



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

Processo n° 13005.000119/2007-69
Recurso n° 514.481 Voluntário
Acórdão n° 3101-001.019 – 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 14 de fevereiro de 2012
Matéria PIS/COFINS NÃO CUMULATIVOS
Recorrente JTI PROCESSADORA DE TABACO DO BRASIL LTDA. (KANNEMBERG BARKER HAIL COTTON TABACOS LTDA)
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/12/2005

COFINS. BASE DE CÁLCULO. RECEITA DE ALIENAÇÃO DE CRÉDITO DE ICMS.

Somente a partir da Medida Provisória n° 451/2008, convertida na Lei 11.945/2009, que alterou o art. 3º da Lei n° 10.833/2003, foi conferido o direito de exclusão da receita proveniente da alienação de crédito escriturais de ICMS da base de cálculo da PIS.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/12/2005

PIS. BASE DE CÁLCULO. RECEITA DE ALIENAÇÃO DE CRÉDITO DE ICMS.

Somente a partir da Medida Provisória n° 451/2008, convertida na Lei 11.945/2009, que alterou o art. 3º da Lei n° 10.637/2002, foi conferido o direito de exclusão da receita proveniente da alienação de crédito escriturais de ICMS da base de cálculo da PIS.

RECURSO VOLUNTÁRIO NEGADO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

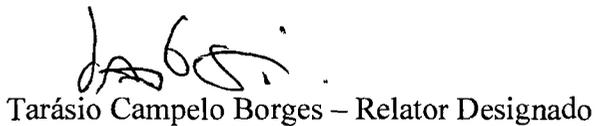
ACORDAM os membros do Colegiado em, por maioria de votos, negar provimento ao recurso voluntário. Vencidos os Conselheiros Luiz Roberto Domingo (Relator), Valdete Aparecida Marinheiro e Vanessa Albuquerque Valente. Designado redator do acórdão o Conselheiro Tarásio Campelo Borges.



Henrique Pinheiro Torres - Presidente



Luiz Roberto Domingo - Relator



Tarásio Campelo Borges – Relator Designado

Participaram do julgamento os Conselheiros Tarásio Campelo Borges, Valdete Aparecida Marinheiro, Corinho Oliveira Machado, Vanessa Albuquerque Valente, Luiz Roberto Domingo e Henrique Pinheiro Torres (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra decisão de primeira instância que manteve o lançamento do crédito tributário relativo recolhimento parcial das contribuições sociais do PIS e da Cofins, no período de apuração compreendido entre 01/01/2005 e 31/12/2005, tendo em vista que a Recorrente não incluiu na base de cálculo dessas contribuições os valores que obteve na cessão de créditos do ICMS, decorrentes das exportações que realizou.

Por entender que esses valores integram o conceito de faturamento, nos termos das leis 10.833/2003 (Cofins não-cumulativo), o Fisco constituiu o crédito tributário em tela, fundamentando que tais valores não foram contabilizados nas bases de cálculos dessas contribuições, o que implicou num recolhimento a menor do que o devido.

Além do principal, o Fisco também aplicou à Recorrente a multa pelo recolhimento a menor, prevista pelo art. 86, §1º da Lei 7.450/85; art. 2º da Lei 7.683/88 e art. 44, I da Lei nº 9.430/96, na proporção de 75% sobre o montante não recolhido; além de aplicar a SELIC para fins de juros de mora.

A Recorrente apresentou Impugnação, que foi julgada improcedente pela DRJ-Santa Maria/RS, nos termos da seguinte ementa:

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

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/12/2005

BASE DE CALCULO. CRÉDITOS DE ICMS.

*A cessão de créditos de ICMS configura receita que deve ser
incluída na base de cálculo da Cofins.*

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP



Processo nº 13005.000119/2007-69
Acórdão n.º 3101-001.019

S3-CITI
Fl. 181

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/12/2005

BASE DE CALCULO. CRÉDITOS DE ICMS.

A cessão de créditos de ICMS configura receita que deve ser incluída na base de cálculo da Cofins.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/12/2005

PRELIMINAR. INCONSTITUCIONALIDADE.

