



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 13005.000187/2006-47  
**Recurso** Especial do Procurador  
**Acórdão nº** **9303-009.432 – CSRF / 3ª Turma**  
**Sessão de** 18 de setembro de 2019  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** A.T.C. ASSOCIATED TOBACCO COMPANY BRASIL LTDA

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**

Período de apuração: 31/01/2002 a 30/06/2002, 01/08/2002 a 31/08/2002, 01/09/2002 a 30/09/2002, 01/11/2002 a 30/11/2002, 31/07/2003 a 31/10/2003, 01/12/2003 a 31/12/2003

BASE DE CÁLCULO. RECEITAS. ICMS. CRÉDITOS. CESSÃO ONEROSA. EXCLUSÃO.

Por força do disposto no § 2º do art. 62 do Anexo II, do RICARF, c/c a decisão do STF, no RE 606.107/RS, em sede de repercussão geral, as receitas decorrentes da cessão onerosa de créditos do ICMS para terceiros devem ser excluídas da base de cálculo da contribuição para o PIS sob o regime não cumulativo.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)**

Período de apuração: 31/01/2002 a 30/06/2002, 01/01/2002 a 31/08/2002, 01/09/2002 a 30/09/2002, 01/11/2002 a 30/11/2002, 01/01/2004 a 31/01/2004, 01/10/2004 a 31/10/2004

LEGISLAÇÃO CORRELATA. APLICAÇÃO.

Dada a correlação entre as normas que regem as contribuições, aplicam-se, na íntegra, as mesmas ementas e conclusões do PIS à COFINS.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, em negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas- Presidente em exercício e relator.

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Andrada Márcio Canuto Natal, Tatiana Midori Migiyama, Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Tatiana Josefovicz Belisário (suplente convocada em substituição ao conselheiro Demes Brito), Jorge Olmiro Lock Freire, Érika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Cecconello, Rodrigo da Costa Pôssas.

Fl. 2 do Acórdão n.º 9303-009.432 - CSRF/3ª Turma  
Processo n.º 13005.000187/2006-47

## Relatório

Trata-se de recurso especial interposto tempestivamente pela Fazenda Nacional contra o Acórdão n.º 3403-00.258, de 17/03/2010, proferido pela Terceira Turma Ordinária da Quarta Câmara da Terceira Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF).

O Colegiado da Câmara Baixa, por unanimidade de votos, deu provimento parcial ao recurso voluntário do contribuinte, nos termos das ementas seguintes:

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

Período de apuração: 31/01/2002 a 30/06/2002, 01/01/2002 a 31/08/2002, 01/09/2002 a 30/09/2002, 01/11/2002 a 30/11/2002 , 01/01/2004 a 31/01/2004, 01/10/2004 a 31/10/2004

COFINS. ART. 3º, § 1º DA LEI 9.718/98. ALARGAMENTO DA BASE DE CÁLCULO. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. REPERCUSSÃO GERAL. EXISTÊNCIA.

Em sede de reafirmação de jurisprudência em repercussão geral, o Supremo Tribunal Federal já se manifestou pela inconstitucionalidade do conteúdo do § 10 do art. 3º da Lei n.º 9.718/98, conhecido como alargamento da base de cálculo do PIS/Pasep e da Cofins, mantida a majoração da alíquota desta última, o que, nos termos do art. 26-A, § 6º, I do Decreto n.º 70.235/72, permite a este conselho administrativo aplicar tal entendimento.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 31/01/2002 a 30/06/2002, 01/08/2002 a 31/08/2002, 01/09/2002 a 30/09/2002, 01/11/2002 a 30/11/2002, 31/07/2003 a 31/10/2003, 01/12/2003 a 31/12/2003

PIS. ART. 3º, § 1º DA LEI 9.718/98. ALARGAMENTO DA BASE DE CÁLCULO. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. REPERCUSSÃO GERAL. EXISTÊNCIA.

Em sede de reafirmação de jurisprudência em repercussão geral, o Supremo Tribunal Federal já se manifestou pela inconstitucionalidade do conteúdo do § 1º do art. 3º da Lei n.º 9.718/98, conhecido como alargamento da base de cálculo do PIS/Pasep e da Cofins, o que, nos termos do art. 26-A, § 6º, I do Decreto n.º 70.235/72, permite a este conselho administrativo aplicar tal entendimento.

PIS NÃO CUMULATIVO. AQUISIÇÕES COM FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

O direito de crédito na modalidade de apuração não cumulativa tem como pressuposto a incidência do tributo na etapa imediatamente anterior da cadeia produtiva, de modo que, havendo imunidade, isenção, alíquota zero e, principalmente, não incidência em tal operação, não há possibilidade de se admitir o aproveitamento de créditos escriturais, sob pena de concessão de crédito presumido sem norma legal específica."

