



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13055.000096/2009-69
Recurso Voluntário
Acórdão nº **3003-001.206 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Turma Extraordinária**
Sessão de 11 de agosto de 2020
Recorrente CURTUME INCOPOL LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/10/2008 a 31/12/2008

DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. DECISÃO DE MÉRITO FAVORÁVEL AO SUJEITO PASSIVO.

Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta.

CESSÃO ONEROSA DE CRÉDITO DE ICMS. RECEITA FORA DA ESFERA DE INCIDÊNCIA DO PIS-COFINS.

A cessão onerosa de créditos de ICMS a terceiros origina espécie de receita que se encontra fora da esfera de incidência do PIS-COFINS não cumulativo.

RESSARCIMENTO DE CRÉDITO DE PIS-COFINS. NÃO INCIDÊNCIA DE CORREÇÃO MONETÁRIA E JUROS.

No ressarcimento da COFINS e da Contribuição para o PIS não cumulativas não incide correção monetária ou juros, nos termos dos artigos 13 e 15, VI, da Lei nº 10.833, de 2003.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar suscitada e, no mérito, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, não sendo provida a parte deste relativa à correção monetária dos créditos de PIS-COFINS sujeitos à ressarcimento.

(documento assinado digitalmente)

Marcos Antônio Borges - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Lara Moura Franco Eduardo - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Marcos Antônio Borges, Ariene D'Arc Diniz e Amaral, Lara Moura Franco e Muller Nonato Cavalcanti Silva.

Relatório

Por bem sintetizar os fatos, adoto o relatório contido na decisão da DRJ/CGE (fls. 170 a 172):

Trata o processo de manifestação de inconformidade contra o despacho decisório de fls. 138, que reconheceu em parte o ressarcimento pleiteado no PER/DCOMP número 25950.59457.250609.1.5.09-8839, fls. 02.

Ressarcimento pleiteado	98.893,29
Ressarcimento deferido	46.996,55

As razões para o deferimento parcial do direito creditório, foram as seguintes infrações:

- i. Falta de inclusão das receitas de transferência de crédito de ICMS na base de cálculo da contribuição;
- ii. Aproveitamento de créditos de industrialização por encomenda simulada.

A ciência do despacho decisório se deu em 16/06/2010, conforme aviso de recebimento postal de f. 99, e a manifestação de inconformidade de f. 146 foi protocolizada em 0.

Em sua manifestação, a interessada insurgiu-se exclusivamente contra a inclusão, na base de cálculo da contribuição, dos valores recebidos em razão da transferência de créditos de ICMS para terceiros.

O órgão de primeira instância administrativa julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade, sob o fundamento de que a transferência onerosa de créditos de ICMS a outros contribuintes haveria deixado de integrar a base de cálculo do PIS-COFINS apenas a partir de 1º de janeiro de 2009, com início da vigência da Lei nº 11.945/2009.

Segundo a decisão combatida, neste diploma foram promovidas alterações nos conteúdos dos § 3º, inc. VII, art. 1º da Lei nº 10.637/2002, e § 3º, inc. VI, art. 1º da Lei nº 10.833/2003, que servem de base a não-incidência do PIS-COFINS sobre as receitas provenientes da transferência onerosa de ICMS. Portanto, o período-base informado no Pedido de Ressarcimento, relativamente ao crédito, não estaria abrangido pela vigência das alterações legislativas em comento.

O contribuinte foi intimado acerca do Acórdão que julgou a impugnação em 22/06/2015, conforme "AR" anexado ao presente processo (fls. 178 e 179). Insatisfeito com o teor da decisão, em 21/07/2015 interpôs Recurso Voluntário (fls. 180 a 191), reproduzindo as

razões declinadas por ocasião da impugnação, como também suscitando a preliminar de nulidade da decisão de primeira instância, em face da inconstitucionalidade da incidência do PIS-COFINS sobre a receita proveniente da transferência onerosa de créditos do ICMS, como restou determinado pelo Supremo Tribunal Federal - STF no julgamento do RE 606.107/RS.

É o relatório.

Voto

Conselheira Lara Moura Franco Eduardo, Relatora.

Considerando que se encontram satisfeitos os requisitos da tempestividade e, sob o aspecto material, da competência deste Colegiado para a apreciação do Recurso Voluntário, dele conheço.

Conforme já colocado no relatório, trata-se de Pedido de Ressarcimento da COFINS não cumulativa, cujo exame do crédito ali indicado pela unidade de origem da RFB resultou na inclusão das receitas oriundas de cessão onerosa de créditos do ICMS, na base de cálculo da contribuição. A recomposição da apuração da COFINS, com a inclusão das mencionadas receitas, resultou na redução substancial do crédito, em comparação ao valor originalmente pleiteado pelo recorrente.

