



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS**

**Processo n°** 13016.000270/2005-14  
**Recurso n°** 262.320 Especial do Procurador  
**Acórdão n°** **9303-002.803 – 3ª Turma**  
**Sessão de** 23 de janeiro de 2014  
**Matéria** COFINS  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** PENASUL ALIMENTOS LTDA

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

Data do fato gerador: 31/05/2005

Ementa:

COFINS - CESSÃO DE CRÉDITO ICMS EXPORTAÇÃO- 1. A transferência de crédito de ICMS para terceiros não dá ensejo à incidência de PIS e COFINS, por não configurar receita, mas sim tributo. Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso especial.

MARCOS AURÉLIO VALADÃO – Presidente .

FRANCISCO MAURÍCIO RABELO DE ALBUQUERQUE SILVA -  
Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Henrique Pinheiro Torres, Nanci Gama, Júlio César Alves Ramos, Rodrigo Cardozo Miranda, Rodrigo da Costa Pôssas, Francisco Maurício Rabelo de Albuquerque Silva, Joel Miyazaki, Maria Teresa Martínez López, Gileno Gurjão Barreto (Substituto convocado) e Marcos Aurélio Pereira Valadão (Presidente Substituto).

## Relatório

Em Recurso Especial de Divergência, fls. 171/229, admitido pelo Despacho nº 3400-1490 de fl. 231/232, insurge-se a Fazenda Nacional contra o Acórdão nº 3401-00.774 (fls.163/167) que deu provimento parcial ao Recurso Voluntário.

O Acórdão traz a seguinte ementa:

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.

Trata-se de insurgimento contra o entendimento da 4ª Câmara da 1ª Turma Ordinária da Terceira Seção de Julgamento que por maioria de votos deu parcial provimento ao Recurso Voluntário, para excluir da base de cálculo da COFINS os valores originados de créditos de ICMS, cedidos a terceiros.

Articula fundamentos sobre a real natureza das receitas provenientes da cessão de créditos de ICMS e a necessária inclusão na base de cálculo da COFINS por se tratar, segundo seu entendimento, de “verdadeira alienação de direitos a título oneroso e origina receita tributável, devendo compor a base de cálculo da PIS/COFINS, conforme dispõe o art. 1º §§ 1º e 2º da Lei nº 10.637/02, art. 1º §§ 1º e 2º da Lei nº 10.833/03.

Alega a título de exemplificação que ao realizar-se uma aquisição de produto sujeito à incidência do ICMS, ocorre a materialização de duas operações uma correspondente a compra da mercadoria propriamente dita e a outra correspondente a compra do crédito do imposto inerente ao produto adquirido caracterizando, ambos, receita quando de sua venda o que acarreta a incidência do PIS e da COFINS.

Pretende conceituar a universalidade do significado de receita pelo contido no art. 503 do Código Comercial que estratifica as receitas e despesas de uma embarcação naval.

Igualmente se posiciona por via dos ensinamentos de Fernando Neto Boiteaux relativamente ao Código Civil de 1916 que não estabelece, explicita ou implicitamente, um conceito de receita e somente no de 2002, art. 1.348, VI, define: *elaborar o orçamento da receita e da despesa relativa a cada ano*. Sendo isto competência do síndico.

Ainda transcreve os parágrafos primeiro e segundo do artigo 40 do Decreto – Lei nº 5.844/43 que tratou da cobrança e fiscalização do imposto de renda, para informar qual o conceito de receita àquela época.

Esses dispositivos definem a constituição de receita como sendo a soma das operações realizadas por conta própria e as remunerações recebidas como preço de serviços prestados, sendo incluído na receita bruta as receitas totais de transações alheias ao objeto do negócio.

Discorre também sobre outras fontes para a determinação do conceito de receita concluindo pela Lei nº 9.718/98 com as alterações introduzidas pelo art. 2º da MP nº 1.807/99 e nas reedições da MP nº 2.158-35/01.

