



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

**Processo n°** 13052.000205/2004-63  
**Recurso n°** Especial do Procurador  
**Acórdão n°** 9303-008.095 – 3ª Turma  
**Sessão de** 20 de fevereiro de 2019  
**Matéria** CESSÃO DE CRÉDITOS DE ICMS  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** JULIA INDUSTRIA DE CALCADOS LTDA

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

Período de apuração: 01/03/2004 a 30/06/2004

**CESSÃO ONEROSA DE CRÉDITO DE ICMS A TERCEIRO. BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS. NÃO INCIDÊNCIA**

Nos termos do art. 62, §2º do Anexo II do RICARF/2015, em obediência à decisão plenária do STF, no julgamento do RE 606.107, não há que se falar em incidência de PIS e Cofins sobre os valores recebidos a título de cessão onerosa de créditos de ICMS. Tais valores, portanto, não devem ser incluídos na base de cálculo do PIS e da COFINS provenientes de exportação.

**CRÉDITOS PRESUMIDOS DE IPI. RESSARCIMENTO. BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS. INCIDÊNCIA**

Ocorre a incidência de PIS e Cofins sobre os valores recebidos a título de créditos presumidos de IPI ressarcidos por se tratar de receita. Portanto, tais valores devem ser incluídos na base de cálculo de do PIS e da COFINS provenientes de exportação.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por voto de qualidade, em dar-lhe provimento parcial, para incluir as receitas com crédito presumido de IPI na base de cálculo da contribuição, vencidos os conselheiros Demes Brito (relator), Tatiana Midori Migiyama, Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Ceconello, que lhe negaram provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos.

*(Assinado digitalmente)*

Rodrigo da Costa Pôssas - Presidente em exercício.

*(Assinado digitalmente)*

Demes Brito - Relator.

*(Assinado digitalmente)*

Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Redator designado.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Andrada Márcio Canuto Natal, Tatiana Midori Migiyama, Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Demes Brito, Jorge Olmiro Lock Freire, Érika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Ceconello e Rodrigo da Costa Pôssas (Presidente em exercício).

## **Relatório**

Trata-se de recurso especial de divergência, tempestivo, interposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional ao amparo do artigo 67 do Regimento Interno do CARF, em face do Acórdão n' 3201-00.564, por meio do qual, por unanimidade de votos, deu-se provimento ao recurso voluntário, para considerar a cessão de créditos de ICMS e os créditos presumidos de IPI ressarcidos como parcelas relacionadas à redução de custo e não como receita, cuja ementa está assim redigida:

*Período de apuração: 01/01/2006 a 31/03/2006*

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

*Período de apuração: 01/03/2004 a 30/06/2004*

*BASE DE CÁLCULO. CRÉDITOS DE ICMS. RESSARCIMENTO DE CRÉDITOS PRESUMIDOS DE IPI.*

*A cessão de créditos de ICMS e os créditos presumidos de IPI ressarcidos são parcelas relacionadas A. redução de custo, logo, não são considerados parcelas de receita, portanto, não devem ser incluídas na base de cálculo de COFINS e de PIS/PASEP.*

### **RECURSO VOLUNTÁRIO PROVIDO**

Não conformada com tal decisão, a Fazenda Nacional interpõe o presente Recurso, suscitada divergência jurisprudencial no sentido de que tais valores devem integrar a receita bruta da pessoa jurídica, estando sujeitos, portanto, incidência da Cofins e do PIS.

Em seguida, o Presidente da 2ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento do CARF, deu seguimento ao recurso, conforme depreende-se do despacho de admissibilidade, às e-fls.417/418.

A Contribuinte apresentou contrarrazões.

Regularmente processado o apelo, esta é a síntese do essencial, motivo pelo qual encerro meu relato. Devidamente informado passo a decidir.

## **Voto Vencido**

Conselheiro Demes Brito - Relator

O recurso foi apresentado com observância do prazo previsto, bem como dos demais requisitos de admissibilidade. Sendo assim, dele tomo conhecimento e passo a decidir.

Primeiramente, se faz necessário lembrar e reiterar que a interposição de Recurso Especial junto à Câmara Superior de Recursos Fiscais, ao contrário do Recurso Voluntário, é de cognição restrita, limitada à demonstração de divergência jurisprudencial, além da necessidade de atendimento a diversos outros pressupostos, estabelecidos no artigo 67 do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015. Por isso mesmo, essa modalidade de apelo é chamada de Recurso Especial de Divergência e tem como objetivo a uniformização de eventual dissídio jurisprudencial, verificado entre as diversas Turmas do CARF.

Neste passo, ao julgar o Recurso Especial de Divergência, a Câmara Superior de Recursos Fiscais não constitui uma Terceira Instância, mas sim a Instância Especial, responsável pela pacificação dos conflitos interpretativos e, conseqüentemente, pela garantia da segurança jurídica dos conflitos.

Decido.

*In caso*, foi reconhecido o direito ao ressarcimento dos créditos de PIS/Pasep no valor de R\$ 2.870,75 e de COFINS no valor de R\$ 13.222,86, em relação à prestação de serviços de industrialização por encomenda pela empresa Calçados São Pedro Ltda. no 2º trimestre de 2004, já observado pela DRJ Bem como, negar o direito ao ressarcimento de PIS/Pasep no valor de R\$ 2.410,85 e de COFINS no valor de R\$ 11.104,54, num total de R\$ 13.515,39.