A apreciação de aspectos relacionados com a constitucionalidade de atos legais regularmente editados é privativa do Poder Judiciário.

DECISÕES ADMINISTRATIVAS. EFEITOS.

As decisões administrativas proferidas pelos órgãos colegiados não se constituem em normas gerais, posto que inexistente lei que lhes atribua eficácia normativa, razão pela qual seus julgados não se aproveitam em relação a qualquer outra ocorrência, sendo aquela objeto da decisão.

DECISÕES JUDICIAIS. EFEITOS.

As decisões judiciais não se aproveitam em relação a qualquer outra ocorrência, senão aquela objeto da decisão.

Lançamento Procedente

Intimada dessa decisão em 24/04/2009, a Recorrente interpôs Recurso Voluntário em 08/05/2009, aduzindo em síntese que:

i) o direito de manutenção e cessão do crédito de ICMS acumulado nas exportações é previsto pelo art. 25 da Lei Complementar nº 87/96, em atendimento ao princípio constitucional de não-cumulatividade do imposto estadual;

ii) a apuração desse crédito é feita de forma que ele passa a fazer parte do patrimônio da pessoa jurídica, de modo que o lançamento em tela é ilegal e inconstitucional pois não se dá sobre o faturamento da empresa, mas sobre seu quadro patrimonial.

iii) a transferência, a terceiros, desse crédito acumulado não importa na aquisição de receita, mas sim *em pagamento de um passivo (este também já constituído ao tempo da transferência (fls. 161))*;

iv) há decisão proferida pelo E. STF em sede do Recurso Extraordinário nº 240.785, de relatoria do Exmo. Sr. Dr. Ministro Marco Aurélio, que em seu voto condutor exarou entendimento favorável à tese da Recorrente;

v) também é posicionamento do CARF o entendimento pela não incidência das contribuições em tela sobre o crédito presumido de IPI (PAF 11020.002452/2002-84), bem como pela não incidência dessas contribuições sobre o crédito de ICMS acumulado em virtude das exportações realizadas pela pessoa jurídica (PAF 13005.000624/2004-61 (fls. 162));



vi) o rol de exclusões da base de cálculo dessas contribuições, previstas conforme o inciso I do §2º do art. 3º da Lei 9.784/98 não é *numerus clausus*;

vii) em conclusão, protesta pela exclusão dos juros mora e multa proporcional, decorrente do não recolhimento do PIS e da Cofins.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Luiz Roberto Domingo, Relator

A Constituição Federal traz em seu bojo o princípio de que o Brasil não exportará tributos, de modo que há imunidade de tributos nas exportações, bem como um conjunto legislativo que confere ao exportador o direito de aproveitar-se dos tributos incidentes nos insumos adquiridos com fim de compor a industrialização de produtos destinados à exportação e de mercadorias destinadas à exportação.

Nesse sentido é o crédito básico do IPI, crédito presumido de IPI decorrente do ressarcimento do PIS e da COFINS, o ICMS.

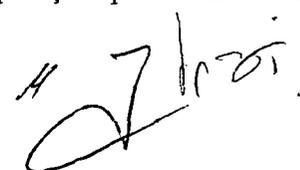
Há um conjunto normativo que informa a apuração dos tributos com o fim de que não seja onerada a exportação com tributos.

Note-se que o ICMS é imposto que se agrega ao valor da operação de circulação de mercadoria, mas com ela não se confunde, e por isso expressamente destacada na nota fiscal transferindo para o adquirente o ônus do tributo recolhido. Isso quer dizer que o valor pago consiste, do ponto de vista de quem vende, a recomposição do patrimônio em face da “antecipação tributária” realizada no curso da circulação e antes de alcance o destinatário final do bem e da tributação, e, para quem compra a assunção do encargo que será legítimo sem for o destinatário final da mercadoria e mero “depositário” do encargo se for sujeito que compõe a cadeia produtiva/comercial. Assim, na operação subsequente, o adquirente que havia assumido o encargo tem a oportunidade de recompor-se patrimonialmente por conta do seu repasse por meio do destaque do imposto na nota fiscal de saída. Essa dinâmica possibilita que a tributação repercute na cadeia até que encontre seu destinatário final: o consumidor.

