



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

**Processo n°** 11080.009890/2008-54  
**Recurso n°** 5.016.40 Voluntário  
**Acórdão n°** 3201-000.777 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 12 de agosto de 2011  
**Matéria** COFINS  
**Recorrente** TEREX CIFALI EQUIPAMENTOS LIDA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

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

**PERÍODO DE APURAÇÃO: 01/10/2006 a 31/12/2006**

**COFINS. BASE DE CÁLCULO. RECEITA. CRÉDITO PRESUMIDO DO ICMS.**

O “crédito de ICMS transferido a terceiros”, por representar um meio de pagamento de insumos adquiridos de fornecedores, não se trata de receita auferida pela empresa, portanto, fora do campo de incidência da COFINS. Não há a subsunção do evento/fato concreto (“transferência de crédito de ICMS”) com a hipótese normativa (“auferir receita”), portanto, não se instaurará o conseqüente da norma (relação jurídico-tributária / obrigação tributária).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, **DAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário.** Vencido o conselheiro Robson José Bayerl.

JUDITH AMARAL MARCONDES ARMANDO - Presidente.

LUÍS EDUARDO G. BARBIERI - Relator.

EDITADO EM: 12/08/2011

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Judith Amaral Marcondes Armando (presidente da turma), Luciano Lopes de Almeida Moraes (vice-

presidente), Robson José Bayerl, Marcelo Ribeiro Nogueira, Luís Eduardo Garrossino Barbieri e Daniel Mariz Gudino.

## Relatório

O presente litígio decorre de Pedido de Ressarcimento/Declaração de Compensação da COFINS – Não Cumulativa (fls. 1/4), em relação a créditos da Contribuição, referentes ao 4º trimestre de 2006, vinculados às receitas de exportação com base no disposto no art. 6º da Lei nº 10.833/2003, no valor de R\$ 403.720,32.

A DRF – Porto Alegre, por meio do Despacho Decisório No. 500/2008, reconheceu parcialmente o direito creditório em favor da Requerente, no valor de R\$ 381.837,83, restando indeferido um saldo no valor de R\$ 21.882,49 (fls. 28).

Por bem retratar os fatos ocorridos, transcrevo o Relatório da decisão de primeira instância administrativa, *in verbis* :

*Trata-se de manifestação de inconformidade contra indeferimento parcial de pedido de ressarcimento, cumulado com Declaração de Compensação, relativo ao saldo credor de Cofins não cumulativa.*

*O interessado discorda da glosa parcial, oriunda do não oferecimento à tributação das receitas decorrentes das transferências de créditos do ICMS a terceiros. Alega que as operações de transferência de ICMS não se enquadram no conceito de receita, que se tratariam de mera recuperação de gastos/custos, que em função da sistemática de apuração do imposto seria absurda a apuração de débitos da contribuição nas transferências de ICMS e ainda que por conta de serem conexas A exportações, tais operações seriam isentas da incidência da contribuição.*

*Aponta, também, a ausência de lançamento formal, pois entende que a análise de declaração de compensação, para fins de homologação, não seria o local apropriado para a constituição de crédito tributário por parte do Fisco.*

*Isso posto, requer a reforma do Despacho Decisório em questão, para que seja reconhecido integralmente o direito creditório pleiteado e homologadas as compensações realizadas, cancelando-se a compensação de ofício levada a efeito no presente processo.*

*Requer, ainda, o recebimento de sua manifestação com a suspensão da exigibilidade do crédito tributário, o impedimento de sua inscrição em dívida ativa e a produção de todos os meios de prova em direito admitidas.*

A Segunda Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Porto Alegre - RS, julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade da empresa, proferindo o Acórdão nº 10-19.606 (fls. 80/ss), o qual recebeu a seguinte ementa:

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

*Período de apuração: 01/10/2006 a 31/12/2006*

*Ementa:*

*CESSÃO DE ICMS. INCIDÊNCIA DE PIS/PASEP E COFINS. 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.*

A Recorrente, inconformada com a decisão da autoridade julgadora de primeira instância administrativa, interpôs Recurso Voluntário (fls. 84/ss), por meio do qual reitera os argumentos já trazidos em sua Manifestação de Inconformidade, nos seguintes termos, em apertada síntese:

(i) Não-incidência da Cofins sobre as operações de cessão de créditos de ICMS decorrentes de exportações, pelos seguintes motivos:

