



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

Processo nº 11065.000464/2008-43
Recurso nº 269.868 Voluntário
Acórdão nº **3401-01.097 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 9 de dezembro de 2010
Matéria COFINS - NAO CUMULATIVIDADE - RESSARCIMENTO DE SALDO CREDOR
Recorrente INDÚSTRIA DE PELES MINUANO LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/07/2007 a 30/09/2007

BASE DE CÁLCULO. CESSÃO DE CRÉDITOS DO ICMS. 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.

NÃO-CUMULATIVIDADE. COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES. TRANSPORTE DOS INSUMOS E DA MÃO-DE-OBRA DO PARQUE INDUSTRIAL. DIREITO AO CRÉDITO.

No regime da não-cumulatividade do PIS e Cofins as indústrias têm direito a créditos sobre os dispêndios com combustíveis e lubrificantes dos veículos utilizados no transporte dos insumos e da mão-de-obra do parque industrial.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS A DESCONTAR. SERVIÇOS DE TERCEIROS PARA A REMOÇÃO DE LIXO INDUSTRIAL. INSUMOS.

Os créditos decorrem das aquisições efetuadas no mês de serviços, utilizados como insumos, na produção ou na fabricação de bens ou produtos destinados à venda ou na prestação de serviços, entendendo-se como insumos, para esse fim, “os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto”. De se enquadrar nessa descrição os gastos com serviços contratados junto a terceiros, pessoas jurídicas, para a remoção de lixo industrial.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, por maioria de votos em dar provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Odassi Guerzoni Filho (Relator) e Gilson Macedo Rosenberg Filho quanto à inclusão na base de cálculo dos valores relativos à “Cessão Onerosa de Créditos de ICMS” e o Conselheiro Odassi Guerzoni Filho quanto ao aproveitamento do crédito relacionado aos custos com combustíveis e lubrificantes. Designado o Conselheiro Emanuel Carlos Dantas de Assis para redigir o voto vencedor.

(assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenberg Filho - Presidente

(assinado digitalmente)

Odassi Guerzoni Filho – Relator

(assinado digitalmente)

Emanuel Carlos Dantas de Assis – Redator designado

Participaram do julgamento os Conselheiros Gilson Macedo Rosenberg Filho, Emanuel Carlos Dantas de Assis, Rodrigo Pereira de Mello, Odassi Guerzoni Filho, Fernando Marques Cleto Duarte e Dalton César Cordeiro de Miranda.

Relatório

Trata-se de PER/Dcomp entregue em 28/12/2007 na qual foi indicado crédito da Cofins não-cumulativa a ser ressarcida com fundamento no § 2º do art. 6º da Lei nº Lei nº 10.833, de 29/12/2003 relacionado ao 3º trimestre de 2007, no valor de R\$ 776.111,48, cujo reconhecimento pela autoridade fiscal foi apenas parcial, da ordem de R\$ 680.463,74.

Segundo o Despacho Decisório, a glosa de parte do pedido foi motivada: a) pela não inclusão na base de cálculo da contribuição devida no período dos valores correspondentes à *cessão de crédito do ICMS a terceiros*; e pelo aproveitamento de créditos originados: b.1) da aquisição de *combustíveis utilizados na frota própria de veículos*; b.2) do pagamento de serviços a terceiros, pessoas jurídicas, pela prestação de serviços de *remoção de resíduos industriais*; b.3) da aquisição de *mercadorias com o fim de exportação*; e b.4) de *bonificações, doações, amostras e indenizações recebidas*.