O valor negado, decorreu de não ter a Contribuinte incluído nas bases de cálculo da COFINS e do PIS/Pasep a receita referente ao crédito presumido de IPI que lhe foi ressarcido, assim como a proveniente da cessão a terceiros de créditos do ICMS.

Com efeito, a decisão recorrida decidiu-se por excluir a cessão de créditos de ICMS e o ressarcimento de créditos presumidos de IPI, da base de cálculo de COFINS e do PIS/PASEP. A primeira por considerar tratar-se de parcela relacionada a redução de custo; e ambos os valores por não se constituírem em receitas decorrentes da venda de mercadorias, de serviços ou de mercadorias e serviços. Foi decidido que tais montantes não se configuram parcelas da receita.

Neste sentido, o Supremo Tribunal Federal -STF, no julgamento do Recurso Extraordinário, nº 606.107, de Relatoria da Ministra Rosa Weber, com repercussão geral reconhecida, decidiu que os créditos de ICMS transferidos a terceiros não compõem a base de cálculo das contribuições para PIS e COFINS. Senão vejamos:

*“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 supra-legal 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. 543B, § 3º, do CPC.*

Constata-se que a decisão proferida no RE 606.107/RS, em sede de repercussão geral, deve ser aplicada de acordo com o disposto no RICARF:

*“Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.*

*§ 2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos arts. 543B e 543C da Lei nº 5.869, de 1973 Código de Processo Civil (CPC), deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.”*

Quanto ao ressarcimento do tributo anteriormente pago não é passível de ser considerado receita, trata-se de uma parcela do imposto que compõe o custo de insumos adquiridos, mesmo de que modo presumido. Portanto, não se trata de receita e não deve ser tributado.

Neste mesmo sentido, o Supremo Tribunal Federal -STF, ao julgar o Recurso Extraordinário nº 358.273, definiu que:

***“CONTRIBUIÇÃO SOCIAL PIS RECEITA BRUTA NOÇÃO INCONSTITUCIONALIDADE DO § 1º DO ARTIGO 3º DA LEI Nº 9.718/98. A jurisprudência do Supremo, ante a redação do artigo 195 da Carta Federal anterior à Emenda Constitucional nº 20/98, consolidou-se no sentido de tomar as expressões receita bruta e faturamento como sinônimas, jungindo as à venda de mercadorias, de serviços ou de mercadorias e serviços.***

**Dispositivo**

*Ex positis*, nego provimento ao Recurso interposto pela Fazenda Nacional.

É como voto.

*(Assinado digitalmente)*

Demes Brito

**Voto Vencedor**

Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Redator designado

Em que pesem a clareza e a objetividade do voto do ilustre Conselheiro Relator, peço vênia para dele discordar, apenas no tocante ao tratamento tributário aplicável aos valores recebidos a título de Crédito Presumido do IPI ressarcido, na composição da base de cálculo das contribuições para o PIS/Pasep e da Cofins, na sistemática não cumulativa dessas contribuições, com base - respectivamente - nas Leis nº 10.637, de 2002 e 10.833, de 2003.

Saliente-se, aqui, que, no caso, tratando-se da sistemática não cumulativa das contribuições, não são pertinentes quaisquer considerações acerca da impossibilidade de alargamento da base de cálculo dessas contribuições na sistemática cumulativa, prevista pela Lei nº 9.718, de 1998.

Com efeito, tanto no art. 1º da Lei nº 10.637, de 2002, quanto no art. 1º da Lei nº 10.833, de 2003, a base de cálculo das contribuições é definida como sendo o total das receitas, com exceções expressas em *numerus clausus*. A seguir, para fins de esclarecimento, encontram-se reproduzidos os referidos dispositivos, em sua redação vigente à época dos fatos geradores em análise nos presentes autos.

(a) Lei nº 10.637, de 2002

*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.*

...

*§ 3º Não integram a base de cálculo a que se refere este artigo, as receitas:*

*I - decorrentes de saídas isentas da contribuição ou sujeitas à alíquota zero;*

...

*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;*

*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 – não operacionais, decorrentes da venda de ativo imobilizado.*

**(b) Lei nº 10.833, de 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.*

...

*§ 3o Não integram a base de cálculo a que se refere este artigo, as receitas:*

*I - decorrentes de saídas isentas da contribuição ou sujeitas à alíquota zero;*

...

*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;*

*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 – não operacionais, decorrentes da venda de ativo imobilizado.*

Da leitura dos dispositivos acima reproduzidos, repara-se que, entre as situações que ensejam receitas excepcionadas da base de cálculo das contribuições não consta o Crédito Presumido do IPI.

Entendo que não se aplicam ao caso, considerações filosóficas quanto à efetiva natureza do Crédito Presumido do IPI, em face do conceito de receita, para seu enquadramento na eventual categoria de "redução de custo". O fato é que - indiscutivelmente - o Crédito Presumido do IPI é um valor recebido pela entidade, por conta de sua atividade de exportação e que aumenta seu patrimônio.

Ora, receita, por definição é aumento bruto do patrimônio e a norma positivada define que a base de cálculo das contribuições seja " o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil ".

Assim, concluo que o valor do Crédito Presumido do IPI deve compor a base de cálculo do PIS/Pasep e da Cofins, na sistemática não cumulativa prevista, respectivamente, pelas leis nº 10.637, de 2002 e 10.833, de 2003.

Em vista do Exposto, voto por dar provimento em parte ao Recurso Especial da Fazenda Nacional, para restabelecer a inclusão das receitas com crédito presumido de IPI na base de cálculo das contribuições.

*(Assinado digitalmente)*

Luiz Eduardo de Oliveira Santos