- com a nova redação do artigo 1º, §3º, inciso VI da Lei n. 10.833/03, dada pela conversão da Medida Provisória n. 451/2008, as transferências/cessões de créditos de ICMS apurados por conta de operações de exportações passaram ser expressamente excluídas da base de cálculo da Cofins, situação esta que veio a corroborar o entendimento já firmado pela Recorrente;

- da ausência da hipótese de incidência da Cofins sobre a cessão de créditos de ICMS — Ausência de ingresso de receita;

(ii) Da impossibilidade de se constituir obrigação tributária em análise de declaração de compensação, sendo que haveria a necessidade de Auto de Infração para veicular o lançamento tributário.

Requer, assim, seja provido o Recurso para excluir os créditos de ICMS referidos da base de cálculo das contribuições e sejam consideradas homologadas as compensações efetuadas.

Na forma regimental, o processo digitalizado foi distribuído e, posteriormente, encaminhado a este Conselheiro Relator.

É o relatório.

## **Voto**

Conselheiro Luís Eduardo G. Barbieri, Relator

O recurso é tempestivo, atende aos requisitos de admissibilidade previstos em lei, razão pela qual dele se conhece.

A Recorrente requereu o ressarcimento e compensação de créditos da COFINS não cumulativa, com base no § 1º do art. 6º da Lei nº 10.833/2003, que abaixo transcrevo:

“Art. 6º A COFINS não incidirá sobre as receitas decorrentes das operações de:

**I - exportação de mercadorias para o exterior;**

II - prestação de serviços para pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004).

III - vendas a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação.

**§ 1º Na hipótese deste artigo, a pessoa jurídica vendedora poderá utilizar o crédito apurado na forma do art. 3º, para fins de:**

I - dedução do valor da contribuição a recolher, decorrente das demais operações no mercado interno;

**II - compensação com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, observada a legislação específica aplicável à matéria.**

§ 2º A pessoa jurídica que, até o final de cada trimestre do ano civil, não conseguir utilizar o crédito por qualquer das formas previstas no § 1º poderá solicitar o seu ressarcimento em dinheiro, observada a legislação específica aplicável à matéria.” (grifei).

A priori, devemos entender qual é a natureza do crédito de ICMS transferido a terceiros. Este crédito, gerado em função das operações de exportações efetuadas sem incidência da Cofins, configura uma transferência entre contas patrimoniais da contabilidade da empresa, da conta “tributos a recuperar” para a conta “caixa” ou “estoques” (no caso de aquisição de insumos).

A legislação do ICMS, em atendimento ao princípio da não-cumulatividade, permite que o contribuinte credite-se dos valores já recolhidos em etapas anteriores da cadeia produtiva. Nos casos em que o montante dos créditos supera o montante dos débitos, o contribuinte apura um saldo de “ICMS a recuperar”, que poderá ser compensado em períodos posteriores pela empresa ou ser transferido para terceiros, nos casos em que a própria empresa não tem como realizar seu saldo de créditos.

A não-cumulatividade é uma técnica que tem por objeto evitar o "efeito cascata" da incidência de alguns tributos (como é o caso do ICMS), permitindo-se, em cada uma das etapas do processo produtivo, a dedução do imposto já cobrado nas operações anteriores relativamente à circulação daquelas mesmas mercadorias e/ou matérias-primas necessárias a sua industrialização.

O princípio da não-cumulatividade encontra-se insculpido no próprio texto constitucional (artigo 155, § 2º, inciso I, alínea "a"), que assim dispõe:

“§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

**I- será não-cumulativo, compensando-se a que foi 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**”*

Destaque-se, ainda, que a Constituição Federal assegurou ao contribuinte do ICMS o direito à recuperação do imposto pago nas etapas anteriores, quando sua atividade é exclusiva ou preponderantemente exportadora (inciso X).

Neste sentido, a Lei Complementar nº 87/1996 (Lei Kandir), em seu art. 25 e parágrafos, prescreveu a possibilidade de transferência dos créditos acumulados de ICMS, permitindo que o contribuinte exportador cedesse o saldo remanescente de créditos de ICMS à terceiros domiciliados no mesmo Estado da Federação, *verbis*:

*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.*

Fazendo-se uma interpretação sistemática dos dispositivos supra mencionados, pode-se construir o seguinte entendimento: em decorrência da imunidade do ICMS conferida às exportações gera-se um crédito relativo ao imposto pago nas etapas

anteriores da cadeia produtiva. Não sendo possível a compensação com débitos próprios do ICMS, o crédito pode ser transferido à terceiros. Neste caso, ocorre a mera recuperação de um custo tributário já incidente nas etapas anteriores, não restando configurado o ingresso de receita.