Ocorre que na exportação esse encargo não pode e não deve repercutir para o exterior porque tal prática afeta a competitividade dos bens nacionais no comércio internacional.

Assim, apesar de não ser destinatário final do encargo, aquele que adquire mercadorias tributadas pelo ICMS, não teria, a princípio, mecanismos para ressarcir-se da parcela de ICMS cujo encargo repassaria na operação subsequente.

Por isso, que a manutenção do crédito e, na impossibilidade de utilizá-lo nas eventuais operações realizadas no mercado interno, a transferência para terceiros, mostram-se como saídas legítimas e prescritas em lei para promover a recomposição patrimonial do exportador.



Desta forma, a venda desses créditos não constitui receita nova, mas apenas recomposição patrimonial; trata-se de ingresso decorrente do ajuste necessário do patrimônio do exportador que foi “corroído” pela compulsoriedade da antecipação tributária ocorrida na aquisição dos produtos destinados à exportação.

No Resp 1.116.191, a Primeira Turma do STJ, ao seguimento ao Agravo Regimental interposto pela Fazenda, os ministros confirmam a interpretação dada pelo tribunal *a quo* ratificando seus termos:

"(...)

De acordo com o art. 155, § 2º, inciso X, da Constituição Federal, o ICMS 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 .

Dita benesse tem por objetivo desonerar o setor exportador, de forma a permitir uma maior competitividade no mercado internacional, gerando reflexos na nossa balança comercial.

Trata-se, pois, de clara regra de imunidade, a qual restou regulamentada pelo art. 25, §§ 1º e 2º, da Lei Complementar n.º 87/96, in 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 n.º 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.'

Da análise de tais dispositivos, verifica-se que não há dúvida de que a receita proveniente do crédito de ICMS decorrente das operações de exportação encontra-se abrangida pela aludida regra de imunidade .

A controvérsia reside, todavia, no alcance da expressão 'operações de exportação'.

De fato, atentando para a razão de ser da norma imunizante, tem-se que inaplicável, in casu, a técnica de interpretação restritiva, sob pena de inviabilização do desiderato constitucional supra-referido.

Assim, não há como negar-se que, por operação, 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 (AMS n.º 2005.71.08.005124-0/RS, Des. Federal Álvaro Eduardo Junqueira, D.E. de 04-07-2007).

(...)

No caso da contribuição ao PIS e da COFINS, a matéria encontra-se disciplinada nos art. 149, § 2º, inciso I, da Constituição Federal, com a redação que lhe foi dada pela Emenda Constitucional n.º 33/01, art. 5º, inciso I, da Lei n.º 10.637/02 e art. 6º da Lei n.º 10.833/04, respectivamente, consoante se pode depreender da sua transcrição:

'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.

§ 1º Omissis

§ 2º As contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico de que trata o caput deste artigo:

I - não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação ;

'Art. 5º A contribuição para o PIS/PASEP não incidirá sobre as receitas decorrentes das operações de:

I - exportação de mercadorias para o exterior ; (...)'

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

I - exportação de mercadorias para o exterior ; (...)' (grifei)

Da simples leitura de tais dispositivos, resta evidente que a regra de não-incidência, relativamente às contribuições em comento, não sofreu qualquer restrição, devendo abarcar, também, o resultado dos produtos exportados.

Ademais, como já decidiu esta 2ª Turma, quando do julgamento do Agravo de Instrumento n.º 2005.04.01.008371-4, de relatoria do Des. Federal Dirceu de Almeida Soares, em 21-06-2005, a inclusão dos valores provenientes da transferência de saldo credor do ICMS na base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS implicaria em bitributação, medida repudiada pelo direito tributário pátrio.

(...)



