



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**  
**SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº 11080.008008/2004-20  
Recurso nº 146.866 Voluntário  
Matéria COFINS NÃO-CUMULATIVA  
Acórdão nº 202-19.625  
Sessão de 05 de fevereiro de 2009  
Recorrente ARAUPEL S/A  
Recorrida DRJ em Porto Alegre - RS

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
CONFERE COM O ORIGINAL  
Brasília, 06/03/09  
Ivana Cláudia Silva Castro  
Mat. Siape 92136

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

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

**PROCESSO ADMINISTRATIVO. NULIDADE.**

Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprimir a falta (art. 59, § 3º, do Decreto nº 70.235/72).

**CESSÃO DE CRÉDITOS DE ICMS. NÃO INCIDÊNCIA.**

A cessão de créditos de ICMS sobre a exportação não se constitui em base de cálculo da contribuição, por se tratar esta operação de mera mutação patrimonial, não representativa de receita.

Recurso provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da segunda câmara do segundo conselho de contribuintes, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso. Os Conselheiros Mônica Monteiro Garcia de los Rios (Suplente) e Carlos Alberto Donassolo (Suplente) votaram pelas conclusões, por considerarem que a cobrança da contribuição sobre a receita proveniente da sessão de créditos de ICMS deveria ter sido feita por meio de auto de infração e não no âmbito da declaração de compensação.

  
ANTÔNIO CARLOS ATULIM

Presidente

  
MARIA TERESA MARTÍNEZ LÓPEZ

Relatora

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Antonio Zomer, Gustavo Kelly Alencar, Antônio Lisboa Cardoso e Domingos de Sá Filho.

## Relatório

Trata o presente processo de Declaração de Compensação de créditos de PIS não-cumulativo relativamente ao período de apuração de 01/09/2004 a 30/09/2004 com débitos de tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal.

~~A Delegacia de origem do processo homologou PARCIALMENTE a compensação.~~ Dessa decisão, a interessada apresentou, tempestivamente, manifestação de inconformidade, onde discorda da glosa efetuada, insurgindo-se contra a inclusão na base de cálculo da contribuição das receitas provenientes de transferências de ICMS.

Por meio do Acórdão DRJ/POA nº 10-12.920, de 09 de agosto de 2007, os Membros da 2ª Turma de Julgamento da DRJ em Porto Alegre - RS decidiram, por unanimidade de votos, indeferir a solicitação. A Ementa dessa decisão possui a seguinte redação:

*"TRANSFERÊNCIAS DE ICMS – Há incidência de PIS e Cofins na cessão de créditos de ICMS, dada a existência de uma alienação de direitos classificados no ativo circulante.*

*Solicitação Indeferida".*

Inconformada com a decisão prolatada pela primeira instância, a contribuinte apresentou recurso voluntário a este Eg. Conselho, no qual, em síntese e fundamentalmente, alega que é imune ao ICMS e às contribuições por ser empresa exportadora; e que os créditos do ICMS não devem ser considerados como receita bruta, não incidindo, portanto, PIS/Cofins.

É o Relatório.

## Voto

Conselheira MARIA TERESA MARTÍNEZ LÓPEZ, Relatora

O recurso voluntário é tempestivo, portanto, dele tomo conhecimento.

A questão cinge-se, basicamente, à necessidade ou não de inclusão das transferências de créditos de ICMS sobre a exportação a terceiros na base de cálculo da Cofins.

Considerando que a Administração entende que aquelas transferências, ou cessão de créditos, devem formar a base de cálculo do PIS e da Cofins em ação fiscal, o Auditor-Fiscal conferiu e refez os cálculos da contribuinte conforme se constata da Informação Fiscal e das Planilhas constantes às fis. 23/36.

A conclusão foi de que não havia divergências no crédito apurado, mas nos débitos, isso porque a base de cálculo utilizada pela contribuinte para calcular a contribuição era menor que aquela encontrada pela fiscalização em razão da não inclusão das cessões de crédito de ICMS.

Assim, ao refazer os cálculos da contribuinte com as “novas” bases de cálculo, foram apurados débitos superiores aos informados pela contribuinte, resultando, ao final, em créditos menores a partir do momento que a própria fiscalização compensou de ofício as diferenças encontradas.

Muito bem. Vejo aqui uma questão de formalidade processual prejudicial à análise do mérito, sobre a qual, preliminarmente, passo a tecer as seguintes considerações:

A Administração, ao refazer os cálculos da contribuinte, afirma que “*com relação aos créditos calculados pelo contribuinte: não foram encontradas divergências, sendo aceitos como corretos os valores das apurações mensais (...)*” (sublinhado não do original). Portanto, o que se observa é que os créditos são líquidos e certos, mas a compensação só foi parcialmente homologada em virtude da alteração da base de cálculo com o consequente aumento do débito de Cofins, seguida da compensação de ofício da diferença encontrada.

A compensação de ofício, hoje prevista no art. 34 da Instrução Normativa SRF nº 600, de 28 de dezembro de 2005, deve observar certas formalidades para que seja procedida; isto porque está subordinada a rito próprio, que assegura o contraditório e garante a ampla defesa.

