



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

**Processo n°** 11065.002074/2005-65  
**Recurso n°** 416.509 Voluntário  
**Acórdão n°** **3202-000.500 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**  
**Sessão de** 22 de maio de 2012  
**Matéria** PIS - BASE DE CÁLCULO  
**Recorrente** MOVEIS KAPPESBERG LTDA.  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PROGRAMA DE INTEGRAÇÃO SOCIAL – PIS**

Período de Apuração: 01/12/2002 a 30/09/2004

BASE DE CÁLCULO DO PIS. APLICAÇÃO DO ARTIGO 62-A DO REGIMENTO INTERNO DO CARF.

Nos termos do art. 62-A do Regimento Interno do CARF, as decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973, Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

No presente caso, o Supremo Tribunal Federal, em julgamento realizado na sistemática do art. 543-B do Código de Processo Civil, entendeu que o alargamento da base de cálculo do PIS, pelo art. 3º da Lei nº 9.718/98, é inconstitucional por alterar o conceito de faturamento devidamente consagrado no direito privado.

BASE DE CÁLCULO. PIS. CONCEITO DE RECEITA BRUTA. CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. RECUPERAÇÃO DE CUSTO DE EXPORTAÇÃO.

O conceito de crédito presumido de IPI relaciona-se, em casos de operações de exportação, com recuperação dos custos incorridos pelo contribuinte exportador. Dessa forma, não pode ser qualificado como receita na medida em que tais ingressos financeiros têm como causa recuperação de despesa anteriormente suportada pelo contribuinte, neutralizando-se a anterior diminuição patrimonial.

CESSÃO DE ICMS. INCIDÊNCIA DE PIS E COFINS.

A cessão de créditos de ICMS não se constitui em base de cálculo da contribuição, por se tratar esta operação de mera mutação patrimonial, não representativa de receita.

Recurso voluntário provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, dar provimento ao recurso voluntário. Vencidos os Conselheiros Irene Souza da Trindade Torres e Charles Mayer de Castro Souza, que davam provimento parcial.

Irene Souza da Trindade Torres - Presidente

Gilberto de Castro Moreira Junior - Relator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Irene Souza da Trindade Torres, Rodrigo Cardozo Miranda, Gilberto de Castro Moreira Junior, Luís Eduardo Garrossino Barbieri, Charles Mayer Castro Souza e Wilson Sampaio Sahade Filho.

## Relatório

Para melhor elucidação dos fatos ora analisados, transcrevo o relatório da decisão proferida pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Porto Alegre (“DRJ/POA”), como constante às fls. 120/123 que negou provimento à Impugnação da Recorrente, havendo por bem manter o lançamento consubstanciado no Auto de Infração e Imposição de Multa ora guerreado:

### **Relatório**

*Contra a empresa qualificada em epígrafe foi lavrado auto de infração de fls. 72 a 87 em virtude da apuração de falta de recolhimento do PIS, abrangendo o período de dezembro de 2002 a setembro de 2004, exigindo-se-lhe o crédito tributário no valor total de R\$ 34.851,80.*

*O enquadramento legal encontra-se a fls. 83, 84 e 86 Cientificada, a interessada apresentou, tempestivamente, a impugnação de fls. 91 a 116, na qual alegou, em síntese:*

1 – Que as operações de transferência de créditos de ICMS para terceiros não se enquadram no conceito de receita ou faturamento e sequer a cessão destes créditos se realizaria a título oneroso. Explica que não ocorreria uma venda ICMS mas sim uma troca de ativos entre as empresas, sendo uma credora e outra devedora de ICMS junto ao estado do Rio Grande do Sul;

2 – Que careceria de fundamentação legal o procedimento da autuação em tributar as receitas oriundas dos ressarcimentos de crédito presumido de IPI, que seriam redutores de custos advindos do PIS/COFINS cobrados nas etapas anteriores pelos seus fornecedores. Acrescenta que, desta forma, estaria correto o lançamento contábil destes créditos, feito pela empresa como "Débito Ativo a Recuperar e Crédito Custos de produtos vendidos";