Intimada do acórdão, a Fazenda Nacional apresentou embargos de declaração, alegando omissão quanto à não tributação das receitas decorrentes da cessão de créditos do ICMS para terceiros, sob a égide do regime não cumulativo das contribuições.

Os embargos foram acolhidos, nos termos do Acórdão n.º 3403-01.550, de 24/04/2012, proferido pela mesma 3ª Turma Ordinária, sem efeitos infringentes, conforme a ementa transcrita abaixo:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 31/07/2003 a 31/12/2003

PIS/PASEP. INCIDÊNCIA SOBRE CONTRAPRESTAÇÕES DA TRANSFERÊNCIA ONEROSA DE SALDOS CREDORES DE ICMS. DESCABIMENTO.

A cessão onerosa de saldo credor acumulado de ICMS não oferece em contrapartida para a pessoa jurídica cedente a percepção de receitas, motivo pelo qual é descabida a exigência da COFINS e da contribuição ao PIS sobre referidas importâncias, mesmo quando apurados tais tributos sob o regime das Leis nos. 10.637/02 e 10.833/03.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS

Data do fato gerador: 31/10/2004

COFINS, INCIDÊNCIA SOBRE CONTRAPRESTAÇÕES DA TRANSFERÊNCIA ONEROSA DE SALDOS CREDORES DE ICMS. DESCABIMENTO.

A cessão onerosa de saldo credor acumulado de ICMS não oferece em contrapartida para a pessoa jurídica cedente a percepção de receitas, motivo pelo qual é descabida a exigência da COFINS e da contribuição ao PIS sobre referidas importâncias, mesmo quando apurados tais tributos sob o regime das Leis nos. 10.637/02 e 10.833/03.”

Notificada desse acórdão, a Fazenda Nacional interpôs recurso especial, suscitando divergência quanto à exclusão das receitas decorrentes da cessão de créditos de ICMS para terceiros da base de cálculo das contribuições, apresentando como paradigma o acórdão n.º 3301-00.231.

Alega, em síntese, que inexistente amparo legal para a exclusão daquelas receitas da base de cálculo das contribuições. O § 3º do art. 1º, das Leis n.º 10.637/2002 e n.º 10.833/2003, não contempla a exclusão das referidas receitas; assim, devem ser tributadas nos termos do art. 1º. Caput e § 1º, dessas mesmas leis.

Por meio do Despacho de Admissibilidade às fls. 551-e/553-e, o Presidente da 4ª Câmara da 3ª Seção admitiu o recurso especial da Fazenda Nacional.

Notificado do acórdão da Câmara Baixa, do recurso especial da Fazenda Nacional e do despacho da sua admissibilidade, o contribuinte apresentou suas contrarrazões, pugnando pela manutenção da decisão recorrida pelos seus próprios fundamentos.

Em síntese é o relatório.

## Voto

Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas, Relator.

O recurso especial da Fazenda Nacional atende aos requisitos previstos no art. 67 do Anexo II do RICARF; assim, deve ser conhecido.

As Leis n.º 10.637/2002 e n.º 10.833/2003, que instituíram o regime não cumulativo para o PIS e COFINS, respectivamente, vigente à época dos fatos geradores, objeto do pedido de ressarcimento/compensação em discussão, assim dispunham:

- Lei n.º 10.637:

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:

(...).

- Lei n.º 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:

(...).

Segundo o § 2º do art. 1º, citados e transcritos, a base de cálculo das contribuições é o faturamento mensal da pessoa jurídica, assim entendido o total de suas receitas independentemente da classificação fiscal adotada, com as exclusões expressamente enumeradas no § 3º, deste mesmo artigo. As receitas decorrentes da cessão onerosa de créditos do ICMS para terceiros não estavam contempladas naquele parágrafo. A exclusão dessas receitas passou a ser permitida para os fatos geradores ocorridos a partir de 1º de janeiro de 2009, com a alteração do § 3º do art. 1º, da Lei n.º 10.833/2003.

No entanto, no julgamento do no RE 606.107/RS, em sede de repercussão geral, o Supremo Tribunal Federal (STF) decidiu que as receitas decorrentes da cessão onerosa de créditos do ICMS vinculados a exportações de mercadorias não estão sujeitas à COFINS, nos termos da seguinte ementa:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE. HERMENÊUTICA. CONTRIBUIÇÃO AO PIS E COFINS. NÃO INCIDÊNCIA. TELEOLOGIA DA NORMA. EMPRESA EXPORTADORA. CRÉDITOS DE ICMS TRANSFERIDOS A TERCEIROS.