Processo nº 13005.000119/2007-69
Acórdão n.º 3101-001.019

S3-CIT1
Fl. 185

Dessa forma, irreparável a decisão monocrática que concedeu a segurança para o fim de determinar à autoridade impetrada que revise os pedidos de ressarcimento enumerados na inicial, assegurando às impetrantes o direito de excluir da base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS o valor relativo ao ICMS transferido a terceiros, inclusive no que diz respeito à aplicação do disposto no art. 170-A do CTN apenas aos créditos glosados vinculados a pedidos de compensação e que estão sendo objeto de cobrança.

(...)"

A Ementa do julgado confirma a não inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS:

AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO ESPECIAL. ICMS. PIS. COFINS. IMUNIDADE ASSEGURADA ÀS OPERAÇÕES QUE DESTINEM MERCADORIAS AO EXTERIOR. ARTIGO 155, PARÁGRAFO 2º, INCISO X, ALÍNEA "A", DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL.

MATÉRIA DE NATUREZA CONSTITUCIONAL. PRECEDENTES. AGRAVO IMPROVIDO.

1. A análise de questão cujo deslinde reclama a apreciação de matéria de natureza constitucional é estranha ao âmbito de cabimento do recurso especial (artigos 102, inciso III, e 105, inciso III, da Constituição Federal). Precedentes.

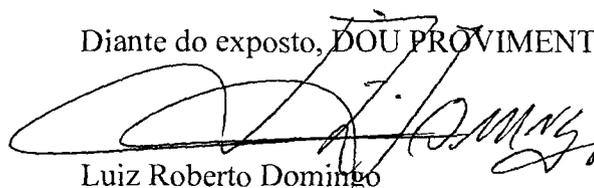
2. A questão da inclusão das contribuições ao PIS e à COFINS na base de cálculo de créditos do ICMS apurados em operação de exportação implica, inarredavelmente, o exame do alcance da imunidade assegurada às operações que destinem mercadorias ao exterior, disposta no artigo 155, parágrafo 2º, inciso X, alínea "a", da Constituição Federal.

3. Agravo regimental improvido.

(AgRg nos EDcl no REsp 1116191/RS, Rel. Ministro HAMILTON CARVALHIDO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 15/04/2010, DJe 05/05/2010)

As decisões já prolatadas no CARF, cito os Acórdãos n.ºs 3401-00.904, 28 de julho de 2010 e 201-79.965, 24 de janeiro de 2007, com votos condutores dos Ilustres Conselheiros Emanuel Carlos Dantas de Assis e Gileno Gurjão Barreto, trazem a adequada interpretação acerca da alienação do saldo credor do ICMS decorrente de exportação, ou seja, que o ingresso de receita decorrente da venda de tais créditos é recomposição patrimonial e não nova receita tributável.

Diante do exposto, DOU PROVIMENTO ao recurso Voluntário.


Luiz Roberto Domingo



Voto Vencedor

Conselheiro Tarásio Campelo Borges, Relator Designado

Inobstante o razoável entendimento do Ilustre Conselheiro Relator, entendo que a questão relativa ao direito de exclusão das receitas decorrentes da alienação dos crédito acumulados de ICMS, em face de exportações, experimenta uma limitação legal.

Até o advento da Medida Provisória nº 451/2008, não havia nas Lei nº 10.637/2002 e 10.833/2003, qualquer dispositivo que autorizasse a exclusão dessas receitas da base de cálculo do PIS Não Cumulativo e da COFINS Não Cumulativa, respectivamente.

Em 16/12/2008, com a publicação da referida Medida Provisória, foi introduzido o inciso VI, ao § 3º, do art. 1º da Lei nº 10.833/2003, redação esta mantida na conversão em Lei nº 11.945/2009, com a seguinte redação:

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)

A mesma alteração foi promovida pelo art. 16 da Lei nº 11.945/2009, no art. 3º da Lei nº 10637/2002.

Desta forma, a referida exclusão tem previsão legal somente a partir da publicação da Medida Provisória nº 451/2008, não havendo nenhum dispositivo que desse efeito retroativo ao benefício.

Ademais, incabível a aplicação do art. 106 do CTN, uma vez que a norma editada não possui caráter interpretativo da legislação tributária.

Diante do exposto, **NEGO PROVIMENTO** ao Recurso Voluntário.



Tarásio Campelo Borges

M