



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

Processo nº 11065.101098/2008-49
Recurso nº 01 Voluntário
Acórdão nº 3301-01.373 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 20 de março de 2012
Matéria PIS/PASEP
Recorrente INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE CALÇADOS MALU LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/04/2008 a 30/06/2008

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

As receitas decorrentes da cessão onerosa de créditos de Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) a terceiros, auferidas até 31 de dezembro de 2008, integram a base de cálculo da contribuição para o PIS com incidência não-cumulativa.

RECURSO VOLUNTÁRIO NEGADO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em negar provimento ao recurso, nos termos do relatório e votos que integram o presente julgado. Vencido(a)s o(a)s Conselheiro(a)s Antônio Lisboa Cardoso, Andrea Medrado Darzé e Maria Teresa Martínez López. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro José Adão Vitorino de Moraes.

RODRIGO DA COSTA PÔSSAS - Presidente.

ANTÔNIO LISBOA CARDOSO - Relator.

EDITADO EM: 23/04/2012

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: José Adão Vitorino de Moraes, Antônio Lisboa Cardoso, Alan Fialho Gandra, Andréa Medrado Darzé, Maria Teresa Martínez López e Rodrigo da Costa Pôssas.

Relatório

Cuida-se de recurso em face do acórdão da DRJ de Porto Alegre-RS, assim ementado (fls. 138/139):

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE

SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/04/2008 a 30/06/2008

Ementa:

BASE DE CÁLCULO. TRANSFERÊNCIAS DE CRÉDITOS DE ICMS.

A cessão de direitos de ICMS compõe a receita do contribuinte, sendo base de cálculo para o PIS/PASEP e a COFINS até a vigência dos arts. 7º, 8º e 9º da Medida Provisória 451, de 15 de dezembro de 2008.

Manifestação de Inconformidade Improcedente.

Direito Creditório Não Reconhecido”

A recorrente foi cientificada do acórdão em 20/07/2010 (AR- fl. 141), protocolizando o recurso de fls. 142/154, em 11/08/2010, alegando, em síntese, que a cessão de créditos de ICMS não devem compor a base de cálculo do PIS/PASEP, por não se caracterizar receita decorrente da atividade própria da empresa, citando alguns acórdãos dos Conselhos de Contribuintes, unificados e transformados no atual CARF, in verbis:

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

Não há incidência de Pis e Co fins sobre a cessão de créditos de ICMS, por se tratar esta operação de mera mutação patrimonial." (Ac. 201-79.962).

Dentre outros, cita ainda acórdão da CSRF, que igualmente, que o valor do ICMS transferido para terceiros não integra a base de cálculo da COFINS (Processo Administrativo nº13. 005.000684/2005-64).

Cita, ainda, o processo nº 11065.100352/2007-19, julgado pela 4ª Câmara da 3ª Seção deste E. CARF.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Antônio Lisboa Cardoso

ICMS. BENEFÍCIO FISCAL. CESSÃO DE CRÉDITOS DE ICMS.

Não deve haver incidência de PIS e de Cofins sobre a cessão de créditos de ICMS, por se tratar de operação de mera mutação patrimonial, não devendo por isto, compor a base de cálculo das referidas contribuições.

O recurso merece ser conhecido, porquanto interposto dentro do trintídio e respeitados os demais requisitos legalmente estabelecidos.

O objeto discutido no presente processo, incidência ou não do PIS/COFINS sobre a cessão de créditos de ICMS, é por demais conhecido no âmbito deste colegiado.

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

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

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

“Art. 24. A legislação tributária estadual disporá sobre o período de apuração do imposto. As obrigações consideram-se vencidas na data em que termina o período de apuração e são liquidadas por compensação ou mediante pagamento em dinheiro como disposto neste artigo:

I - as obrigações consideram-se liquidadas por compensação até o montante dos créditos escriturados no mesmo período mais o saldo credor de período ou períodos anteriores, se for o caso;

II - se o montante dos débitos do período superar o dos créditos, a diferença será liquidada dentro do prazo fixado pelo Estado;

III - se o montante dos créditos superar os dos débitos, a diferença será transportada para o período seguinte.

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

§ 1º Saldos credores acumulados a partir da data de publicação desta Lei Complementar por estabelecimentos que realizem operações e prestações de que tratam o inciso II do art. 3º e seu parágrafo único podem ser, na proporção que estas saídas representem do total das saídas realizadas pelo estabelecimento:

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

II - havendo saldo remanescente, transferidos pelo sujeito passivo a outros contribuintes do mesmo Estado, mediante a emissão pela autoridade competente de documento que reconheça o crédito.