Na Manifestação de Inconformidade a interessada, que tem como atividade o curtimento, a industrialização, a comercialização e a exportação de peles e tapetes, de móveis (sofás), de capas de couro bovino e materiais para sofá, argumentou, em resumo, e, em relação ao item “a”, que, primeiro, o valor da cessão de créditos do ICMS é bastante inferior ao apurado pelo Fisco, consoante os comprovantes que diz ter anexado, e, segundo, que tal operação não gera receitas, haja vista a forma de sua contabilização (como um direito, no ativo) e de sua utilização (pagamento de fornecedores). Assim, segundo ela, conhecimentos elementares de contabilidade ensejariam a percepção de que não se trata de receita. Ainda sobre esse tópico citou várias decisões da então denominada Primeira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes e decisão do TRF da 4ª Região na linha de seu entendimento.

Quanto ao item “b.1”, argumentou que o combustível glosado é utilizado na sua frota de veículos (doze caminhões e duas kombis), os quais têm vínculo direto com a sua

atividade operacional, haja vista que os mesmos são utilizados nas operações de transporte de matérias-primas, produtos intermediários, material de embalagem entre os diversos estabelecimentos da empresa, bem como no transporte de funcionários da produção. Ainda sobre esse tópico ressaltou que a acima citada Primeira Câmara julgara vinte e dois recursos de seu interesse sobre o mesmo assunto, nos quais obteve o provimento. Cita o Acórdão nº 201-81120.

Quanto ao item “b.2”, explicou que os resíduos cujo serviço de remoção fora glosado pelo Fisco consistem em resíduos industriais formados por restos de couro, lodo que se forma no fundo dos tanques onde o mesmo é tratado, gordura e demais impurezas que saem das pelotas do produto durante o processo de seu tratamento e outros itens de menor grandeza, e que, de tão grande seu volume, são necessárias duas a três viagens diárias de um ou de dois caminhões basculantes. Assim, entende que tais dispêndios fazem parte do custo de industrialização de seus produtos, daí ser possível o aproveitamento dos créditos correspondentes. Citou o Acórdão listado no item anterior em seu favor.

Por fim, invocando o disposto no § 4º, do art. 39, da Lei nº 9.250, de 26/12/1995, pediu pelo reconhecimento dos juros calculados com base na taxa Selic, desde a data de encerramento do trimestre, ou, alternativamente, desde a data da formalização do pedido. Citou decisão da CSRF, Acórdão nº 02-02027, de 17/10/2005, que lhe socorreria.

A 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Porto Alegre/RS não acolheu a nenhum dos argumentos da interessada em decisão assim ementada:

“TRANSFERÊNCIAS DE ICMS - Há incidência de Pis e Cofins na cessão de créditos de ICMS, dada a existência de uma alienação de direitos classificados no ativo circulante.

CRÉDITOS - IMPOSSIBILIDADE - Inexiste previsão legal para o cálculo de créditos de PIS e ou Cofins sobre valores pagos a título de combustíveis utilizados pelos veículos da empresa, tampouco sobre o montante despendido a título de remoção de resíduos industriais, uma vez que ambos não se caracterizam como insumos utilizados na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.

TAXA SELIC - VEDAÇÃO LEGAL - De acordo com o disposto nos arts. 13 e 15 da Lei nº 10.833/2003, não incide correção monetária e juros sobre os créditos de PIS e de Cofins objeto de ressarcimento.

MATÉRIA NÃO-IMPUGNADA - A matéria que não for expressamente contestada torna-se definitiva na esfera administrativa.

Solicitação Indeferida”

No Recurso Voluntário a Recorrente praticamente repetiu os termos de sua impugnação, refutando a utilização por parte da instância recorrida dos termos de uma Solução de Consulta Interna – SCI Cosit nº 48, de 30/12/2004 – acerca da matéria relacionada à cessão de créditos de ICMS, sob o argumento de que a mesma sequer foi levada ao conhecimento dos contribuintes e de que somente a lei pode determinar o que integra ou não o fato gerador. Não mais teceu qualquer consideração acerca da alegada diferença no montante dos créditos de ICMS cedidos a terceiros, bem como quanto à Selic então reclamada para seus créditos.