3 – Que o Auto de Infração teria sido elaborado na forma indevida, pois o valor total das irregularidades apuradas pela fiscalização teria sido descontado dos saldos credores apurados pela empresa nos processos de ressarcimento e compensação de nºs 13055.000040/2004-08, 13055.000039/2004-75, 13055.000038/2004-21, 13055.000037/2004-86, 13055.000036/2004-31, 13055.000058/2004-00, 13055.000138/2004-57, 13055.000003/2005-72, formalizando-se a cobrança apenas do saldo restante. Afirma que o valor do presente Auto estaria irremediavelmente comprometido, pois a empresa já teria se utilizado daqueles valores objeto dos processos acima referidos, que foram abatidos do total das irregularidades apuradas. Questiona, também, tais descontos sobre valores dos referidos processos, sem o julgamento final deste auto de infração, o que sujeitaria o Contribuinte a penalidades junto à SRF.

4 – Questiona a legalidade e a constitucionalidade do alargamento do conceito de Faturamento, base de cálculo das exações do PIS/PASEP e da COFINS, promovido pelas Leis 9.718/98, 10.637/2002 e 10.833/2003. Conclui que também por este argumento, seria indevida a tributação de PIS sob se as transferências de ICMS e sobre os ressarcimentos de IPI incidente nos insumos exportado;

5 – Com relação aos juros de mora calculados pela taxa Selic, alegou que a Lei 9.065/95, que instituiu esta taxa para utilização no cálculo de juros de mora seria inconstitucional e não teria validade, acrescenta que a capitalização mensal de juros, com a qual trabalha a Selic, seria expressamente vedada pelo antigo Decreto 22.626/33 e pelo disposto na Sum 121 do STF.

6 – Que os dispositivos legais citados no Auto de Infração não seriam específicos e adequados para amparar a pretensão fiscal de que os ressarcimentos de crédito presumido de IPI devam ser considerados

*como receitas, bem como sobre a incidência de PIS nas transferências de créditos de ICMS. Volta a comentar que o valor do presente Auto estaria irremediavelmente comprometido, pelas mesmas razões apontadas no item 3 anterior.*

*Ao final, requer a baixa e o arquivamento total do auto de infração atacado, que a SRF não efetive quaisquer retificações dos processos de ressarcimento e compensação elencados, até a decisão final administrativa deste auto de infração e o recálculo dos demais valores de PIS remanescentes, após a decisão final, devido aos questionamentos da sua impugnação referentes à incidência do PIS sobre as receitas oriundas das transferências de créditos de ICMS e dos ressarcimentos de crédito presumido de IPI.*

A decisão de fls. 130/133, proferida pela DRJ/POA, foi assim ementada:

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**

*Período de apuração: 01/12/2002 a 30/09/2004*

*BASE DE CÁLCULO. CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. O crédito presumido de IPI, previsto na Lei nº 9.363/96, integra a base de cálculo da contribuição, a partir de 02/1999.*

*CESSÃO DE ICMS. INCIDÊNCIA DE PIS/PASEP E COFINS. A cessão de direitos de ICMS compõe a receita do Contribuinte, sendo base de cálculo para o PIS/PASEP e a COFINS até a vigência dos arts. 7º, 8º e 9º da Medida Provisória 451, de 15 de dezembro de 2008.*

**INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE. VIOLAÇÃO A PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS.**

*A autoridade julgadora de instância administrativa não é competente para apreciar a legalidade ou constitucionalidade das normas tributárias regularmente editadas.*

*Lançamento Procedente*

Inconformada com a decisão da DRJ/Campinas, a qual decidiu por manter o crédito tributário lançado pela autoridade fiscal, a Recorrente apresentou o presente Recurso Voluntário de fls. 134/152, objetivando reformar a decisão em tela, alegando, em breve síntese, o que segue:

**a.** Preliminarmente, a existência de vício formal irreparável, pela ausência de fundamentação legal para o procedimento da autuação, já que no relatório fiscal e no auto de infração não constaria base legal, a qual sequer existiria de fato, capaz de amparar o entendimento da fiscalização de que os créditos presumidos de IPI devam ser considerados como receitas operacionais, pois

na verdade tais créditos jamais deveriam estar incluídos na receita bruta da empresa por se tratarem de uma recuperação de custos da exportação;

**b.** O crédito presumido de IPI foi instituído com a finalidade de eliminar o chamado "Custo Brasil" e representa um ressarcimento do PIS e da Cofins cobrados pelos fornecedores nas etapas anteriores à sua produção, assim, não havendo sentido em tributar novamente estes custos de produção devolvidos, o que inclusive contrariaria os objetivos do incentivo fiscal;

**c.** A inconstitucionalidade do alargamento da base de cálculo do PIS, conforme já decidido pelo Supremo Tribunal Federal e corroborado, no caso da Recorrente, pela decisão judicial proferida no processo 2005.71.08.007937-6, transitada em julgado.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Gilberto de Castro Moreira Junior, Relator

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os pressupostos de admissibilidade. Desta forma, dele tomo conhecimento e passo a analisar as questões de mérito.