Em sede de Contrarrazões às fls. 236/330 a Contribuinte afirma que um seu pedido de ressarcimento de créditos da COFINS, não cumulativa, vinculados às receitas de exportações referentes ao mês de maio de 2005 foi parcialmente admitido, não acatando a ausência de oferta à tributação de valores correspondentes as transferências de ICMS de terceiros.

Destaca a decisão prolatada no Recurso Voluntário que não reconheceu a inclusão no faturamento ou receita bruta para fins de tributação da Cofins e PIS, o valor de crédito de ICMS transferido a terceiros e cuja natureza jurídica é de crédito escritural.

Quanto aos créditos de ICMS transferidos para terceiros, destaca a impropriedade de serem considerados como receita e, portanto base de cálculo da Contribuição sob comento.

Destaca que o saldo credor de ICMS acumulado por força da regra que isenta desse tributo as operações de exportação, contabilmente é classificado em conta do ativo como tributo recuperável e, a transferência desse saldo para pagamento de fornecedores não caracteriza o auferimento de receita ocorrendo apenas a alteração de sua classificação da conta de tributos recuperáveis par o caixa.

Continua arguindo que os tributos recuperáveis são contas do ativo da empresa tanto quanto o são os valores do caixa e que, a efetiva recuperação do tributo através da transferência do saldo credor de ICMS acumulado, não inova no ativo, apenas altera a sua classificação contábil.

Chama a atenção para o entendimento de que a errônea interpretação de que a efetiva recuperação de um tributo ao invés de caracterizar o auferimento de receita materializa redução de despesa uma vez que a transferência de saldo credor de ICMS para terceiros, de diminuir o saldo da conta Fornecedores.

Oferece lição do Dr. Marcelo Knopfelmacher em artigo titulado ASPECTOS DO CONCEITO CONSTITUCIONAL DE RECEITA NA EMADA nº 20/98, Revista Dialética nº 100, pgs. 55, 57 e 62:

*“A ciência da contabilidade, que tem a virtude de retratar e comunicar em linguagem os eventos ocorridos numa entidade empresarial, durante os exercícios sociais (períodos), nos dá um indicativo técnico do termo receita por meio da Resolução do Conselho Federal de Contabilidade – CFC nº 750/93, que trata dos princípios contábeis geralmente aceitos. De acordo com o seu Art. 9º as receitas e as despesas devem ser incluídas na apuração do resultado do período em que ocorreram, sempre simultaneamente quando se correlacionarem, independentemente de recebimento o pagamento. Vale dizer, para a ciência da contabilidade, o termo receita está intimamente ligado ao resultado. Em resumo, portanto, da análise do conteúdo semântico mínimo do termo receita, pressuposto pela Constituição, lançamos novamente o conceito que conseguimos extrair do texto constitucional: ingresso (novo) de valores que se incorporam positivamente ao patrimônio.”*

Argui que é impossível caracterizar ser a recuperação de despesa decorrente de transferência do saldo credor do ICMS, como ingresso novo de valor positivamente incorporado ao patrimônio da empresa porque esse gesto” não incorpora valor novo ao patrimônio o qual permanece quantitativamente inalterado, operando-se apenas uma alteração qualitativa das contas.”

Ao final, transcreve o inciso VI do § 3º do art. 1º da Lei nº 10.833/03, que comanda a não integração da base de cálculo da COFINS, *in verbis*:

*“VI – decorrentes de transferência onerosa a outros contribuintes do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre prestação 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 § 1º do art. 25 da Lei Complementar nº 87/96.”*

Transcreve ementas de acórdão deste CARF e do TRF da 4ª Região decidindo sobre a não incidência de PIS e COFINS sobre cessão de créditos de ICMS.

É o relatório.

**Voto**

Conselheiro FRANCISCO MAURÍCIO RABELO DE ALBUQUERQUE  
SILVA

O Recurso preenche condições de admissibilidade, dele tomo conhecimento.

