a forma mais usual de geração de receita, também há uma segunda possibilidade, materializada na extinção parcial ou total de uma exigibilidade, como no caso do perdão de multa fiscal, da anistia total ou parcial de uma dívida, da eliminação de passivo pelo desaparecimento do credor, pelo ganho de causa em ação em que se discutia uma dívida ou o seu montante, já devidamente provisionado, ou outras circunstâncias semelhantes.*

*Finalmente, há ainda uma terceira possibilidade: a de geração de novos ativos sem a interveniência de terceiros, como ocorre correntemente no setor pecuário, quando do nascimento de novos animais. A última possibilidade está também representada pela geração de receitas por doações recebidas, já comentada anteriormente.*

*Mas as diversas fontes de receitas citadas no parágrafo anterior representam a negativa do reconhecimento da formação destas por valorização dos ativos, porque, na sua essência, o conceito de receita está indissoluvelmente ligado à existência de transação com terceiros, exceção feita à situação referida no final do parágrafo anterior, na qual ela existe, mas de forma indireta."*

Ou seja, quando há transferência de bens ou direitos de sua propriedade para terceiros, há receita da entidade. Pouco importa se há pagamento em dinheiro ou compromisso de fazê-lo num prazo qualquer, ou se há extinção parcial ou total de uma exigibilidade, que é a forma mais comumente adotada no caso da cessão de créditos do ICMS.

Veja-se também o que preleciona Silvio Rodrigues <sup>3</sup>, especificamente acerca da cessão de créditos:

*"169. Conceito, — A cessão de crédito é o negócio jurídico, em geral de caráter oneroso, através do qual o sujeito ativo de uma obrigação a transfere a terceiro, estranho ao negócio original, independentemente da anuência do devedor. O alienante toma o nome de cedente, o adquirente de cessionário, e o devedor, sujeito passivo da obrigação, o de cedido.*

*Esta espécie de cessão encontra justificativa no fato de o crédito se apresentar como um bem de caráter patrimonial e capaz, portanto, de ser negociado. Da mesma maneira que os bens materiais, móveis ou imóveis, têm valor de mercado onde alcançam um preço, assim também os créditos, que representam promessa de pagamento Muro, podem ser objeto de negócio, pois sempre haverá quem por eles ofereça certo valor. A cessão*

<sup>3</sup> *Direito Civil*, Editora Saraiva, 29ª edição, 2001, pág. 291-01

*desempenha, quanto aos créditos, papel idêntico ao da compra e venda, quanto aos bens corpóreos.*" (sublinhado na transcrição)

A par dessa caracterização contábil, os créditos dessa natureza são, legalmente, considerados receita, a teor do exposto no inciso VII<sup>4</sup> do § 3º do art. 1º da Lei nº 10.637, de 2002, com a redação dada pelo art. 16 da Lei nº 11.945, de 4 de junho de 2009, que determinou a exclusão da base de cálculo da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins das **receitas** 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.

Portanto, ao contrário do que sustenta o recorrente e a jurisprudência marginal do CARF, a cessão onerosa de créditos do ICMS é receita.

Uma vez demonstrado que houve receita, no caso, e tendo-se em conta que se está diante de contribuição social apurada não cumulativamente, resta agora verificar se esta receita é tributável ou não.

Até o advento da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, a base de cálculo da contribuição era a receita bruta decorrente da venda de bens, de serviços ou de bens e serviços (conceito de faturamento). Todavia, o § 5º 1º do art. 3º dessa Lei alterou o campo de incidência das contribuições sociais, alargando-o, de modo a alcançar toda e qualquer receita auferida pela pessoa jurídica, independentemente do tipo de atividade por ela exercida e da classificação contábil das receitas. Desta forma, sob a égide desse dispositivo legal, dúvida não havia de que as receitas oriundas da cessão de créditos de ICMS comporiam a base de cálculo da contribuição. Acontece porém, que o STF, em controle difuso, julgou inconstitucional esse dispositivo legal. Cabe então verificar os efeitos dessa decisão pretoriana sobre a tributação ora em exame, tendo-se notícia de que a própria PGFN já emitiu parecer no sentido de autorizar seus procuradores a não mais recorrerem das decisões judiciais que reconheçam a inconstitucionalidade do denominado alargamento da base de cálculo das contribuições sociais.