Por primeiro, no que respeita ao enquadramento legal, não há reparos a fazer, conforme se depreende da correta tipificação legal estatuída às fls. 11. Não procede, nesta parte, a argumentação da Recorrente.

## ALARGAMENTO DA BASE DO PIS

No tocante ao alargamento da base de cálculo do PIS, é de se destacar, inicialmente, que o Excelso Supremo Tribunal Federal já se posicionou quanto à matéria na sistemática do artigo 543-B do Código de Processo Civil, ou seja, através de análise sob a sistemática de repercussão geral.

O precedente proferido tem a seguinte ementa:

*EMENTA: RECURSO. Extraordinário. Tributo. Contribuição social. PIS. COFINS. Alargamento da base de cálculo. Art. 3º, § 1º, da Lei nº 9.718/98. Inconstitucionalidade. Precedentes do Plenário (RE nº 346.084/PR, Rel. orig. Min. ILMAR GALVÃO, DJ de 1º.9.2006; REs nos 357.950/RS, 358.273/RS e 390.840/MG, Rel. Min. MARCO AURÉLIO, DJ de 15.8.2006) Repercussão Geral do tema. Reconhecimento pelo Plenário. Recurso*

*improvido. É inconstitucional a ampliação da base de cálculo do PIS e da COFINS prevista no art. 3º, § 1º, da Lei nº 9.718/98.*

*(RE 585235/MG, Relator: Min. Cezar Peluso, julgado em 10/09/2008)*

Com isso, restou consolidado no âmbito do Excelso Pretório o entendimento de que é inconstitucional a ampliação da base de cálculo do PIS e da COFINS prevista no artigo 3º, § 1º, da Lei nº 9.718/98.

O Regimento Interno do CARF, por sua vez, na redação dada recentemente pela Portaria MF nº 586, de 21/12/2010, tem os seguintes comandos nos seus artigos 62 e 62-A:

*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.*

*Parágrafo único. O disposto no caput não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo:*

*I - que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão plenária definitiva do Supremo Tribunal Federal; ou*

*II - que fundamente crédito tributário objeto de:*

*a) dispensa legal de constituição ou de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, na forma dos arts. 18 e 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002;*

*b) súmula da Advocacia-Geral da União, na forma do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 1993; ou*

*c) parecer do Advogado-Geral da União aprovado pelo Presidente da República, na forma do art. 40 da Lei Complementar nº 73, de 1993.*

*Art. 62-A. As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos artigos 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973, Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.*

*§ 1º Ficarão sobrestados os julgamentos dos recursos sempre que o STF também sobrestar o julgamento dos recursos extraordinários da mesma matéria, até que seja proferida decisão nos termos do art. 543-B.}*

*§ 2º O sobrestamento de que trata o § 1º será feito de ofício pelo relator ou por provocação das partes.*

Verifica-se, assim, que a referida decisão do Excelso Supremo Tribunal Federal deve ser reproduzida pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

No caso em questão, verifica-se que a autuação da Recorrente se deu com base no conceito de faturamento dado pelo artigo 3º da Lei nº 9.718/98, declarado inconstitucional pelo Pretório Excelso, na medida em que altera o conceito de faturamento, devidamente consagrado no direito privado brasileiro.

Conclui-se, portanto, que, para efeitos do cálculo do PIS, deve-se considerar não o conceito de faturamento, dado pelo artigo 3º da Lei nº 9.718/98, mas sim o conceito de receita bruta, o que exclui o crédito presumido de IPI, senão vejamos.

### **BASE DE CÁLCULO DO PIS. CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI.**

A questão ora analisada, ademais, remonta à delimitação da base de cálculo do PIS, devendo-se verificar sobre quais receitas tal exação deve incidir.