O que se cuida no presente litígio e definir se o produto decorrente da cessão de Créditos de ICMS pela Contribuinte deve ou não integrar a base de cálculo da COFINS.

Adoto para o deslinde da questão, o entendimento dos Ilustres Conselheiros Nayra Bastos Manatta, Jorge Freire e Emanuel Carlos Dantas de Assis, que sobre o tema se posicionaram.

Em termos práticos o crédito de ICMS objeto deste processo decorre de ordens constitucional e legal, art. 155, § 2º, X e LC 87/96, ART. 3º, II, determinando a sua não incidência sobre as operações que destinem mercadorias para o exterior. Assim ao creditar-se do ICMS na aquisição de insumos, fica impedido do seu aproveitamento acumulando saldo credor que pode ser transferido para outro contribuinte do mesmo Estado, a partir de autorização competente, segundo permissivo do art. 25 da LC nº 87/96.

De todos sabido que o crédito sob comento é um incentivo fiscal destinado a desonerar as compras de insumos utilizados em produtos finais exportados, e o legislador mesmo que contrariando a sistemática da não – cumulatividade, promove a permissão para utilização de um crédito sem a existência de débito a ser compensado em razão da imunidade.

A Conselheira Nayra esclarece com o brilho de sempre, que se houver débito de ICMS a utilização do crédito incentivado primeiramente será destinado a compensá-lo, existindo também outras formas de aproveitamento, como no caso do Estado do Rio Grande do Sul o saldo credor poderá ser transferido para outro estabelecimento do contribuinte ou de outro, dentro desse Estado e, igualmente poderá servir para pagar aquisições de matérias primas, produtos intermediários e material de embalagem e máquinas e equipamentos e, por fim, transferí-lo a terceiros.

Em razão de sua performance legal o crédito sob comento não se reveste de natureza de receita, e assim sendo a citada Conselheira no Acórdão nº 204-03.395, argui:

*“Esse crédito não se reveste da natureza de receita. Até porque não se pode cindi-lo para concluir que uma forma de aproveitamento gera acréscimo patrimonial e outra não. Se o crédito fosse transferido a uma filial da mesma empresa poderíamos falar em acréscimo patrimonial? Ou só há falar-se em acréscimo patrimonial quando há cessão do crédito a terceiro? A sua natureza é uma só, incindível.”*

Um nicho interpretativo sem o qual não se poderá chegar à conclusão diz respeito ao fato concreto e demonstrado que uma norma crie formas de aproveitamento de crédito gerado por exportação de produtos, tudo em ambiente da imunidade, e outra exija sua ~~taxação mesmo quando for cedido a terceiros.~~

Aproveito também, consideração jurisdicional para sustentar o contexto do meu voto, como a seguir:

TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. TRANSFERÊNCIA DE CRÉDITOS DE ICMS PARA TERCEIROS. NÃO INCIDÊNCIA DE PIS E COFINS.

AGRAVO NÃO PROVIDO.

**1. A transferência de crédito de ICMS para terceiros não dá ensejo à incidência de PIS e COFINS, por não configurar receita, mas sim tributo. Precedentes: Ag 1.352.512, Rel. Min. HERMAN BENJAMIN, Segunda Turma, DJe 10/11/10, REsp 1.205.072/RS, Rel. Min. CASTRO MEIRA, Segunda Turma, DJe 14/2/12.**

2. Agravo regimental não provido.

(AgRg no REsp 1318196/RS, Rel. Ministro ARNALDO ESTEVES LIMA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 16/08/2012, DJe 24/08/2012)

Diante de todo o exposto, voto no sentido de negar provimento ao Recurso interposto pela Fazenda Nacional por entender que a cessão onerosa de créditos de ICMS não integra a base de cálculo da COFINS.

Sala das Sessões, 23 de janeiro de 2014.

FRANCISCO MAURÍCIO RABELO DE ALBUQUERQUE SILVA -

Relator