I - Esta Suprema Corte, nas inúmeras oportunidades em que debatida a questão da hermenêutica constitucional aplicada ao tema das imunidades, adotou a interpretação teleológica do instituto, a emprestar-lhe abrangência maior, com escopo de assegurar à norma supralegal máxima efetividade.

II - A interpretação dos conceitos utilizados pela Carta da República para outorgar competências impositivas (entre os quais se insere o conceito de “receita” constante do seu art. 195, I, “b”) não está sujeita, por óbvio, à prévia edição de lei. Tampouco está condicionada à lei a exegese dos dispositivos que estabelecem imunidades tributárias, como aqueles que fundamentaram o acórdão de origem (arts. 149, § 2º, I, e 155, § 2º, X, “a”, da CF). Em ambos os casos, trata-se de interpretação da Lei Maior voltada a

desvelar o alcance de regras tipicamente constitucionais, com absoluta independência da atuação do legislador tributário.

III – A apropriação de créditos de ICMS na aquisição de mercadorias tem suporte na técnica da não cumulatividade, imposta para tal tributo pelo art. 155, § 2º, I, da Lei Maior, a fim de evitar que a sua incidência em cascata onere demasiadamente a atividade econômica e gere distorções concorrenciais.

IV - O art. 155, § 2º, X, “a”, da CF – cuja finalidade é o incentivo às exportações, desonerando as mercadorias nacionais do seu ônus econômico, de modo a permitir que as empresas brasileiras exportem produtos, e não tributos -, imuniza as operações de exportação e assegura “a manutenção e o aproveitamento do montante do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores”. Não incidem, pois, a COFINS e a contribuição ao PIS sobre os créditos de ICMS cedidos a terceiros, sob pena de frontal violação do preceito constitucional.

V – O conceito de receita, acolhido pelo art. 195, I, “b”, da Constituição Federal, não se confunde com o conceito contábil. Entendimento, aliás, expresso nas Leis 10.637/02 (art. 1º) e Lei 10.833/03 (art. 1º), que determinam a incidência da contribuição ao PIS/PASEP e da COFINS não cumulativas sobre o total das receitas, “independentemente de sua denominação ou classificação contábil”. Ainda que a contabilidade elaborada para fins de informação ao mercado, gestão e planejamento das empresas possa ser tomada pela lei como ponto de partida para a determinação das bases de cálculo de diversos tributos, de modo algum subordina a tributação. A contabilidade constitui ferramenta utilizada também para fins tributários, mas moldada nesta seara pelos princípios e regras próprios do Direito Tributário. Sob o específico prisma constitucional, receita bruta pode ser definida como o ingresso financeiro que se integra no patrimônio na condição de elemento novo e positivo, sem reservas ou condições.

VI - O aproveitamento dos créditos de ICMS por ocasião da saída imune para o exterior não gera receita tributável. Cuida-se de mera recuperação do ônus econômico advindo do ICMS, assegurada expressamente pelo art. 155, § 2º, X, “a”, da Constituição Federal.

VII - Adquirida a mercadoria, a empresa exportadora pode creditar-se do ICMS anteriormente pago, mas somente poderá transferir a terceiros o saldo credor acumulado após a saída da mercadoria com destino ao exterior (art. 25, § 1º, da LC 87/1996). Porquanto só se viabiliza a cessão do crédito em função da exportação, além de vocacionada a desonerar as empresas exportadoras do ônus econômico do ICMS, as verbas respectivas qualificam-se como decorrentes da exportação para efeito da imunidade do art. 149, § 2º, I, da Constituição Federal.

VIII - Assenta esta Suprema Corte a tese da inconstitucionalidade da incidência da contribuição ao PIS e da COFINS não cumulativas sobre os valores auferidos por empresa exportadora em razão da transferência a terceiros de créditos de ICMS.

IX - Ausência de afronta aos arts. 155, § 2º, X, 149, § 2º, I, 150, § 6º, e 195, caput e inciso I, “b”, da Constituição Federal.

Recurso extraordinário conhecido e não provido, aplicando-se aos recursos sobrestados, que versem sobre o tema decidido, o art. 543-B, § 3º, do CPC.

Assim, por força do disposto no § 2º do art. 62 do Anexo II, do RICARF, aplica-se ao presente caso, essa decisão do STF, para reconhecer a não incidência do PIS e da COFINS sobre as receitas decorrentes da cessão onerosa de créditos do ICMS para terceiros e, consequentemente, suas exclusões da base de cálculo dessa contribuição.

Em face do exposto, NEGOU PROVIMENTO ao recurso especial da Fazenda Nacional.

(documento assinado digitalmente)  
Rodrigo da Costa Pôssas