No essencial, é o Relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Odassi Guerzoni Filho, Relator

A tempestividade se faz presente pois, cientificada da decisão da DRJ em 02/03/2009, a interessada apresentou o Recurso Voluntário em 24/03/2009. Preenchendo os demais requisitos de admissibilidade, deve ser conhecido.

Cessão de créditos do ICMS

De se esclarecer, inicialmente, que essa "cessão" de crédito de ICMS se deu a título oneroso, ou seja, a cedente utilizou o "crédito" de que dispunha junto à Secretaria de Fazenda Estadual para o pagamento de seus débitos junto a fornecedores. Assim, o cessionário passou a ser o novo titular do direito frente ao Estado, o cedido.

E esse "crédito de ICMS", por sua vez, surge para o cedente por conta de as circunstâncias de seu negócio não lhe permitirem seja aproveitado total ou parcialmente para fins de dedução do imposto a ser pago no mês, o que se dá, por exemplo, com as empresas exportadoras, as quais, via de regra tendem a auferir saldo credor nas operações envolvendo o ICMS; saldo credor este que algumas legislações estaduais permitem sejam transferidos a terceiros.

Contabilmente, esse saldo credor é registrado em conta de ativo circulante ("ICMS a Recuperar") o que, *mutatis mutandis*, pode ser comparada a uma conta, digamos, de "Mercadorias em Estoque", "Duplicatas a Receber" etc.

Por outro lado, dúvida não há que quando se cede um direito a outrem mediante paga, está se fazendo, na verdade, uma alienação, uma venda, operação essa que, contabilmente falando, deve transitar, obrigatoriamente, por uma conta de **receita**.

E isso, mesmo que, em vez de se receber a paga em dinheiro, se usa o valor da cessão para quitar, digamos, uma dívida junto a fornecedor e/ou credor da empresa cedente, ainda que esse fornecedor e/ou credor seja o próprio cessionário. Sim, pois, na verdade, ocorreu uma operação de venda na qual, em vez de o vendedor receber o dinheiro e empregá-lo na quitação de uma dívida junto ao seu fornecedor e/ou credor, optou-se por suprimir essa etapa da operação e considerar-se quitada a dívida por meio de mera escrituração contábil entre os envolvidos, de modo que não se verifica o fluxo (físico) de dinheiro na transação.

Essa queima de etapas, todavia, não elimina a necessidade de se registrar o produto da venda em uma conta de "receita", no caso, a cessão de direito de utilização de créditos do ICMS, tenha sido ela realizada com deságio, ágio, ou mesmo pelo próprio "valor de face" dos créditos.

Diferentemente do que alega a Recorrente, não estamos diante de uma simples "mutação patrimonial", que ocorre, por exemplo, quando se realiza o valor de um direito constante do Ativo Circulante; quando o cliente paga a "Duplicata a Receber", ou, mesmo, para ficar no caso em comento, quando se aproveita o saldo credor do ICMS.

Nesses casos, de mutação ou de substituição patrimonial, como se queira, por óbvio, não há o ingresso de nenhuma receita já que o que ocorreu foi a realização de um ativo

por conta de sua maturação natural. Agora, se, em vez de se esperar essa "maturação" normal do título, se busca antecipar a sua realização mediante uma alienação, aí, sim, estaremos diante do auferimento de uma receita.

Exemplifico, continuando a linha do raciocínio anterior, com a venda para uma empresa de *factoring*, daquele direito representado pelo valor da "Duplicata a Receber", o que, via de regra, se dará com deságio, por conta da necessidade de fluxo de caixa da cedente. Ora, nessa situação estar-se-á diante de uma alienação, de uma venda, que, como tal, produz uma **receita**, independentemente do resultado (lucro ou prejuízo) que com ela se obterá.

Essa operação em nada difere da cessão de créditos de ICMS a terceiros, que, como dito alhures, nada mais é que uma alienação, uma venda, que, dê-se com lucro, prejuízo ou pelo valor de face, gera uma receita.