No caso em tela, portanto, não há que falar receita nova auferida, mas de mera operação patrimonial, onde o contribuinte utilizou-se dos créditos de ICMS registrados em sua contabilidade como meio de pagamento para com seus fornecedores. Não há como tratar “créditos de ICMS” como mercadorias. A troca de um ativo (“créditos de ICMS”) por outro (insumos) não representa vantagem patrimonial. A operação, portanto, é de compra de insumos e não de venda de mercadorias (que geraria, aí sim, receita).

A Lei 10.833/2003 dispõe que a COFINS, não-cumulativa, incide sobre o faturamento mensal, assim entendido o total das **receitas** auferidas pela pessoa jurídica, consideradas **a receita bruta auferida com a venda de bens e serviços nas operações de conta própria e alheia** e todas **as demais receitas** auferidas pela pessoa jurídica.

Entendo, assim, que os “créditos ICMS transferidos à terceiros”, no caso em discussão, utilizados para a aquisição de bens destinados ao processo produtivo da Recorrente, **por não se tratarem de receitas auferidas pela empresa**, estão fora do campo de incidência da COFINS, não devendo, portanto, compor a sua base de cálculo.

Veja que não há a subsunção do fato concreto (“crédito de ICMS transferido à terceiros”) com a hipótese normativa (“auferir receita”), logo, não se instaurará o conseqüente da norma (relação jurídico-tributária / obrigação tributária).

Houve, no caso, uma economia no pagamento de fornecedores (redução de custos ou despesas incorridos pela empresa), que obviamente não gera receita. O que ocorreu foi a simples transformação de Impostos a Recuperar em Estoques, mas não a alegada obtenção de receita. Os recursos (receita) virão quando estes estoques forem vendidos pela empresa, aí sim, neste momento, deverá haver a incidência da COFINS.

Ressalte-se, por fim, para corroborar este entendimento, que a Medida Provisória 45/081, convertida na Lei 11.945/09, veio autorizar expressamente a exclusão da base de cálculo da COFINS (cumulativo e não cumulativo) do valor do crédito do ICMS-Exportação transferido para terceiros. Logo, pode-se concluir que o entendimento que se fazia, interpretando sistematicamente os dispositivos legais, agora se pode extrair, diretamente, mediante uma simples leitura do texto da Lei. Vejamos as transcrições abaixo, do artigo 15 e 17 da Lei 11.945/2009:

*Art. 15. Os arts. 3º e 5º da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, passam a vigorar com a seguinte redação:*

*“Art. 3º .....*

*§ 2º .....*

*V - a receita decorrente da transferência onerosa a outros contribuintes do ICMS de créditos de ICMS originados de operações de exportação, conforme o disposto no inciso II do § 1º do art. 25 da Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996.*

*Art. 17. Os arts. 1o, 2o, 3o, 10, 58-J e 58-O da Lei no 10.833, de 29 de dezembro de 2003, passam a vigorar com a seguinte redação:*

“Art. 1o .....

§ 3o .....

*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.” (NR) (Produção de efeitos).*

Neste sentido, transcrevo ementas de decisões do antigo Conselho de Contribuinte e do CARF – Conselho Administrativo de Recursos Fiscais:

- Recurso No. 262.320– Acórdão No. 3401-00.774, sessão de 26/05/2010:

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

*Data do fato gerador: 31/05/2005*

*COFINS NÃO-CUMULATIVA. BASE DE CÁLCULO. CRÉDITO PRESUMIDO DO IPI, NÃO INCLUSÃO.*

*Não compõe o faturamento ou receita bruta, para fins de tributação da Cofins e do PIS, o valor do crédito de ICMS transferido a terceiros, cuja natureza jurídica é a de crédito escritural do imposto Estadual. Apenas a parcela correspondente ao ágio integrará a base de cálculo das duas Contribuições, caso o valor do crédito seja transferido por valor superior ao saldo escritural.*