Por outro lado, o suposto crédito tributário não foi declarado em momento algum pela contribuinte, aliás, sequer foi apurado ou reconhecido como devido, uma vez que foi excluída da base de cálculo da contribuição a cessão de créditos de ICMS. Desta forma, se encontrado pela Administração um débito não pago, deveria este ser constituído por lançamento de ofício, com os respectivos consectários legais, em obediência ao art. 142 do Código Tributário Nacional<sup>1</sup> e do art. 44 da Lei nº 9.430/96<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> Art. 142 - Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

<sup>2</sup> Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de setenta e cinco por cento sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

II - de cinquenta por cento, exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:

a) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física;

O procedimento adotado pela fiscalização afronta a legislação vigente causando insegurança jurídica e negando à contribuinte direitos constitucionais, como o do contraditório e o da ampla defesa. Não se pode atribuir certeza e liquidez a um suposto débito sem que este tenha, sequer, sido formalmente constituído.

Conclui-se, portanto, não existir qualquer dispositivo legal na sistemática de ressarcimento/compensação do PIS/Pasep e/ou Cofins não-cumulativos que permita que eventuais diferenças apuradas no valor do débito das contribuições sejam subtraídas do montante a ressarcir, ou que desobrigue a autoridade fiscal de seguir a determinação do art. 149 do Código Tributário Nacional, qual seja, a de proceder ao lançamento de ofício para constituir crédito tributário correspondente à diferença das contribuições devidas quando depare com supostas inconsistências na sua apuração.

Muito bem. Feitas essas considerações, em respeito ao disposto no § 3º do art. 59 do Decreto nº 70.235/72, abaixo transcrito, passo à análise do mérito:

*"§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta."*

Muito embora a contribuinte também se defenda na esteira da imunidade, penso que a análise deva recair na natureza da cessão do crédito fiscal do ICMS.

Quando a contribuinte não encontra meios para realizar seu saldo de créditos, desde que atendidas as condições constantes do Regulamento do ICMS do respectivo Estado-Membro, o legislador previu a possibilidade de transferência de créditos acumulados de ICMS para outra pessoa jurídica, isso quando o saldo de crédito supera os seus débitos.

Assim, é muito comum que na existência de saldo de créditos de ICMS, os contribuintes realizem operações de cessão de créditos, mormente com seus fornecedores. Dita

*b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica.*

*§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.*

*§ 2º Os percentuais de multa a que se referem o inciso I do caput e o § 1º serão aumentados de metade, nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para:*

*I - prestar esclarecimentos;*

*II - apresentar os arquivos ou sistemas de que tratam os arts. 11 a 13 da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991;*

*III - apresentar a documentação técnica de que trata o art. 38. § 3º Aplicam-se às multas de que trata este artigo as reduções previstas no art. 6º da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991, e no art. nº 60 da Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991.*

*§ 4º As disposições deste artigo aplicam-se, inclusive, aos contribuintes que derem causa a ressarcimento indevido de tributo ou contribuição decorrente de qualquer incentivo ou benefício fiscal.*

*[Assinaturas]*

operação, em verdade, não transita em contas de resultado, não representando ingresso de receita para a contribuinte. Ao contrário, trata-se de pagamento de insumos via cessão de crédito. Nesse sentido, peço vênia para transcrever excertos do voto condutor (Ac. nº 201-79.962), do ilustre Relator Gileno Gurjão Barreto, no qual foi examinada matéria similar à presente:

*“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 a própria contribuinte não encontra meios para realizar seu saldo de créditos -, desde que atendidas as condições constantes no Regulamento do ICMS do Estado-Membro em questão. Assim, até por ser o ICMS um tributo estadual, inexistindo previsão legal para compensação deste com tributos federais, a contribuinte ora recorrente transferiu créditos de ICMS para 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*

|                                                                                                                                            |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES<br>CONFERE COM O ORIGINAL<br>Brasília, 06/03/09<br>Ivana Cláudia Silva Castro w<br>Mat. Siape 92136 |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|

*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."*

Portanto, a contribuinte simplesmente deixou de utilizar as reservas de seu caixa para efetuar o pagamento, sem que isso passe a ser fato gerador das contribuições sociais.

Destarte, o procedimento da autoridade fiscal não encontra qualquer respaldo legal, jurídico ou contábil, razão porque as cessões de crédito de ICMS a terceiros não devem ser incluídas na base de cálculo das contribuições.

Importante frisar que esta Câmara já se posicionou sobre essa matéria, por unanimidade de votos, na sessão de 11 de dezembro de 2007, por meio do Acórdão nº 202-18.582<sup>3</sup>.

Por todo o exposto, voto por DAR provimento ao recurso voluntário para afastar o ajuste escritural efetuado pelo Fisco na parcela do débito da contribuição e homologar a compensação efetuada, uma vez que a própria fiscalização declarou a liquidez e certeza do crédito da contribuinte perante a Fazenda Nacional.

Sala das Sessões, em 05 de fevereiro de 2009.

  
MARIA TERESA MARTÍNEZ LÓPEZ

<sup>3</sup> Ementa: "CESSÃO DE CRÉDITOS DE ICMS. NÃO INCIDÊNCIA DE PIS. A contribuição para o PIS não incide sobre a cessão de créditos de ICMS, por se tratar esta operação de mera mutação patrimonial, que não representa obtenção de receita. Recurso provido."