Com essas considerações – a de que a operação de cessão de créditos de ICMS – produz uma **receita**, analisa-se agora se essa receita integra ou não a base de cálculo do PIS/Pasep sob o regime da não-cumulatividade.

De acordo com a Lei nº 10.833, de 29/12/2003, art 1º, §§ 1º e 2º e, a base de cálculo da Contribuição para a Cofins, com a incidência não-cumulativa, é o valor do faturamento mensal, assim entendido o total das **receitas auferidas** pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

Assim, claramente subsumida aos referidos dispositivos legais o produto da venda dos créditos de ICMS, razão pela qual deve ser negado provimento ao recurso quanto a esta matéria.

Combustíveis e lubrificantes

Não obstante a inegável importância de que se revestem para os fins precípuos da empresa as atividades de transporte (de insumos e de mão-de-obra), não foi esse o critério fixado pelo legislador ordinário para identificar os valores suscetíveis de gerarem o créditos do PIS/Pasep e da Cofins no regime da não-cumulatividade. Diferentemente disso, e de forma bastante clara e não extensiva, as condições para a fruição do benefício em comento constam do art. 8º da IN SRF nº 404, de 12/03/2004, a seguir transcritas:

“Dos Créditos a Descontar

Art. 8º Do valor apurado na forma do art. 7º, a pessoa jurídica pode descontar créditos, determinados mediante a aplicação da mesma alíquota, sobre os valores:

I - das aquisições efetuadas no mês:

a) (...);

b) de bens e serviços, inclusive combustíveis e lubrificantes, utilizados como insumos:

b.1) na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda; ou

b.2) na prestação de serviços;

(...).

§ 4º Para os efeitos da alínea "b" do inciso I do caput, entende-se como insumos:

I - utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda:

a) a matéria-prima, o produto intermediário, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado;

b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto;

II - utilizados na prestação de serviços:

a) os bens aplicados ou consumidos na prestação de serviços, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado; e

b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na prestação do serviço.”(grifei)

Primeiramente, de se esclarecer que, segundo o art. 1º da referida Instrução Normativa, “A apuração da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), de acordo com o regime de incidência não-cumulativa previsto nos arts. 1º a 16 da Lei nº 10.833, de 2003, obedecerá ao disposto na presente Instrução Normativa”, e que o já citado artigo 3º da referida Lei dispõe:

“Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

I - (...)

II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da TIPI; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004).”(grifei)

Assim, da leitura dos dispositivos acima e especialmente daquele infralegal, não é dado ao intérprete, com a devida vênia, ir além do seu enunciado, de sorte que, procurando resumi-lo, o mesmo está a dizer, palavras minhas, que “Os créditos decorrem das aquisições efetuadas no mês de bens e serviços, inclusive combustíveis e lubrificantes, utilizados como insumos, na produção ou na fabricação de bens ou produtos destinados à venda ou na prestação de serviços, entendendo-se como insumos, para esse fim, a matéria-prima, o produto intermediário, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram, dentre outras alterações, o desgaste, o dano, ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado”.

A partir desse entendimento e a ele subsumindo o combustível utilizado na frota da empresa, concludo, na linha do entendimento do Fisco e da DRJ, que os mesmos, por óbvio, não fazem parte do processo produtivo da empresa e não podem ser considerados como matéria-prima, como produto intermediário, como material de embalagem e tampouco no genérico “quaisquer outros bens”, neste caso, pelo fato de suas alterações (desgaste, dano, ou a

perda de suas propriedades físicas ou químicas) não decorrerem da ação exercida diretamente sobre o produto em fabricação.

De se negar provimento, pois, ao recurso quanto a essa matéria.

Os argumentos da Recorrente mostraram-se convincentes no sentido de que as impurezas que são produzidas em grande quantidade na sua atividade industrial produzem grande impacto na sua linha de produção, necessitando de sua remoção constante para que possa levar a bom termo a elaboração de seus produtos finais.