Primeiramente, deve-se destacar que até 28 de maio de 2009, quando foi publicada a Lei nº 11.941/09, que em seu artigo 79, inciso XII, revogou o parágrafo 1º do artigo 3º da Lei nº 9.718/98, a base de cálculo da PIS era a mesma tanto para os regimes cumulativos e não-cumulativos.

Para ambos os regimes do PIS incidia sobre o faturamento mensal dos contribuintes, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação contábil. Isto significa que, na sistemática antiga, objeto da presente discussão, as totalidades das receitas compunham a base de cálculo do PIS, incluindo-se também receitas de atividades não compreendidas no objeto social do Contribuinte, tais como receitas financeiras.

Tal fato se deve na medida em que, em 1998, a Emenda Constitucional nº 20 (“EC 20/98) modificou a norma de competência instituidora do PIS, autorizando a sua incidência sobre “receita ou faturamento”, ampliando a base de cálculo da referida contribuição para o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação contábil, conforme anteriormente mencionado.

Verifica-se que esta foi a sistemática adotada pela legislação infraconstitucional instituidora do PIS, conforme se depreende da análise dos artigos 2º e 3º da Lei nº 9.718/98, senão vejamos:

*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 irrelevante o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas.(...)*

Todavia, conforme já mencionado, o Excelso Supremo Tribunal Federal, no julgamento do RE 585.235, decidiu pela inconstitucionalidade do alargamento da base do PIS, na medida em que o artigo 3º da Lei nº 9.718/98 altera o conceito de faturamento devidamente consagrado no direito privado brasileiro.

Portanto, que, para efeitos do cálculo do PIS, deve-se considerar não o conceito de faturamento, dado pelo artigo 3º da Lei nº 9.718/98, mas sim o conceito de receita bruta, qual seja, a totalidade das receitas auferidas pelo contribuinte, independentemente do tipo de atividade exercida ou a classificação contábil adotada pela pessoa jurídica para estas receitas. Dessa forma, para que haja a incidência do PIS, deve-se verificar quais são os ingressos de caixa que se enquadram neste conceito de receita.

No caso ora analisado, a matéria de fundo diz respeito a verificação se os créditos presumidos de IPI se enquadram ou não no conceito de receita bruta e, conseqüentemente, ensejam a incidência do PIS.

Conforme afirmado pela Recorrente em seu Recurso Voluntário, os créditos presumidos de IPI são, em realidade, incentivos fiscais concedidos pela lei para compensação ou ressarcimento de despesas com IPI, incorridas pelos Contribuintes, quando da industrialização de produtos destinados à exportação.

Desta forma, é incorreto o enquadramento dos créditos resumidos de IPI como receita bruta, devendo ser encarados como recuperação de despesas anteriormente incorridas pelo Contribuinte.

Em uma recuperação de despesa, não há que se falar na existência de receita. O Professor Marco Aurélio Greco, no artigo "*Cofins na Lei nº 9.718/98 - Variações cambiais e regime de alíquota acrescida*" (Revista Dialética de Direito Tributário nº 50, p. 131) cuja passagem ora se transcreve, deixa muito claro que redução de despesa não é receita:

*"Ao atribuir competência para alcançar receitas, a CF/88 automaticamente, exclui do campo da tributação as 'despesas' (=feição negativa) (em sentido lato, abrangendo custos, dívidas etc.) realizadas pela pessoa jurídica. Assim,*



*o universo das receitas se opõe ao universo das despesas e este último não foi qualificado pela norma constitucional.*

(...)

*Em suma, os conceitos de receita e faturamento têm em comum abrangerem figuras positivas e não vicissitudes das despesas. Eventos que reduzam despesas, embora repercutam patrimonialmente, não configuram receitas e, portanto, não integram a respectiva base de cálculo da contribuição ao PIS e Cofins."(30)*

No mesmo sentido é o entendimento de José Antonio Minatel:

