



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

Processo nº 13005.001100/2004-97
Recurso nº 243.393 Voluntário
Acórdão nº 3803-00.348 – 3ª Turma Especial
Sessão de 11 de março de 2010
Matéria COFINS - RESSARCIMENTO/CESSÃO DE CRÉDITOS ICMS
Recorrente ATC - ASSOCIATED TOBACCO COMPANY BRASIL LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/04/2004 a 30/06/2004

PEDIDO DE RESSARCIMENTO DE CRÉDITOS DA COFINS.
COMPENSAÇÃO. CESSÃO DE CRÉDITOS DE ICMS.

A cessão de créditos escriturais não se caracteriza como receita, sendo mero ressarcimento de custo tributário, inexistindo acréscimo patrimonial para as sociedades empresárias industriais ou repasse dos valores aos produtos ou aos consumidores finais. Os créditos de ICMS repassados a terceiros não se referem a valores anteriormente deduzidos no resultado da pessoa jurídica e posteriormente recuperados, configurando-se, no contexto da técnica da não-cumulatividade, numa forma de absorção de créditos não compensados com impostos de mesma natureza incidentes sobre vendas no mercado interno.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, dar provimento ao recurso. Vencido o Conselheiro Alexandre Kern.


Alexandre Kern - Presidente


Hécio Lafetá Reis - Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Carlos Henrique Martins de Lima, Belchior Melo de Sousa, Daniel Maurício Fedato, Hécio Lafetá Reis (Relator) e Rangel Perrucci Fiorin.

Relatório

Em 20 de dezembro de 2004, o contribuinte supra identificado protocolizou junto à DRF Santa Cruz do Sul/RS Pedido de Ressarcimento de Créditos da Cofins relativo ao segundo trimestre de 2004, acompanhado de Declaração de Compensação de parte do valor pleiteado com débitos de IPI (fls. 1 a 2).

A Seção de Fiscalização e de Controle Aduaneiro (Fiana) da DRF Santa Cruz do Sul/RS, após proceder a verificações fiscais determinadas pelo Mandado de Procedimento Fiscal nº 10 1.11.00-2004-00113, concluiu pela existência de insuficiência de recolhimentos da Cofins, em decorrência da não inclusão na base de cálculo da contribuição das cessões de créditos do ICMS operadas pelo contribuinte, em razão do que reduziu-se o valor do crédito pleiteado para fins de compensação (fls. 19 a 27).

No entendimento dos Auditores-Fiscais, a cessão de créditos do ICMS é receita tributável, inserindo-se na totalidade das receitas para fins de cálculo da Cofins, quer seja na sistemática de apuração cumulativa, quer seja na apuração não-cumulativa.

A par dessas constatações, o Delegado da DRF Santa Cruz do Sul/RS homologou a compensação até o limite do crédito reconhecido (fl. 27).

Não se conformando com essa decisão, o contribuinte apresentou Manifestação de Inconformidade (fls. 36 a 45), alegando o seguinte:

a) a Constituição Federal, (...) *ao estabelecer a não-cumulatividade do ICMS, garantiu, expressamente, aos exportadores, a possibilidade do aproveitamento do saldo credor do imposto, através da transferência para outros contribuintes do mesmo Estado, ou a qualquer um de seus estabelecimentos no mesmo Estado* (fl. 38);

b) a cessão de créditos de ICMS a terceiros é uma forma de recuperação de custos, não se inserindo em nenhuma das espécies de alienação;

c) o saldo credor de ICMS acumulado, tendo em vista as exportações imunes à contribuição, poderia ser abatido dos impostos devidos em operações internas, o que não se configuraria numa vantagem financeira ou patrimonial;

d) *esta recuperação de custos não representa não uma receita, mas tão-somente a concretização do princípio da não-cumulatividade do ICMS e da efetiva desoneração de impostos nas exportações* (fl. 39);

e) a cessão de créditos do ICMS não se inclui no conceito contábil de receita;

f) o Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 25/2003 admite a não incidência da Cofins e do PIS/Pasep sobre os valores recuperados a título de tributo pago indevidamente.

A DRJ Santa Maria/RS indeferiu a solicitação (fls. 67 a 77), decidindo, em síntese, pela manutenção do despacho decisório da repartição de origem e confirmando a inclusão da cessão de créditos do ICMS no conjunto das receitas sujeitas à Cofins, em face do alargamento da base de cálculo operado pela legislação de regência.

Irresignado, o contribuinte recorre a este Conselho (fls. 80 a 95) e requer o provimento de seu pedido, repisando os mesmos argumentos.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Hécio Lafetá Reis, Relator

O recurso é tempestivo, preenche as demais condições de admissibilidade e dele tomo conhecimento.

Trata-se de contrariedade ao indeferimento parcial do ressarcimento de créditos da Cofins pleiteado pelo contribuinte para fins de compensação com débito de IPI.

A Fiscalização da DRI Santa Cruz do Sul/RS constatou a não inclusão na base de cálculo da contribuição de valores relativos à cessão de créditos do ICMS a terceiros, em razão do que houve redução do saldo do tributo passível de ressarcimento.

