MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 13052.000382/2004-40

Processo nº	13052.000382/2004-40
Recurso	Voluntário
Acórdão nº	**3402-009.168 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Sessão de	23 de setembro de 2021
Recorrente	JÚLIA INDÚSTRIA DE CALÇADOS LTDA
Interessado	FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/07/2004 a 30/09/2004

REGIME NÃO-CUMULATIVO. CESSÃO DE CRÉDITOS DE ICMS. INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO. IMPOSSIBILIDADE.

Conforme tese fixada no julgamento do Recurso Extraordinário nº 606.107-RS, com Repercussão Geral reconhecida, é inconstitucional a incidência da contribuição ao PIS e da COFINS não cumulativas sobre os valores recebidos por empresa exportadora em razão da transferência a terceiros de créditos de ICMS.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/07/2004 a 30/09/2004

REGIME NÃO-CUMULATIVO. CESSÃO DE CRÉDITOS DE ICMS. INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO. IMPOSSIBILIDADE.

Conforme tese fixada no julgamento do Recurso Extraordinário nº 606.107-RS, com Repercussão Geral reconhecida, é inconstitucional a incidência da contribuição ao PIS e da COFINS não cumulativas sobre os valores recebidos por empresa exportadora em razão da transferência a terceiros de créditos de ICMS.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Lázaro Antônio Souza Soares – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Lázaro Antônio Souza Soares, Maysa de Sa Pittondo Deligne, Silvio Rennan do Nascimento Almeida, Cynthia Elena de Campos, Jorge Luís Cabral, Renata da Silveira Bilhim, Thais de Laurentiis Galkowicz, Pedro Sousa Bispo (Presidente).

Relatório

Por bem descrever os fatos, adoto parcialmente o Relatório da DRJ – Santa Maria (DRJ-STM):

> **A contribuinte supra identificada teve reconhecido em parte o direito ao ressarcimento de créditos** da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social — Cofins e da contribuição para o Programa de Integração Social — PIS/Pasep **referente ao 3º trimestre de 2004**, conforme constou do Despacho Decisório de 04 de agosto de 2005, que se encontra à fl. 32.
>
> **Do valor pleiteado (R$ 164.271,21), foi reconhecido o valor de R$ 124.128,31 e negado o direito no valor de R$ 40.142,90**. De acordo com o Termo de Verificação Fiscal que se encontra às fls. 28 a 30, com o qual concordou o Despacho Decisório de fl. 32, 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, além da glosa parcial dos créditos no regime de apuração não-cumulativo, em relação aos serviços de industrialização por encomenda que a fiscalização considerou não prestados pela empresa Calçados Dom Pedro Ltda., em vista da descaracterização da personalidade jurídica da mencionada empresa, que foi considerada fictícia.
>
> Por meio de seu procurador, a contribuinte apresentou a manifestação de inconformidade que se encontra às fls. 35 a 39, argumentando, em síntese, que:
>
> - O entendimento da contribuinte é de que, em face da legislação que estabelece a base de cálculo das contribuições para o PIS/Pasep e para a Cofins, equivalente ao faturamento, ou receita bruta, e que deve corresponder ao conceito fundamental insculpido na própria Constituição Federal de 1988 (CF), em seu art. 195, não se inclui no conceito de faturamento os créditos de PIS, de Cofins e de ICMS, derivados da legislação específica, ainda que esses créditos representem "objeto de troca", seja para amortizar débitos tributários, seja para transferência onerosa a terceiros, no caso do ICMS.
>
> - De outra parte, entendeu a contribuinte estar demonstrada a impropriedade da conclusão da fiscalização em relação à inexistência dos créditos relativos aos serviços terceirizados, derivados da contração da empresa Calçados Dom Pedro Ltda., que foi baseada na teoria da "desconstituição da personalidade jurídica", conforme explanado na impugnação apresentada ao lançamento do IPI constante do processo n° 13052.000192/2005-11, que invoca sejam aproveitados neste processo, por guardar relação de estreita pertinência com a presente lide.
>
> Requereu a contribuinte que seja procedida à unificação ou o acostamento deste processo com o de lançamento de IPI, retro mencionado, em face da dependência, para que não se produzam decisões conflitantes; que seja sobrestada a apreciação destes processos até que a matéria relativa ao alargamento da base de cálculo do PIS/Pasep e da Cofins, introduzida pelo art. 3°, da Lei n° 9.718, de 1998, seja decidida pelo Supremo Tribunal Federal — STF; que seja desconsiderada e declarada nula a aplicação do Parágrafo único do art. 116 do CTN, na forma introduzida pela Lei Complementar n° 104, de 2001, que resultou na glosa de créditos neste procedimento; e que seja

Documento nato-digital

> considerada insubsistente a glosa de parte dos créditos decorrentes da não inclusão na base de cálculo das contribuições dos montantes relativos aos créditos de PIS e de Cofins e da transferência de créditos de ICMS a terceiros.
>
> Dentre os documentos apresentados com a manifestação de inconformidade, constam os que se encontram às fls. 43 a 90, que consistem em cópia da impugnação apresentada no processo n° 13052.000192/2005-11, referente ao lançamento do IPI e de seus anexos de n° I a VIII.
>
> Às fls. 101 e 102, consta despacho da 2ª Turma da DRJ em Porto Alegre — RS, devolvendo os autos que para lá haviam sido encaminhados por engano.
>
> Às fls. 104 a 112, foram anexadas informações sobre o julgamento administrativo do processo n° 13052.000192/2005-11 na DRJ em Porto Alegre — RS e no Segundo Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda.
>
> A tempestividade da manifestação de inconformidade foi atestada à fl. 103.