*"5.4. RECUPERAÇÃO DE CUSTO/DESPESA NÃO É RECEITA. Não se qualifica como receita o ingresso financeiro que tem como causa o ressarcimento, ou recuperação de despesa e de custo, anteriormente suportado pela pessoa jurídica, enquanto se revele suficiente para neutralizar a anterior diminuição patrimonial. Equipara-se aos efeitos da indenização e, portanto, com essa natureza o valor recebido não ostenta qualidade para ser rotulado de receita, pela ausência do conteúdo material que a possa identificar. Assim, o valor recebido com a função de reembolsar despesa ou custo anteriormente suportado não pode ser qualificado como receita, ainda que com essa designação seja o evento indevidamente relatado pela escrituração contábil da pessoa jurídica, com a função de neutralizar a apuração do resultado, compensando o dispêndio que continua figurando equivocadamente no grupo da despesa. Mais uma vez, diga-se que não é o registro contábil que dá natureza aos fatos e, dessa forma, não pode ser qualificado como receita o ingresso que não revela qualquer contraprestação por exercício de atividade, nem mesmo remuneração em negócio jurídico que possa indicar cessão temporária e onerosa de direitos, além de faltar o ânimo para obtenção de disponibilidade de nova riqueza."*

(Conceito de Receita e Regimes de Apuração da COFINS. Porto Alegre: TRF - 4ª Região, 2006 - Currículo Permanente. Caderno de Direito Tributário: módulo 1, p. 19)

No Dicionário de Termos Contábeis (São Paulo: Ed. Atlas, 1999), de autoria dos Professores Sérgio de Iudicibus, José Carlos Marion e Elias Pereira, "RECEITA" tem a seguinte definição: "(1) representa a entrada de ativos, sob forma de dinheiro ou direitos a receber, correspondentes, normalmente, à venda de mercadorias, de produtos ou à prestação de serviços... (2) receita de uma empresa durante um período de tempo representa uma mensuração do valor de troca dos produtos (bens e serviços) de uma empresa durante aquele período. (3)... (4) expressão monetária conferida pelo mercado à produção de bens e serviços da entidade, em sentido amplo, em determinado período..."

Em ambas os conceitos, a definição de receita está intrinsecamente relacionada à venda de bens e serviços que, via de regra, constitui-se no objeto da maioria das empresas Contribuintes.

Vê-se, dessa forma, que nem tudo o que contabilmente é considerado receita pode sê-lo para fins de tributação do PIS. Isso porque ao conceber o conceito de receita para fins tributários, o legislador denotou uma necessidade de revelação de riqueza, o que não ocorre no caso em tela, na medida em que não se pode classificar um valor lançado a título de recuperação de despesa uma "Receita".

Neste sentido, cumpre destacar os seguintes julgados do Colendo Superior Tribunal de Justiça que, analisando caso análogo, assim decidiu:

*TRIBUTÁRIO – CRÉDITO PRESUMIDO DO IPI – LEIS 9.363/96 E 10.276/2001 – NATUREZA JURÍDICA – NÃO INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO DO PIS E COFINS.*

*1. O STJ e o STF já definiram que:*

- a) a base de cálculo do PIS e da COFINS é o faturamento, que equivale à receita bruta, resultado da venda de bens e serviços pela empresa;*
- b) a Lei 9.718/98, ao ampliar a base de cálculo do PIS e da COFINS e criar novo conceito para o termo "faturamento", para fins de incidência da COFINS, com o objetivo de abranger todas as receitas auferidas pela pessoa jurídica, invadiu a esfera da definição do direito privado;*
- c) a noção de faturamento inscrita no art. 195, I, da CF/1988 (na redação anterior à EC 20/98) não autoriza a incidência tributária sobre a totalidade das receitas auferidas pelos Contribuintes, não sendo possível a convalidação posterior de tal imposição, ainda que por força da promulgação da EC 20/98;*
- d) é inconstitucional o § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718/98 (base de cálculo do PIS e da COFINS), o que impede a incidência do tributo sobre as receitas até então não compreendidas no conceito de faturamento da LC nº 70/91;*
- e) desnecessária, no caso específico, lei complementar para a majoração da alíquota da COFINS, cuja instituição se dera com base no art. 195, I, da Carta Magna.*

*2. O legislador, com o crédito presumido do IPI, buscou incentivar as exportações, ressarcindo as contribuições de PIS e de COFINS embutidas no preço das matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem adquiridos pelo fabricante para a industrialização de produtos exportados. O produtor-exportador apropria-se de créditos do IPI que serão*