De início, na peça recursal, o tema da declaração de inconstitucionalidade da inclusão na base de cálculo do PIS-COFINS das receitas proveniente da cessão onerosa de créditos de ICMS é colocado sob a forma de questão preliminar ao mérito, da qual resultaria a nulidade da decisão da instância *a quo*, já que o ato foi praticado em desacordo com o entendimento proclamado pelo STF para norma jurídica contida no inc. VI, § 3º, do art. 1º da Lei nº 10.833/2003.

Assiste razão à recorrente, no que toca à inobservância da decisão do STF no RE 606.107/RS, por parte da instância julgadora de origem, sobre a matéria em questão.

No Brasil, o tema da declaração de inconstitucionalidade insere-se no campo das nulidades, dentro dos limites do Direito Processual, porque conduz à supressão da eficácia da norma, que assim não poderá mais servir de base para a prática de atos jurídicos, tais como decisões judiciais e atos administrativos de caráter decisório.

Ademais, conforme bem salientado por Marcos Vinícius Vinícius Neder¹, há, evidentemente, outras hipóteses de nulidade no processo administrativo fiscal que não apenas as discriminadas nos incs. I e II do art. 59 do Decreto nº 70.235/1972².

¹ Neder, Marcos Vinicius. Processo Administrativo Fiscal Comentado, 3ª Edição, Editora Dialética, p. 570 e 571.

Todavia, em face ao que preceitua o § 3º do citado art. 59, não se declara a nulidade de lançamento, despacho decisório ou acórdão de primeira instância, quando se mostrar possível decidir o mérito favoravelmente ao recorrente. E, na espécie, o que se verifica é que há realmente elementos no processo que permitam uma decisão de mérito benéfica às pretensões do contribuinte, sem que haja a necessidade de declaração de nulidade da decisão proferida pela instância *a quo*.

A propósito do dispositivo em referência, Marcos Vinícius Neder³ refere que essa é uma *medida de economia processual para evitar idas e vindas do processo administrativo, cujo desfecho favorável ao contribuinte já é conhecido pelo julgador*.

Passo, então, ao mérito.

A não-incidência do PIS-COFINS sobre as receitas oriundas de cessão onerosa de créditos já foi objeto de análise pela Câmara Superior deste E. CARF, que se manifestou da seguinte maneira sobre o tema em comento:

Processo n.º 11080.005748/2005-95

Acórdão n.º 9303-010.453 – CSRF/3ª Turma

Sessão de 18/06/2020

Relator Rodrigo da Costa Pôssas

No **mérito**, para períodos anteriores à eficácia da Lei n.º 11.945/2009 – que incluiu o inciso VI no § 3º do art. 1º da Lei n.º 10.833/2003, determinando que não integram a base de cálculo da Cofins as receitas decorrentes de transferências onerosas a outros contribuintes do ICMS de créditos do imposto originados de operações de exportação, o tema não é mais passível de discussão no CARF, na forma regimental (art. 62, § 2º, do RICARF), haja vista que o Supremo Tribunal Federal já decidiu a questão posta, com repercussão geral, no julgamento do RE n.º 606.107/RS, de Relatoria da Ministra Rosa Weber (DJe 25/11/2013, trânsito em julgado em 05/12/2013):

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

² Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam consequência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta. (Redação dada pela Lei n.º 8.748, de 1993)

³ Neder, Marcos Vinicius. Processo Administrativo Fiscal Comentado, 3ª Edição, Editora Dialética, p. 578.

teleológica do instituto, a emprestar-lhe abrangência maior, com escopo de assegurar à norma suprallegal máxima efetividade.

(...)

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.

(...)

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

Esta 3ª Turma Extraordinária da 3ª Seção também já se debruçou acerca do tema ora versado no acórdão 3003-001.045, em voto da lavra do ilustre Conselheiro Marcos Antônio Borges:

Alega a recorrente que o acúmulo de créditos de ICMS tem origem em incentivo fiscal estadual e a cessão de créditos de ICMS não tem natureza de receita, visto que há mera mutação patrimonial, porquanto não há lançamentos a serem feitos nas contas de resultado.

A propósito da cessão de créditos de ICMS, transcreve-se o entendimento de Hiromi Higuchi, Fábio Hiroshi Higuchi e Celso Hiroyuki Higuchi em Imposto de Renda das empresas: interpretação e prática: atualizado até 10-01-2010, 35ª ed. – São Paulo: IR Publicações, 2010, p. 879 e 880:

As empresas exportadoras de mercadorias acumulam vultosos créditos de ICMS que chegam a bilhões de reais em todo o País. Como não conseguem utilizar os créditos, estes são cedidos para outras empresas. O 2º C.C. decidiu que as cessões onerosas e outras operações semelhantes envolvendo créditos de ICMS, por apresentarem mera mutação patrimonial, não integram a base de cálculo de PIS e COFINS (ac nºs 201-80.856/2007 a 201-80.866/2007 no DOU de 23-04-08).