Todavia, a partir de 1º de fevereiro de 2004, por força do disposto no inciso I, do art. 98 da Lei nº 10.833, de 2003, passaram a vigor os artigos 1º a 15 e 25 dessa Lei, sendo que, justamente, o artigo primeiro desse diploma legal restabelece a base alargada da contribuição, nos termos seguintes:

*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.*

<sup>4</sup> 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." (NR)

<sup>5</sup> 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.

*§ 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.*

De todo o exposto, pode-se concluir que, anteriormente a 1º de fevereiro de 2004, data de vigência dos arts. 1º a 15e 25 da Lei nº 10.833, de 2003, a base de cálculo da Cofins era o faturamento, assim entendido a receita bruta correspondente ao produto da venda de bens, serviços ou de bens e de serviços relacionados à atividade operacional da pessoa jurídica. Neste período as receitas oriundas da cessão onerosa de créditos de ICMS não eram alcançadas pela incidência dessa contribuição. A partir dessa data, por força do art. 1º desse diploma legal, as sociedades empresárias sujeitas à incidência não-cumulativa da Cofins passaram a sujeitar-se ao pagamento da contribuição em comento sobre o total das receitas auferidas (receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica), independentemente de sua denominação ou classificação contábil, aí incluídas as oriundas da cessão de créditos de ICMS.

Importante sublinhar, neste ponto, que com a edição da Lei nº 11.945, de 2009, art. 17, que deu nova redação ao art. 1º da Lei no. 10.833, de 29 de dezembro de 2003, 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 base de cálculo da contribuição. Tratando-se, no presente processo, de períodos de apuração anteriores a tal data, inexistia amparo legal para excluir as receitas da base de cálculo da contribuição.

Cabe ainda refutar o argumento recursal de imunidade da operação. Ao contrário do entendimento da recorrente, as receitas de cessão onerosa de créditos de ICMS para terceiros, ainda que decorrentes de beneficias fiscais por exportações de produtos para o exterior, não gozam de imunidade tributária. No que pertine às contribuições sociais, a imunidade sobre receitas de exportações está prevista na Constituição Federal, art. 149, que assim dispõe:

*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 exportação.

Por fim, destaco que o entendimento defendido neste voto vai ao encontro da jurisprudência da 3ª Turma da CSRF, esboçado no Acórdão nº 9303-01.178, de 25 de outubro de 2010, assim ementado:

*Assunto: Contribuição para o PIS/PASEP*

*Período de apuração: 01/03/2001 a 31/03/2003*

*Base de Cálculo - Alargamento - Aplicação de Decisão Inequivoca do STF - Possibilidade.*

*Nos termos regimentais, pode-se afastar aplicação de dispositivo de lei que tenha sido declarado inconstitucional por decisão plenária do Supremo Tribunal Federal.*

*Afastado o disposto no § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718/98 por sentença proferida pelo plenário do Supremo Tribunal Federal, com trânsito em julgado, a base de cálculo da contribuição para o PIS/Pasep, até a vigência da Lei 10.637/2002, voltou a ser o faturamento, assim compreendido a receita bruta da venda de mercadorias, de serviços e de mercadorias e de serviços. A partir da vigência dessa lei, a base de cálculo do PIS/Pasep, é o faturamento, mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil. Recurso parcialmente provido.*

*Recurso Especial do Procurador Provido em Parte*

*Crédito Tributário Mantido em Parte*

Com essas considerações, voto por negar provimento ao recurso.

Sala das Sessões, em 14 de fevereiro de 2012

Alexandre Kern

## **Voto Vencedor**

Conselheiro Hércio Lafetá Reis – Redator designado.

Conforme acima relatado, trata o presente processo de indeferimento parcial de pedido de ressarcimento e compensação, tendo havido glosa parcial do saldo credor da Cofins não cumulativa em razão do não oferecimento à tributação das receitas decorrentes de transferências de créditos do ICMS a terceiros.