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

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

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

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

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

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

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

Ainda no âmbito do Segundo Conselho de Contribuintes, citado pela Recorrente, conforme se depreende do trecho do acórdão nº 201-79.962, julgado na sessão de 24/01/2007, quando por unanimidade de votos, deu-se provimento quanto à exclusão da base de cálculo da cessão de créditos do ICMS, razão pela qual peço vênia para transcrever o seguinte trecho do voto do Conselheiro Gileno Gurjão Barreto (esta parte foi provida por unanimidade dos julgadores da Primeira Câmara), com a qual estou de pleno acordo, in verbis:

“Superada esta primeira questão, passamos ao dos créditos do ICMS. Quanto a este tocante, vê-se que se trata de operação

meramente patrimonial, não repercutindo em lançamento à conta de resultado.

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 pelo PIS 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 o 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 seus fornecedores, 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, em virtude do princípio da livre convenção entre as partes, basilar do Direito Comercial, para satisfazer sua obrigação para com seus fornecedores, mediante dação em pagamento, na figura de cessão de créditos.

Ora, apenas se houvesse algum incremento nesta operação (ágio) é que se poderia cogitar em receita, ou existência de ganhos para a contribuinte, e se discutir a eventual incidência de PIS sobre este hipotético ganho. No entanto, não é esta a hipótese dos autos, razão pela qual entendo não subsistir hipótese de incidência para a tributação dos referidos valores pelo PIS.

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

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

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

Mas não é só este óbice à incidência.

Nem tudo o que contabilmente é considerado receita pode sê-lo para fins de tributação. Isso porque a receita, na norma concessiva de competência tributária, denota uma revelação de riqueza. É preciso considerar a receita sob a perspectiva do princípio da capacidade contributiva.

Veja-se a lição de JOSÉ ANTÔNIO MINATEL:

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

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

atribuir ao art. 195, I, a, da CF. Neste sentido, aliás, cabe transcrever novamente a obra já referida:

"Em qualquer hipótese, tratando-se de despesa ou custo anteriormente suportado, sua recuperação econômica em qualquer período posterior, enquanto suficiente para neutralizar a anterior diminuição patrimonial, não ostenta qualidade para ser rotulada de receita, pela ausência do requisito da contraprestação por atividade ou de negócio jurídico (materialidade), além de faltar o atributo da disponibilidade de riqueza nova. A recuperação de custo ou de despesa pode ser equiparada aos efeitos da indenização, pela similitude no caráter de recomposição patrimonial... [...] A recuperação de um valor anteriormente registrado como encargo tributário não tem o condão de transformá-lo automaticamente de despesa em receita, ainda que a forma adotada para sua escrituração em conta credora possa contribuir para a configuração de aumento do resultado do exercício da pessoa jurídica no momento da recuperação, efeito que, de concreto, traduz o retorno ao status quo ante, não reunindo condições de materializar ingresso de elemento novo que se qualifique no conceito de receita. [...] ... se o tributo a ser ressarcido incidiu em etapa econômica do processo produtivo e foi suportado como parte integrante do preço de insumos adquiridos pela empresa, o crédito assim concedido tem função de minimizar os custos de fabricação de produtos em razão de determinada política governamental. Dessa forma, tem nítida natureza de recuperação de custos..., pelo que o valor do ressarcimento do tributo embutido no preço, ou do correspondente direito escriturado como crédito, melhor evidencia a sua índole se contabilizado em conta redutora dos próprios custos, jamais de conta de receita, por faltar-lhe os predicados para tal configuração. [...] 32. Não se qualifica como receita o ingresso financeiro que tem como causa o ressarcimento, ou recuperação de despesas e de custo anteriormente suportado pela pessoa jurídica, enquanto suficiente para neutralizar a anterior diminuição patrimonial. Equipara-se aos efeitos da indenização e, portanto, não ostenta qualidade para que possa ser rotulada de receita, pela ausência do requisito da contraprestação por atividade ou de negócio jurídico (materialidade), além de faltar o animus para obtenção de disponibilidade de nova riqueza. 33. A recuperação de tributo, anteriormente registrado como encargo, não tem o condão de transformá-lo automaticamente de despesa em receita." (MINATEL, José Antônio. Conteúdo do Conceito de Receita e Regime Jurídico para sua Tributação. MP, 2005, p. 218/219, 222, 224 e 259).

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

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

“EMENTA: TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. OPERAÇÕES DE EXPORTAÇÃO. CRÉDITOS DE ICMS TRANSFERIDOS A TERCEIROS. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO. 1. A inclusão dos valores provenientes da transferência de saldo credor do ICMS, obtido em razão do benefício fiscal concedido às empresas exportadoras, a fornecedores ou terceiros, na base

de cálculo das contribuições PIS e COFINS, consoante entendimento manifestado pelo Fisco, ofende a regra de imunidade prevista no art. 155, § 2º, inciso X, da Constituição Federal e regulamentada pelo art. 25, §§ 1º e 2º, da Lei Complementar n.º 87/96, o princípio federativo e o da proibição do bis in idem. Precedentes desta Corte. 2. Por operação de exportação deve-se entender não só o produto da venda realizada ao exterior, mas toda a receita ou resultado decorrente do complexo mecanismo de exportação, inclusive aquela decorrente da transferência dos eventuais créditos de ICMS incidentes nas operações anteriores. 3. Sentença mantida. (TRF4, APELREEX 0008666-76.2008.404.7108, Segunda Turma, Relator Otávio Roberto Pamplona, D.E. 02/06/2010)”.