O cerne da controvérsia, portanto, é a inclusão ou não da cessão de créditos de ICMS na base de cálculo da Cofins, tanto na modalidade cumulativa quanto na apuração não-cumulativa.

As leis que regem a contribuição nos períodos de apuração sob análise assim dispõem:

Lei nº 9.718/1998

()

Art. 2º As contribuições para o PIS/PASEP e a COFINS, devidas pelas pessoas jurídicas de direito privado, serão calculadas com base no seu faturamento, observadas a legislação vigente e as alterações introduzidas por esta Lei.

Art. 3º O faturamento a que se refere o artigo anterior corresponde à receita bruta da pessoa jurídica.

§ 1º Entende-se por receita bruta a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas. (Vide Lei nº 11.941, de 2009)

§ 2º Para fins de determinação da base de cálculo das contribuições a que se refere o art. 2º, excluem-se da receita bruta:

I - as vendas canceladas, os descontos incondicionais concedidos, o Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI e o Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS, quando cobrado pelo

vendedor dos bens ou prestador dos serviços na condição de substituto tributário;

II - as 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. (Redação dada pela Medida Provisória nº 2158-35, de 2001)

IV - a receita decorrente da venda de bens do ativo permanente.

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. (Incluído pela Lei nº 11.945, de 2009). (Produção de efeitos). (grifei)

Lei nº 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**

I - isentas ou não alcançadas pela incidência da contribuição ou sujeitas à alíquota 0 (zero),

II - não-operacionais, decorrentes da venda de ativo permanente,

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;

IV - de venda de álcool para fins carburantes; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004) 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 - 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 (Incluído pela Lei nº 11.945, de 2009). (Produção de efeitos). (grifei)

Constata-se em ambos os dispositivos legais reproduzidos acima que, a partir da edição da Lei nº 11.945/2009, com efeitos a partir de 1º de janeiro de 2009, que a transferência onerosa de créditos de ICMS originados de operações de exportação passou a ser uma das hipóteses de exclusão da base de cálculo da Cofins.

Essa alteração, contudo, por não se inserir em nenhuma das hipóteses de retroatividade da lei previstas no art. 106 do Código Tributário Nacional (CTN), não alcança os créditos de ICMS ora analisados que se reportam aos anos-calendário 2002, 2003 e 2004.

Contudo, essa alteração do texto da lei pode corroborar com o entendimento a seguir esposado.

A não-cumulatividade é uma técnica cujo objetivo maior é evitar o chamado “efeito cascata” da tributação em face de um processo produtivo que se opera em várias etapas, deduzindo-se do imposto incidente sobre a saída de mercadorias o imposto já cobrado nas operações anteriores relativamente à circulação daquelas mesmas mercadorias ou às matérias-primas necessárias à sua industrialização.

Trata-se, portanto, de lançamentos contábeis que não transitam pela demonstração de resultados da pessoa jurídica, restringindo-se à apuração do saldo do imposto a recolher após a compensação dos créditos decorrentes das aquisições anteriores.

Não se trata de reversão de custos ou despesas deduzidos do resultado da pessoa jurídica em momentos anteriores e posteriormente recuperados. Tal crédito tem sua abrangência circunscrita à apuração de um eventual saldo devedor a ser recolhido aos cofres públicos que, uma vez não configurado, faz gerar o direito de ressarcimento do crédito não recuperável pela técnica da não-cumulatividade.

Conforme salientado (...), o denominado crédito de ICMS é crédito puramente escritural, e guarda essa característica tanto para apuração do saldo mensal quanto no caso de haver saldo a seu favor, passando este, ainda como crédito escritural, para o mês seguinte. Daí, (...) esse crédito não é, ao contrário do que ocorre com o crédito tributário cujo pagamento pode o Estado exigir, um crédito na expressão total do termo jurídico, mas existe apenas para fazer valer o princípio da não-cumulatividade, em operações puramente matemáticas, não se incorporando ao patrimônio do contribuinte¹.

¹ Acórdão unânime da 1ª Turma do STF no AgRg em Agravo 230 478-0, DJU de 13/08/1999, p. 10

Uma vez encontrar-se o princípio da não-cumulatividade previsto no texto constitucional, tem-se a garantia outorgada ao contribuinte de fruição ampla do direito de abatimento de créditos escriturais sem reservas ou condições. Assim dispõe o art. 155, § 2º, X, "a" da Constituição Federal:

*§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte
(Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)*

I - será não-cumulativo, compensando-se o 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;
(Redação dada pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)*

A própria Constituição Federal assegura ao contribuinte do ICMS o direito à recuperação do imposto pago nas etapas anteriores, quando sua atividade é exclusiva ou preponderantemente exportadora.

Ora, um direito assegurado constitucionalmente não pode sofrer restrições não autorizadas pelo constituinte. Trata-se de norma cogente, de observância obrigatória pelo legislador ordinário, pelo administrador e pelos demais intérpretes.