*RESSARCIMENTO. REGIME NÃO CUMULATIVO, ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA E JUROS.*

*O artigo 15, combinado com o artigo 13, ambos da Lei nº 10.833, de 2003, vedam expressamente a aplicação de qualquer índice de atualização monetária ou de juros para este tipo de ressarcimento.*

*Recurso Voluntário Provido em Parte.*

- Recurso No. 130.419 – Acórdão No. 201-79.967, sessão de 24/01/2007:

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

*Não há incidência de PIS e de Cofins sobre a cessão de créditos de ICMS, por se tratar esta operação de mera mutação patrimonial.*

**CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. TRATAMENTO FISCAL. RECEITA TRIBUTÁVEL.**

*A receita relativa ao crédito presumido do IPI, de que trata a Lei nº 9.363/96, apurada em função da ocorrência de exportação ou venda a empresa comercial exportadora com fim específico de exportação e contabilizada como receita operacional, deverá ser oferecida à tributação do PIS.*

**RESSARCIMENTO. CORREÇÃO MONETÁRIA. SELIC.**

*Por falta de previsão legal, é incabível a incidência de correção monetária e/ou juros sobre valores recebidos a título de ressarcimento de créditos de Cofins não-cumulativa. Recurso provido em parte.*

E ainda, no mesmo sentido, transcrevo ementas de decisões do STJ:

- AgRg No. REsp 1229134 / SC, de 26/04/2011:

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

*1. A controvérsia dos autos diz respeito à inexigibilidade do PIS e da COFINS sobre o crédito presumido do ICMS decorrente do Decreto n. 2.810/01.*

*2. O crédito presumido do ICMS consubstancia-se em parcelas relativas à redução de custos, e não à obtenção de receita nova oriunda do exercício da atividade empresarial como, verbi gratia, venda de mercadorias ou de serviços.*

*3. "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." (REsp 1.025.833/RS, Rel. Min. Francisco Falcão, Primeira Turma, julgado em 6.11.2008, DJe 17.11.2008.)*

*Agravo regimental improvido*

- Recurso Especial No. 1.025.833 – RS:

**CRÉDITO-PRESUMIDO. ICMS. INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS. IMPOSSIBILIDADE. BENEFÍCIO FISCAL. RESSARCIMENTO DE CUSTOS. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PRAZO PRESCRICIONAL. TESE DOS "CINCO MAIS CINCO". LC Nº 118/2005. APLICAÇÃO RETROATIVA. IMPOSSIBILIDADE.**

*I - "Sobre a prescrição da ação de repetição de indébito tributário de tributos sujeitos a lançamento por homologação, a jurisprudência do STJ (1ª Seção) assentou o entendimento de que, no regime anterior ao do art. 3º da LC 118/05, o prazo de cinco anos, previsto no art. 168 do CTN, tem início, não na data do recolhimento do tributo indevido, e sim na data da homologação – expressa ou tácita - do lançamento. Assim, não*

*havendo homologação expressa, o prazo para a repetição do indébito acaba sendo de dez anos a contar do fato gerador. A norma do art. 3º da LC 118/05, que estabelece como termo inicial do prazo prescricional, nesses casos, a data do pagamento indevido, não tem eficácia retroativa. É que a Corte Especial, ao apreciar Incidente de Inconstitucionalidade no Eresp 644.736/PE, sessão de 06/06/2007, declarou inconstitucional a expressão "observado, quanto ao art. 3º, o disposto no art. 106, I, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional", constante do art. 4º, segunda parte, da referida Lei Complementar. (REsp nº 890.656/SP, Rel. Min. TEORI ALBINO ZAVASCKI, DJ de 20/08/07).*

*II - O Estado do Rio Grande do Sul concedeu benefício fiscal às empresas gaúchas, por meio do Decreto Estadual nº 37.699/97, para que pudessem adquirir aço das empresas produtoras em outros estados, aproveitando o ICMS devido em outras operações realizadas por elas, limitado ao valor do respectivo frete, em atendimento ao princípio da isonomia.*

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

*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.*

Ante o exposto, conheço do recurso posto que presentes os requisitos objetivos de admissibilidade para o fim, no mérito, de **DAR PROVIMENTO** ao Recurso Voluntário no tocante à não inclusão na base de cálculo da COFINS dos valores decorrentes de cessão de crédito do ICMS à terceiros/fornecedores.

É como voto.

Luís Eduardo Garrossino Barbieri

Conselheiro Relator