Em relação ao alcance do § 10, do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, que define a natureza dos créditos de ICMS, os quais como visto, não devem compor a base de cálculo do **PIS e Cofins**, todavia, isso não quer dizer que tais créditos estão imunes à tributação, ao contrário, comporão a base de cálculo do IPRJ e da CSLL, conforme teve ocasião de decidir o colendo TRF da 4ª Região, nos seguintes termos:

“EMENTA: PIS E COFINS. NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS APURADOS. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL. IMPOSSIBILIDADE. 1. A nova sistemática de tributação não-cumulativa do PIS e da COFINS, prevista nas Leis n.º 10.637/2002 e 10.833/2003, confere ao sujeito passivo do tributo o aproveitamento de determinados créditos previstos na legislação, excluídos os contribuintes sujeitos à tributação pelo lucro presumido. 2. O sistema de não-cumulatividade das contribuições não é o mesmo aplicado aos tributos indiretos, como o ICMS e o IPI. A não-cumulatividade das contribuições permite uma apropriação “semidireta” das contribuições incidentes em fase anterior, por meio da admissão de créditos decorrentes de insumos utilizados na produção, os quais são deduzidos das contribuições a recolher. 3. A impetrante busca modificar a forma de utilização dos créditos de PIS/COFINS não-cumulativa a fim de deduzi-los do lucro líquido, com reflexos na apuração do IRPJ e CSLL. 4. **O § 10 do art. 3º da Lei nº 10.833/03 limita-se ao âmbito de tributação da COFINS, não refletindo na base de cálculo do IRPJ e CSLL.** A interpretação extensiva adotada pela impetrante subverte a lógica do sistema concebido, já que ao pagar menos tributo, terá menos despesa, arcando com o IRPJ e CSLL calculados sobre o lucro líquido então apurado. 5. Se tal sistema de não-cumulatividade implica aumento da carga tributária, refoge ao âmbito de atuação do Poder Judiciário qualquer ingerência nos motivos levaram a adoção dessa política fiscal, ao menos na estreita via do mandamus. 6. As hipóteses de exclusão do lucro líquido vêm expressamente dispostas em lei (art. 97, CTN), sendo inviável instituir nova forma exclusão do lucro líquido, sob pena de ofensa ao princípio da separação de poderes. (TRF4, AC 0002863-78.2009.404.7205, Segunda Turma, Relatora Vânia Hack de Almeida, D.E. 02/06/2010)”

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

“Em relação ao PIS, não obstante a ausência de disposição semelhante ao § 10 do art. 3º da Lei nº 10.833/2003, os argumentos ora expostos são plenamente aplicáveis, tendo em vista a paridade dos regimes de não-cumulatividade instituídos.”

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

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

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

Em face do exposto, voto no sentido de conhecer do recurso, para no mérito DAR-LHE PROVIMENTO.

Antônio Lisboa Cardoso - Relator

Voto Vencedor

Conselheiro José Adão Vitorino de Moraes, Relator-Designado

Discordo do Ilustre Relator, quanto ao direito de a recorrente excluir da base de cálculo da contribuição para o PIS, com incidência não cumulativa, as receitas decorrentes de cessão onerosa de créditos de ICMS para terceiros.

A Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, que instituiu o regime com incidência não-cumulativa para o PIS, assim dispõe:

“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;

(...).

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;

(...).

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 – não operacionais, decorrentes da venda de ativo imobilizado. (Incluído pela Lei nº 10.684, de 30.5.2003)

(...).”

Do exame desse dispositivo, conclui-se que a opção do legislador foi a generalização do alcance da incidência do PIS não-cumulativo, excluindo de sua base de cálculo apenas as receitas e ingressos expressamente elencados no parágrafo 3º acima transcrito. As receitas e/ ou os ingressos decorrentes 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 contempladas.

A cessão de crédito de ICMS a terceiros constitui um negócio jurídico entre o cedente, no caso a requerente, e o cessionário, neste caso, o fornecedor/vendedor de matérias-primas adquiridas por aquele. Tanto é que foi efetuada mediante a emissão de nota fiscal, salvo prova em contrário com pagamento à vista.

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

Na aquisição de mercadorias, matérias primas, insumos, etc, tributados com o ICMS, na realidade ocorre 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 escrevem contas de resultados.

Dessa forma, a apuração de saldo credor trimestral da contribuição para o PIS, não-cumulativa, deve ser efetuada levando-se em conta que esta contribuição tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

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

No presente caso, como o ressarcimento complementar pleiteado decorre exclusivamente do fato de a recorrente não ter incluído na base de cálculo da contribuição as receitas de cessão onerosa de ICMS para terceiro, no período de competência de abril a junho de 2008, correta a glosa efetuada pela autoridade administradora competente.

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

(Assinado Digitalmente)

José Adão Vitorino de Moraes

CÓPIA