No Recurso Extraordinário (RE) nº 606.107/RS, que trata da matéria sobre a qual se controverte nos presentes autos, o Supremo Tribunal Federal (STF) reconheceu a existência de repercussão geral, mas não se pronunciou acerca do sobrestamento dos processos em andamento versando sobre a mesma matéria.

Dessa forma, nos termos do § 1º do art.1º e do art. 4º da Portaria CARF nº 001, de 3 de janeiro de 2012, por inexistir determinação do STF no sentido de sobrestar todos

os processos em andamento que versem sobre a matéria, independentemente da existência de repercussão geral, o presente processo deve ser submetido a julgamento, não se lhe aplicando o sobrestamento previsto no § 1º do art. 62-A do Regimento Interno do CARF.

Nesse sentido, uma vez que este Colegiado se encontra desobrigado de sobrestar o julgamento do processo, passa-se à apreciação do mérito do recurso voluntário.

A Fiscalização constatou a não inclusão na base de cálculo da contribuição de valores relativos à cessão de créditos do ICMS a terceiros, em razão do que houve redução do saldo do tributo passível de ressarcimento.

O cerne da controvérsia, portanto, é a inclusão ou não da cessão de créditos de ICMS na base de cálculo da Cofins, tanto na modalidade cumulativa quanto na apuração não cumulativa.

A lei que rege a contribuição nos períodos de apuração sob análise assim dispõe:

**Lei nº 10.833/2003**

*Art. 1º A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, com a incidência não-cumulativa, tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o **total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.***

*§ 1º Para efeito do disposto neste artigo, o total das receitas compreende a receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica.*

*§ 2º A base de cálculo da contribuição é o valor do faturamento, conforme definido no caput.*

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

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

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

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

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

*a) vendas canceladas e aos descontos incondicionais concedidos;*

*b) reversões de provisões e recuperações de créditos baixados como perda que não representem ingresso de novas receitas, o resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido e os lucros e dividendos derivados de*

*investimentos avaliados pelo custo de aquisição que tenham sido computados como receita.*

*VI - decorrentes de transferência onerosa a outros contribuintes do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS de créditos de ICMS originados de operações de exportação, conforme o disposto no inciso II do § 1º do art. 25 da Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996. (Incluído pela Lei nº 11.945, de 2009). (Produção de efeitos). (grifei)*

Constata-se dos dispositivos legais reproduzidos acima que, a partir da edição da Lei nº 11.945/2009, com efeitos a partir de 1º de janeiro de 2009, que a transferência onerosa de créditos de ICMS originados de operações de exportação passou a ser uma das hipóteses de exclusão da base de cálculo da Cofins.

Essa alteração, contudo, por não se inserir em nenhuma das hipóteses de retroatividade da lei previstas no art. 106 do Código Tributário Nacional (CTN), não alcança os créditos de ICMS ora analisados que se reportam ao ano-calendário 2005.

Contudo, essa alteração do texto da lei pode corroborar com o entendimento a seguir esposado.

A não cumulatividade é uma técnica cujo objetivo maior é evitar o chamado “efeito cascata” da tributação em face de um processo produtivo que se opera em várias etapas, deduzindo-se do imposto incidente sobre a saída de mercadorias o imposto já cobrado nas operações anteriores relativamente à circulação daquelas mesmas mercadorias ou às matérias-primas necessárias à sua industrialização.

Trata-se, portanto, de lançamentos contábeis que não transitam pela demonstração de resultados da pessoa jurídica, restringindo-se à apuração do saldo do imposto a recolher após a compensação dos créditos decorrentes das aquisições anteriores.

Não se trata de reversão de custos ou despesas deduzidos do resultado da pessoa jurídica em momentos anteriores e posteriormente recuperados. Tal crédito tem sua abrangência circunscrita à apuração de um eventual saldo devedor a ser recolhido aos cofres públicos que, uma vez não configurado, faz gerar o direito de ressarcimento do crédito não recuperável pela técnica da não cumulatividade.