A Lei Complementar nº 87/1996 (Lei Kandir), em seu art. 25 e parágrafos, dispõe acerca da possibilidade de transferência de créditos acumulados de ICMS em relação às sociedades empresariais exportadoras, nos seguintes termos:

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 único² 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

² Art. 3º O imposto não incide sobre: (-) II - operações e prestações que destinem ao exterior mercadorias, inclusive produtos primários e produtos industrializados semi-elaborados, ou serviços;



emissão pela autoridade competente de documento que reconheça o crédito. (grifei)

Dessa forma, a Lei nacional (Lei Complementar nº 87/1996) faculta ao contribuinte exportador a cessão de saldo remanescente de créditos de ICMS a terceiros domiciliados no mesmo Estado da Federação, não havendo previsão expressa de discricionariedade à Fazenda Pública estadual para a emissão do documento que reconheça esse direito.

Não há, nessa situação, a estipulação de qualquer outra condição que onere ou condicione a faculdade atribuída ao contribuinte do imposto.

O direito de transferir créditos acumulados em razão de exportação, de que está investido o contribuinte, não nasce do documento ou de qualquer manifestação de vontade da Administração Estadual. Seu direito nasce da simples existência do crédito acumulado decorrente de exportações. A manifestação estadual que afirma tal existência à vista de uma verificação material tem natureza meramente declaratória da sua existência e montante³

Por se tratar de imposto pago na etapa anterior do processo produtivo e que, em virtude da imunidade conferida às exportações, não são passíveis de compensação com débitos próprios do mesmo tributo, o crédito do ICMS transferido a terceiros não se caracteriza como receita, pois se refere tão-somente à reversão de um custo tributário, cuja recuperação é assegurada constitucionalmente.

Não são exigíveis as contribuições ao PIS e à Cofins sobre créditos de ICMS apurados na operação de exportação ou mesmo os valores decorrentes da sua transferência a terceiros, por constituir mera recuperação de custos tributários suportados. Ademais, entendimento contrário ofenderia o princípio federativo, na medida em que tributar crédito de ICMS implica em intervir na tributação estadual, afetando a eficácia das imunidades e incentivos e fazendo com que, à impossibilidade de tributação ou renúncia tributária dos Estados corresponda tributação pela União, em transferência de recursos absolutamente desarrazoada, contrária à finalidade das normas de imunidade ou de incentivos.⁴

Outro não é o entendimento exarado nas seguintes decisões judiciais:

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

()

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

³ GRECO, Marco Aurélio. ICMS; créditos acumulados por exportação; transferência a contribuinte do mesmo Estado. RFDT 09/67, junho de 2004.

⁴ AMS 2005.71 08 009824-3, 2ª T. TRF4, DE 16/05/2007

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. (grifei)

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 ⁵

TRIBUTÁRIO PIS E COFINS BASE DE CÁLCULO. CRÉDITO DE ICMS PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA RAZOABILIDADE PRINCÍPIO FEDERATIVO
Nem tudo o que contabilmente é considerado receita pode sê-lo para fins de tributação. 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.

Não são exigíveis as contribuições ao PIS e à COFINS sobre créditos de ICMS apurados na operação de exportação ou mesmo os valores decorrentes da sua transferência a terceiros, por constituir mera recuperação de custos tributários suportados.

Ademais, entendimento contrário ofenderia o princípio federativo, na medida em que tributar crédito de ICMS implica intervir na tributação estadual, afetando a eficácia das imunidades e incentivos e fazendo com que, à impossibilidade de tributação ou renúncia tributária dos Estados corresponda tributação pela União, em transferência de recursos absolutamente desarrazoada, contrária à finalidade das normas de imunidade ou de incentivos. ⁶

Além do mais, não se vislumbra a subsunção da cessão de créditos escriturais do ICMS em nenhuma das hipóteses de receitas definidas como base de cálculo da contribuição nas Leis nº 9.718/1998 e 10.833/2003, anteriormente reproduzidas. Não se trata de receita de venda de mercadorias ou serviços, nem receita financeira, nem outras quaisquer que se traduzam em entradas de elementos para o ativo da empresa com consequente aumento da situação líquida.

Diante do exposto, voto por DAR PROVIMENTO ao recurso voluntário, considerando que a cessão de créditos escriturais não se caracteriza como receita, sendo mero ressarcimento de custo tributário, inexistindo acréscimo patrimonial para as sociedades empresárias industriais ou repasse dos valores aos produtos ou aos consumidores finais. Os créditos de ICMS repassados a terceiros não se referem a valores anteriormente deduzidos no resultado da pessoa jurídica e posteriormente recuperados, configurando-se, no contexto da

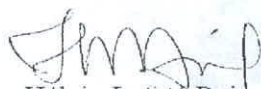
⁵ REsp 1025833 / RS, T1 - PRIMEIRA TURMA, 06/11/2008

⁶ AMS 2005 71 08.009824-3/ RS - Data da Decisão: 24/04/2007



técnica da não-cumulatividade, numa forma de absorção de créditos não compensados com impostos de mesma natureza incidentes sobre vendas no mercado interno.

É como voto.


Hélcio Lafeta Reis