As decisões são corretas porque na cessão de crédito de ICMS não há nenhuma receita a ser contabilizada na conta de resultado. A empresa só adquire o crédito de ICMS se a empresa cedente conceder deságio. Se o deságio for de 20%, a empresa debita Caixa em 80% e a despesa de deságio em 20% e credita a conta de Ativo (crédito de ICMS) em 100%. Não há nenhuma receita a ser contabilizada na conta de resultado. Este é o procedimento contábil correto. A contabilização é idêntica à do desconto de duplicatas em que não há receita a ser contabilizada no resultado. A culpa pode ter sido do contabilista que criou receita ilusória na conta de resultado.(grifou-se)

Não obstante, tal matéria encontra-se atualmente pacificada no CARF, com várias decisões, inclusive em Câmara Superior de Recursos Fiscais, entendendo pela

impossibilidade de incidência de Pis e Cofins sobre os valores relativos às cessões de créditos de ICMS.

O Supremo Tribunal Federal, ao apreciar o RE 606.107/RS, submetido ao rito previsto no art. 543-B do antigo CPC, decidiu que é inconstitucional a incidência do PIS e da Cofins, apuradas segundo o regime de não cumulatividade, sobre os valores recebidos por empresa exportadora em razão da transferência de créditos de ICMS a terceiros, conforme ementa abaixo:

EMENTA: DF CARF MF Fl. 149 Documento nato-digital Fl. 4 do Acórdão n.º 3003-001.045 - 3ª Sejul/3ª Turma Extraordinária Processo n.º 11065.100745/2009-86 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.

(...)

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.

(...)

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

Neste sentido, entendo estarmos diante da hipótese prevista no artigo 62 do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo Fiscais (CARF), aprovado pela Portaria n.º 343/2015 do Ministro da Fazenda, com alterações da Portaria MF n.º 152, de 2016, que dispõe que os Conselheiros têm que reproduzir as decisões do STF proferidas na sistemática da repercussão geral, conforme colacionado acima.

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 dos arts. 543-B e 543-C da Lei n.º 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei n.º 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no

Julgamento dos recursos no âmbito do CARF. (Redação dada pela Portaria MF nº 152, de 2016)

No mais, o artigo 26-A do Decreto nº 70.235/72, na redação dada pela Lei nº 11.941 de 27/05/2009 também estabelece estar 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, com exceção dos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal, e demais hipóteses ali elencadas, no que também se amolda o presente caso.

A matéria em foco não comporta maiores discussões, haja vista a pacificação já existente em nível do contencioso administrativo quanto ao tratamento tributário das receitas provenientes da alienação dos créditos de ICMS que o contribuinte eventualmente possua.

À vista do acórdão da DRJ/CGE e do recurso voluntário em análise, foi devolvido a instância *ad quem* apenas a questão relacionada à incidência da COFINS sobre a transferência onerosa de créditos do ICMS, do que se conclui que não há divergência no processo em termos dos elementos de prova.

Devolve-se também à instância recursal a controvérsia relativa ao direito ao ressarcimento dos créditos de PIS-COFINS, com correção monetária. O entendimento a respeito da matéria em questão já se encontra sumulado por este Colegiado, através da Súmula CARF nº 125:

No ressarcimento da COFINS e da Contribuição para o PIS não cumulativas não incide correção monetária ou juros, nos termos dos artigos 13 e 15, VI, da Lei nº 10.833, de 2003.

Acórdãos Precedentes:

203-13.354, de 07/10/2008; 3301-00.809, de 03/02/2011; 3302-00.872, de 01/03/2011; 3101-01.072, de 22/03/2012; 3101-01.106, de 26/04/2012; 3301-002.123, de 27/11/2013; 3302-002.097, de 21/05/2013; 3403-001.590, de 22/05/2012; 3801-001.506, de 25/09/2012; 9303-005.303, de 25/07/2017; 9303-005.941, de 28/11/2017.

De sorte que, considerando a orientação dada pelo E. CARF ao tema, descabe a correção monetária de créditos oriundos da apuração do PIS-COFINS, a serem pleiteados via pedido de ressarcimento.

Assim sendo, acolho parte das razões postas no Recurso Voluntário – não sendo acolhida a parcela que trata da correção dos créditos contidos no pedido de ressarcimento (item 3.3 da peça recursal) –, devendo o processo retornar à unidade de origem da RFB apenas para que, considerando os elementos de prova até momentos carreados aos autos, recomponha-se a base de cálculo da COFINS no PA indicado, com a obrigatória subtração das receitas provenientes da transferência onerosa de créditos do ICMS, apurando-se ao final o valor do crédito a que tem direito o recorrente.

Ante ao exposto, voto por rejeitar a preliminar de nulidade do acórdão da DRJ/CGE e, no mérito, por dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, não sendo provida a parte deste que trata da correção dos créditos do PIS-COFINS sujeitos a ressarcimento.

(documento assinado digitalmente)

Lara Moura Franco Eduardo