*Conforme salientado (...), o denominado crédito de ICMS é crédito puramente escritural, e guarda essa característica tanto para apuração do saldo mensal quanto no caso de haver saldo a seu favor, passando este, ainda como crédito escritural, para o mês seguinte. Daí, (...) esse crédito não é, ao contrário do que ocorre com o crédito tributário cujo pagamento pode o Estado exigir, um crédito na expressão total do termo jurídico, mas existe apenas para fazer valer o princípio da não-cumulatividade, em operações puramente matemáticas, não se incorporando ao patrimônio do contribuinte<sup>6</sup>.*

Uma vez encontrar-se o princípio da não cumulatividade previsto no texto constitucional, tem-se a garantia outorgada ao contribuinte de fruição ampla do direito de abatimento de créditos escriturais sem reservas ou condições. Assim dispõe o art. 155, § 2º, X, “a” da Constituição Federal:

*§ 2.º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:  
(Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)*

*I - será **não-cumulativo**, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal;*

(...)

*X - **não incidirá:***

*a) sobre operações que destinem mercadorias para o exterior, nem sobre serviços prestados a destinatários no exterior, assegurada a manutenção e o aproveitamento do montante do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores;  
(Redação dada pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)*

A própria Constituição Federal assegura ao contribuinte do ICMS o direito à recuperação do imposto pago nas etapas anteriores, quando sua atividade é exclusiva ou preponderantemente exportadora.

Ora, um direito assegurado constitucionalmente não pode sofrer restrições não autorizadas pelo constituinte. Trata-se de norma cogente, de observância obrigatória pelo legislador ordinário, pelo administrador e pelos demais intérpretes.

A Lei Complementar nº 87/1996 (Lei Kandir), em seu art. 25 e parágrafos, dispõe acerca da possibilidade de transferência de créditos acumulados de ICMS em relação às sociedades empresariais exportadoras, nos seguintes termos:

*Art. 25. Para efeito de aplicação do disposto no art. 24, os débitos e créditos devem ser apurados em cada estabelecimento, compensando-se os saldos credores e devedores entre os estabelecimentos do mesmo sujeito passivo localizados no Estado. (Redação dada pela LCP nº 102, de 11.7.2000)*

*§ 1º **Saldos credores acumulados a partir da data de publicação desta Lei Complementar por estabelecimentos que realizem operações e prestações de que tratam o inciso II do art. 3º e seu parágrafo único**<sup>7</sup> 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***

<sup>7</sup> Art. 3º O imposto não incide sobre: (...) II - operações e prestações que destinem ao exterior mercadorias, inclusive produtos primários e produtos industrializados semi-elaborados, ou serviços;

***emissão pela autoridade competente de documento que reconheça o crédito.*** (grifei)

Dessa forma, a lei nacional (Lei Complementar nº 87/1996) faculta ao contribuinte exportador a cessão de saldo remanescente de créditos de ICMS a terceiros domiciliados no mesmo Estado da Federação, não havendo previsão expressa de discricionariedade à Fazenda Pública estadual para a emissão do documento que reconheça esse direito.

Não há, nessa situação, a estipulação de qualquer outra condição que onere ou condicione a faculdade atribuída ao contribuinte do imposto.

*O direito de transferir créditos acumulados em razão de exportação, de que está investido o contribuinte, não nasce do documento ou de qualquer manifestação de vontade da Administração Estadual. Seu direito nasce da simples existência do crédito acumulado decorrente de exportações. A manifestação estadual que afirma tal existência à vista de uma verificação material tem natureza meramente declaratória da sua existência e montante<sup>8</sup>*

Por se tratar de imposto pago na etapa anterior do processo produtivo e que, em virtude da imunidade conferida às exportações, não são passíveis de compensação com débitos próprios do mesmo tributo, o crédito do ICMS transferido a terceiros não se caracteriza como receita, pois se refere tão-somente à reversão de um custo tributário, cuja recuperação é assegurada constitucionalmente.

*Não são exigíveis as contribuições ao PIS e à Cofins sobre créditos de ICMS apurados na operação de exportação ou mesmo os valores decorrentes da sua transferência a terceiros, por constituir mera recuperação de custos tributários suportados. Ademais, entendimento contrário ofenderia o princípio federativo, na medida em que tributar crédito de ICMS implica em intervir na tributação estadual, afetando a eficácia das imunidades e incentivos e fazendo com que, à impossibilidade de tributação ou renúncia tributária dos Estados corresponda tributação pela União, em transferência de recursos absolutamente desarrazoada, contrária à finalidade das normas de imunidade ou de incentivos.<sup>9</sup>*

Outro não é o entendimento exarado nas seguintes decisões judiciais:

***CRÉDITO-PRESUMIDO. ICMS. INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS. IMPOSSIBILIDADE. BENEFÍCIO FISCAL. RESSARCIMENTO DE CUSTOS.***

(...)