A 2ª Turma da DRJ-STM, em sessão datada de 19/12/2008, por unanimidade de votos, **julgou procedente em parte a Manifestação de Inconformidade**. Foi exarado o Acórdão nº 18-10.126, às fls. 115/124, com a seguinte ementa:

> 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 configuram receita que deve ser incluída na base de cálculo do PIS.
>
> CRÉDITOS. SERVIÇOS.
>
> Podem ser calculados créditos referentes ao pagamento de serviços de industrialização por encomenda.

O julgamento da DRJ pela procedência parcial da Manifestação de Inconformidade se deu em virtude de ter sido considerado que a empresa Calçados Dom Pedro Ltda foi regularmente constituída e que efetivamente prestou os serviços de industrialização po rencomenda contabilizados pela interessada.

O contribuinte, **tendo tomado ciência do Acórdão da DRJ-STM em 20/01/2009** (conforme Aviso de Recebimento - AR, à fl. 126), **apresentou Recurso Voluntário em 12/02/2009**, às fls. 127/134.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Lázaro Antônio Souza Soares, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche as demais condições de admissibilidade, por isso dele tomo conhecimento.

Documento nato-digital

Inicialmente, devo esclarecer que **não ocorreu** a inclusão de crédito presumido de IPI na base de cálculo das contribuições, como pode ser verificado nas tabelas abaixo colacionadas, constantes do Termo de Verificação Fiscal à fl. 32:

Créditos de PIS:

3º TRIMESTRE DE 2004				
Crédito original pleiteado pelo contribuinte: R$ 28.805,06				
	(%)	Crédito denegado		
Glosa serviço-insumo Calçados Dom Pedro Ltda	R$ 237.832,90	1,65	R$ 3.924,25	(- crédito)
Transferência de créditos de ICMS para terceiros	R$ 196.144,40	1,65	R$ 3.236,38	(+ débito)
Total crédito denegado			**R$ 7.160,63**	
Crédito recalculado: R$ 21.644,43				

Créditos de COFINS:

3º TRIMESTRE DE 2004				
Crédito original pleiteado pelo contribuinte: R$ 135.466,15				
	(%)	Crédito denegado		
Glosa serviço-insumo Calçados Dom Pedro Ltda	R$ 237.832,90	7,60	R$ 18.075,30	(- crédito)
Transferência de créditos de ICMS para terceiros	R$ 196.144,40	7,60	R$ 14.906,97	(+ débito)
Total crédito denegado			**R$ 32.982,27**	
Crédito recalculado: R$ 102.483,88				

Logo, resta equivocada a Ementa da decisão da DRJ ao afirmar que "*A cessão de créditos de ICMS **e os créditos presumidos de IPI ressarcidos** configuram receita que deve ser incluída na base de cálculo da COFINS*".

Quanto à inclusão na base de cálculo do PIS e da COFINS da receita proveniente da cessão a terceiros de créditos do ICMS, a matéria já foi objeto do julgamento do Recurso Extraordinário nº 606.107-RS em 22/05/2013, transitado em julgado em 05/12/2013, **com Repercussão Geral reconhecida**, tendo como relatora a Min. Rosa Weber, cuja decisão foi pela **impossibilidade de incluir** na base de cálculo do PIS e da COFINS a receita proveniente da cessão a terceiros de créditos do ICMS, nos seguintes termos:

> 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.
>
> (...)
>
> 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

Documento nato-digital

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.

(...)

VOTO

(...)

Nos termos do art. 155, § 2º, II, "b", da Carta Constitucional, a não incidência e a isenção nas operações de saída implicam a anulação do crédito relativo às operações anteriores. Mas, para as exportações – o que aqui sobreleva -, o tratamento é distinto. **O art. 155, § 2º, X, "a", da CF, a um só tempo, imuniza as operações de exportação e assegura "a manutenção e o aproveitamento do montante do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores"**.

A finalidade desse dispositivo não é evitar a incidência cumulativa do ICMS, mas **incentivar as exportações**, desonerando, por completo, as mercadorias nacionais do seu ônus econômico e permitindo, dessa forma, que as empresas brasileiras exportem produtos, e não tributos.

Nessa linha, sujeitar à incidência do PIS e da COFINS os valores auferidos pela transferência dos créditos de ICMS a terceiros significaria vilipendiar a letra e o escopo da imunidade estampada no art. 155, § 2º, X, "a", da Carta Constitucional. Violar-se-ia a sua letra porque se estaria obstaculizando o integral "aproveitamento do montante do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores", mediante a

Documento nato-digital

expropriação parcial dos créditos, na parcela correspondente à carga tributária advinda da incidência das contribuições citadas. (...)