*descontados, na conta gráfica da empresa, dos valores devidos a título de IPI.*

*3. O crédito presumido do IPI tem natureza jurídica de benefício fiscal, não se constituindo receita, seja do ponto de vista econômico-financeiro, seja do ponto de vista contábil, devendo ser contabilizado como "Recuperação de Custos". Portanto, não pode integrar a de cálculo do PIS e da COFINS.*

*3. Ainda que se considerasse receita, incabível a inclusão do crédito presumido do IPI na base de cálculo do PIS e da COFINS porque as receitas decorrentes de exportações são isentas dessas contribuições.*

*4. Recurso especial não provido.*

(REsp 807.130/SC, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 17/06/2008, DJe 21/10/2008)

*TRIBUTÁRIO – CRÉDITO PRESUMIDO DO IPI DECORRENTE DE EXPORTAÇÕES – LEIS 9.363/96 E 10.276/2001 – NÃO INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS.*

*1. Incabível a inclusão do crédito presumido do IPI na base de cálculo do PIS e*

*da COFINS porque as receitas decorrentes de exportações são isentas dessas contribuições.*

*Precedentes.*

*2. Recurso especial não provido.*

(REsp 1.096.429/RS, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 18/06/2009)

Este mesmo entendimento também foi adotado pelo Conselho de Contribuintes, conforme pode ser verificado nos acórdãos abaixo transcritos:

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP*

*Data do fato gerador: 31/10/2003, 31/12/2003, 31/01/2004, 31/08/2004, 31/07/2005, 31/10/2005, 31/12/2005*

*(...)*

*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 Presumido do IPI pela Lei nº 9.363/96, cuja natureza é de crédito escritural incentivado do IPI.*

*(...)*

*Recurso Provido em Parte*

(CARF, 3ª Seção de Julgamento, 4ª Câmara, 1ª Turma, Processo nº 12963.000015/2007-53, Recurso nº 241.775, Relator Conselheiro Emanuel Carlos Dantas de Assis, julgado em 01/10/2009)

Destaque-se que o conselheiro relator Emanuel Carlos Dantas de Assis diz expressamente em seu voto que o crédito presumido de IPI deve ser excluído da base de cálculo do PIS e da COFINS, mesmo após a Lei nº 9.719/98.

Portanto, a única conclusão possível é pela impossibilidade de se caracterizar crédito presumido de IPI como receita, impossibilitando a procedência do lançamento ora analisado. Inclusive após a entrada em vigor da Lei 10.637/02, em dezembro de 2002.

### **BASE DE CÁLCULO DO PIS. CESSÃO DE CRÉDITOS DE ICMS.**

No que tange a cessão de créditos de ICMS, entendo também caber razão ao Recorrente.

Deve-se levar em consideração o fato de que, nos termos da sistemática tributária em questão, o ICMS é, por, expressa determinação constitucional, imposto não cumulativo, devendo se compensar em cada operação com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado. Assim, na condição de imposto não cumulativo, o ICMS, eventualmente pode gerar saldos credores continuados na escrita fiscal do Contribuinte.

Diversas são as hipóteses que podem ocasionar essa situação, tais como, saídas desoneradas do imposto com autorização para se manter os créditos, alíquota aplicável na saída menor do que a de aquisição, entre outras. O fato é que o crédito acumulado de ICMS gerado por um Contribuinte não pode ser enquadrado no conceito de receita supra mencionado e nem, tampouco pode ser equiparado a tal eis que tem natureza meramente contábil.

De acordo com o Manual de Contabilidade da FIPECAFI, "o ICMS é um imposto incidente sobre o valor agregado em cada etapa do processo de industrialização e comercialização da mercadoria, até chegar ao consumidor final. O valor do imposto a ser pago pelas empresas é representado pela diferença entre o imposto incidente nas vendas e o imposto pago na aquisição das mercadorias que integram o processo produtivo, ou para serem revendidas. Por definição legal, o ICMS integra o preço de venda a ser cobrado do comprador".

Ao final, está concluído que mesmo que não haja recolhimento do ICMS, em razão da apuração de saldo credor, "em nada isso altera o resultado, já que, conforme foi visto, o ICMS não é receita nem despesa".