***III - Verifica-se que, independentemente da classificação contábil que é dada, os referidos créditos escriturais não se caracterizam como receita, porquanto inexistente incorporação ao***

<sup>8</sup> GRECO, Marco Aurélio. ICMS; créditos acumulados por exportação; transferência a contribuinte do mesmo Estado. RFDT 09/67, junho de 2004

<sup>9</sup> AMS 2005.71.08.009824-3; 2ª TQ TRF4, DE 16/05/2007

*patrimônio das empresas industriais, não havendo repasse dos valores aos produtos e ao consumidor final, pois se trata de mero ressarcimento de custos que elas realizam com o transporte para a aquisição de matéria-prima em outro estado federado.* (grifei)

*IV - Não se tratando de receita, não há que se falar em incidência dos aludidos créditos-presumidos do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS.*

*V - Recurso especial improvido.*<sup>10</sup>

*TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. BASE DE CÁLCULO. CRÉDITO DE ICMS. PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA. RAZOABILIDADE. PRINCÍPIO FEDERATIVO. Nem tudo o que contabilmente é considerado receita pode sê-lo para fins de tributação. A receita, na norma concessiva de competência tributária, denota uma revelação de riqueza. É preciso considerar a receita sob a perspectiva do princípio da capacidade contributiva.*

***Não são exigíveis as contribuições ao PIS e à COFINS sobre créditos de ICMS apurados na operação de exportação ou mesmo os valores decorrentes da sua transferência a terceiros, por constituir mera recuperação de custos tributários suportados.***

*Ademais, entendimento contrário ofenderia o princípio federativo, na medida em que tributar crédito de ICMS implica intervir na tributação estadual, afetando a eficácia das imunidades e incentivos e fazendo com que, à impossibilidade de tributação ou renúncia tributária dos Estados corresponda tributação pela União, em transferência de recursos absolutamente desarrazoada, contrária à finalidade das normas de imunidade ou de incentivos.*<sup>11</sup>

Além do mais, não se vislumbra a subsunção da cessão de créditos escriturais do ICMS em nenhuma das hipóteses de receitas definidas como base de cálculo da contribuição nas Leis nº 9.718/1998 e 10.833/2003. Não se trata de receita de venda de mercadorias ou serviços, nem receita financeira, nem outras quaisquer que se traduzam em entradas de elementos para o ativo da empresa com consequente aumento da situação líquida.

Diante do exposto, voto por DAR PROVIMENTO ao recurso voluntário, considerando que a cessão de créditos escriturais não se caracteriza como receita, sendo mero ressarcimento de custo tributário, inexistindo acréscimo patrimonial para as sociedades empresárias industriais ou repasse dos valores aos produtos ou aos consumidores finais.

Sala das Sessões, em 14 de fevereiro de 2012

Hélcio Lafetá Reis - Redator designado.

<sup>10</sup> REsp 1025833 / RS, T1 - PRIMEIRA TURMA, 06/11/2008

<sup>11</sup> AMS 2005.71.08.009824-3/ RS - Data da Decisão: 24/04/2007

**TERMO DE INTIMAÇÃO**

Intime-se um dos Procuradores da Fazenda Nacional, credenciado junto a este Conselho, da decisão consubstanciada no acórdão supra, nos termos do art. 81, § 3º, do anexo II, do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria Ministerial nº 256, de 22 de junho de 2009.

Brasília, 6 de fevereiro de 2007.

[assinado digitalmente]

Alexandre Kern

3ª Turma Especial - 3ª Seção - Presidente

**Ciência**

Data: \_\_\_\_/\_\_\_\_/\_\_\_\_

Nome:

Procurador(a) da Fazenda Nacional

**Encaminhamento da PFN:**

apenas com ciência;

com Recurso Especial;

com Embargos de Declaração.

\_\_\_\_\_