(...)

Inviável, portanto, a incidência da COFINS e do PIS sobre os créditos de ICMS cedidos a terceiros, sob pena de frontal violação do art. 155, § 2º, X, "a", da Constituição de 1988.

Com a EC 20/1998, que deu nova redação ao art. 195, inciso I, da Lei Maior, passou a ser possível a instituição de contribuição para o financiamento da Seguridade Social **alternativamente sobre o faturamento ou a receita (alínea "b"), conceito este mais largo, é verdade**, mas nem por isso uma carta em branco nas mãos do legislador ou do exegeta. Trata-se de um conceito constitucional, cujo conteúdo, em que pese abrangente, é delimitado, específico e vinculante, impondo-se ao legislador e à Administração Tributária. Cabe ao intérprete da Constituição Federal defini-lo, à luz dos usos linguísticos correntes, dos postulados e dos princípios constitucionais tributários, dentre os quais sobressai o princípio da capacidade contributiva (art. 145, § 1º, da CF).

Pois bem, o conceito constitucional de receita, acolhido pelo art. 195, I, "b", da CF, não se confunde com o conceito contábil. Isso, aliás, está claramente 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".

Não há, assim, que buscar equivalência absoluta entre os conceitos contábil e tributário.

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. Trata-se, apenas, de um ponto de partida**. Basta ver os ajustes (adições, deduções e compensações) determinados pela legislação tributária. A contabilidade constitui ferramenta utilizada também para fins tributários, mas moldada nesta seara pelos princípios e regras próprios do Direito Tributário.

Conforme adverte José Antonio Minatel: "*há equívoco nessa tentativa generalizada de tomar o registro contábil como o elemento definidor da natureza dos eventos registrados. O conteúdo dos fatos revela a natureza pela qual espera-se sejam retratados, não o contrário*".

Quanto ao conteúdo específico do conceito constitucional, a 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, na esteira da clássica definição que Aliomar Baleeiro cunhou acerca do conceito de receita pública:

Receita pública é a entrada que, integrando-se no patrimônio público sem quaisquer reservas, condições ou correspondências no passivo, vem acrescer o seu vulto, como elemento novo e positivo.

Ricardo Mariz de Oliveira especifica ser a receita "*algo novo, que se incorpora a um determinado patrimônio", constituindo um "dado positivo para a mutação patrimonial*".

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

Documento nato-digital

(...)

O modo de aproveitamento dos créditos é irrelevante para a sua qualificação como receita tributável. Em qualquer caso, trata-se de mera recuperação do montante pago a título de ICMS nas operações antecedentes, cuja finalidade é simplesmente desonerar a empresa exportadora do seu ônus econômico e, assim, evitar a nociva "exportação de tributos".

Ainda que os valores do ICMS acumulado e transferido a terceiros fossem enquadrados como receita, não poderiam ser considerados na base de cálculo das contribuições PIS e COFINS porque o art. 149, § 2º, I, da Constituição Federal, aplicável a todas as contribuições sociais, inclusive às de seguridade social, imuniza as receitas decorrentes de exportação, nestes termos:

(...)

Noutras palavras, as receitas advindas da cessão a terceiros, por empresa exportadora, de créditos do ICMS são imunes, por se enquadrarem como "receitas decorrentes de exportação". Com efeito, 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 (...). Como a cessão do crédito só se viabiliza em função da exportação e, além disso, está vocacionada a desonerar as empresas exportadoras do ônus econômico do ICMS, as verbas respectivas devem ser qualificadas como decorrentes da exportação para fins de aplicação da imunidade do art. 149, § 2º, I, da Constituição Federal.

Este, aliás, foi um dos fundamentos da sentença concessiva da segurança prolatada pela Juíza Federal Karine da Silva Cordeiro, que afirmou: ... "*a efetiva alteração patrimonial positiva da empresa se dá no momento da exportação, pois é nesse momento que ela adquire o direito de dispor do crédito de ICMS nas formas preconizadas no art. 25 da LC 87/96. Após, ao transferir o crédito para terceiros, o seu patrimônio permanecerá inalterado, porquanto não haverá ingresso de novos recursos, mas, tão-somente, a realização do crédito. [...] o direito de manter e aproveitar o crédito de ICMS trata-se de exceção conferida às operações de exportação*" (fl. 85).

(...)

Isso posto, conheço do recurso extraordinário da União, mas nego-lhe provimento, assentando a tese da inconstitucionalidade da incidência da contribuição ao PIS e da COFINS não cumulativas sobre os valores recebidos por empresa exportadora em razão da transferência a terceiros de créditos de ICMS.

Recurso extraordinário conhecido e não provido.

A Tese firmada foi a seguinte:

É inconstitucional a incidência da contribuição ao PIS e da COFINS não cumulativas sobre os valores recebidos por empresa exportadora em razão da transferência a terceiros de créditos de ICMS.

Pelo exposto, voto por dar provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Lázaro Antônio Souza Soares

Documento nato-digital