Quando a Contribuinte não encontra meios para realizar seu saldo de créditos, desde que atendidas às condições constantes do Regulamento do ICMS do respectivo

Estado Membro, o legislador previu, dentre outras, a possibilidade de transferência de créditos acumulados de ICMS para outra pessoa jurídica, que pode ser estabelecimento fornecedor, nas operações de compras de matéria-prima, material secundário ou de embalagem máquinas, aparelhos e equipamentos industriais, isso quando o saldo de crédito supera os seus débitos.

Assim, é muito comum que na existência de saldo de créditos acumulados de ICMS, os contribuintes realizem operações de cessão de créditos, mormente com seus fornecedores.

Analisando-se estas operações contabilmente, verifica-se que não há transito em contas de resultado, não representando ingresso de receita para a contribuinte. Ao contrário, trata-se de pagamento de insumos via cessão de crédito. Não há circulação de dinheiro, tão-somente a transferência de um direito que, no caso do ICMS será feita por meio da emissão de Nota Fiscal. A operação é escritural, sendo a transferência regida pela legislação de cada Estado-Membro.

A cessão de créditos não pode ser comparada a uma venda de mercadorias, isto porque se trata de operação fiscal no qual a contribuinte possuidora dos créditos cede o direito de utilização a uma outra empresa, operação essa sem cunho comercial.

Neste sentido, pode-se citar o recente julgado da E. Câmara Superior de Recursos Fiscais (“CSRF”) que, ao analisar o tema, proferiu a seguinte decisão:

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA  
SEGURIDADE*

*SOCIAL - COFINS*

*Período de apuração: 01/01/2001 a 16/02/2005*

*CESSÃO DE CRÉDITOS DE ICMS. NÃO INCIDÊNCIA.*

*A cessão de créditos de ICMS não se constitui em base de cálculo da contribuição, por se tratar esta operação de mera mutação patrimonial, não representativa de receita.*

*Recurso Especial do Procurador Negado.*

*(CSRF, Acórdão nº 02-03.783, 2ª Turma, Processo nº 13005.000684/2005-64 Recurso nº 202-137.936, Sessão de 11 de fevereiro de 2009, Recorrente: FAZENDA NACIONAL, Interessado: CALÇADOS MAJOLO LTDA.)*

No mesmo sentido é o acórdão 3403-00.708 da 3ª Turma Ordinária da 4ª Câmara desta 3ª Seção, em que foi relator o conselheiro Winderley Morais Pereira, cabendo destaque o seguinte excerto de seu voto:

*“A operação de transferência dos créditos ocorre normalmente com um repasse em valores ou mercadorias das empresas receptoras dos créditos*

*as empresas cedentes. Entendo serem os valores recebidos em razão das transferências destes créditos de ICMS, operações de alteração patrimonial, visto que, os créditos não utilizados se constituem em direitos da empresa. Ao ceder os créditos, o valor recebido substitui no patrimônio, o valor ocupado anteriormente pelos créditos a serem recuperados que foram objeto da transferência.*

*Portanto, temos uma simples permuta de contas do ativo, não gerando receitas. Conseqüentemente, os valores recebidos nas operações de transferência não sofrem a incidência do PIS e da COFINS por sua natureza jurídica não se revestir de receita.*

*A matéria já foi enfrentada pela Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes no Acórdão nº 202-18.714, na sessão do dia 12 de fevereiro de 2008, com relatoria do e. Conselheiro Antonio Zomer, quando foi decidido pela não incidência das contribuições sobre as receitas obtidas com a transferência de créditos de ICMS a terceiros.”*

Portanto, a contribuinte simplesmente deixou de utilizar as reservas de seu caixa para efetuar o pagamento, sem que isso passe a ser fato gerador das contribuições sociais.

Além disso, aplicável também ao tema é a decisão do Excelso Supremo Tribunal Federal em sede de repercussão geral (RE 585.235), que decidiu pela inconstitucionalidade do alargamento da base do PIS, na medida em que o artigo 3º da Lei nº 9.718/98 altera o conceito de faturamento devidamente consagrado no direito privado brasileiro.

Ante o exposto, DOU PROVIMENTO ao Recurso Voluntário interposto pela Recorrente, reformando-se a decisão da DRJ/POA, para excluir o crédito presumido de IPI, bem como as operações de cessão de crédito de ICMS para fins de incidência do PIS.

Gilberto de Castro Moreira Junior