E, tomando de empréstimo o mesmo dispositivo legal do qual me vali acima, qual seja, o art. 8º da IN SRF nº 404, de 2004, observa-se que tais serviços podem ser perfeitamente enquadrados na alínea “b”, do inciso I, do seu parágrafo 4º. Veja-se:

“Dos Créditos a Descontar

Art. 8º Do valor apurado na forma do art. 7º, a pessoa jurídica pode descontar créditos, determinados mediante a aplicação da mesma alíquota, sobre os valores:

I - das aquisições efetuadas no mês:

a) (...);

b) de bens e serviços, inclusive combustíveis e lubrificantes, utilizados como insumos:

b.1) na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda; ou

(...).

§ 4º Para os efeitos da alínea "b" do inciso I do caput, entende-se como insumos:

I - utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda:

a) a matéria-prima, o produto intermediário, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado;

b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto;

II (...).”(grifei)

De se dar provimento, pois, ao recurso quanto a esta matéria.

Conclusão

Em face de todo o exposto, dou provimento parcial ao recurso.

(assinado digitalmente)

Odassi Guerzoni Filho

Voto Vencedor

Conselheiro Emanuel Carlos Dantas de Assis, designado para elaborar o voto vencedor quanto à não inclusão na base de cálculo da contribuição, dos valores relativos à cessão onerosa de créditos do ICMS e quanto ao aproveitamento dos créditos relacionados aos combustíveis e lubrificantes dos veículos utilizados no transporte dos insumos e da mão-de-obra do parque industrial.

Reconhecendo a solidez dos argumentos do ilustre Conselheiro Odassi Guerzoni Filho, dele divirjo em duas matérias por interpretar, primeiro, que a cessão onerosa de créditos do ICMS não deve integrar a base de cálculo do PIS e COFINS, e segundo, que no regime da não-cumulatividade dessas Contribuições as indústrias têm direito a créditos sobre os dispêndios com combustíveis dos veículos utilizados no transporte dos insumos e da mão-de-obra do parque industrial.

CESSÃO DE CRÉDITOS DO ICMS COM ORIGEM EM EXPORTAÇÕES: EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO

À luz do alargamento da base de cálculo promovido pelo art. 1º da Lei nº 10.637/2002 e art. 1º da Lei nº 10.833/2003,¹ a tributação (ou não) dos valores em tela enseja inúmeros debates, dando margem a três correntes: não incidência do PIS e da COFINS, exceto no que atinge a parcela correspondente ao ágio, quando for o caso; incidência sobre o valor recebido pela transferência, inconfundível que é o com montante do crédito cedido, de modo que a base de cálculo tributável será menor do que o crédito de ICMS negociado (quando houver deságio), igual (quando o valor cedido for idêntico ao pago pelo cessionário ao cedente) ou maior (quando houve ágio); e incidência sobre o montante transferido, independentemente de haver ágio ou deságio.

Entendo deva haver incidência tão-somente sobre o ágio, quando houver. Como na situação destes autos a glosa correspondente aos valores do crédito de ICMS transferidos e inexistente notícia de que teria havido ágio, cabe dar razão à Recorrente neste ponto.

¹ Os dois artigos possuem as seguintes redações, respectivamente:

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.

§ 2º A base de cálculo da contribuição é o valor do faturamento, conforme definido no **caput**.

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.

§ 2º A base de cálculo da contribuição para o PIS/Pasep é o valor do faturamento, conforme definido no **caput**.

Para mim, a controvérsia há de ser dirimida levando-se em conta a natureza jurídica do crédito cedido, que permanece sendo de saldo credor escritural de ICMS, cuja utilização é submetida a regras rígidas. À semelhança do que se dá com o Crédito Presumido do IPI ressarcido, que também não deve compor a base de cálculo do PIS e COFINS² - inclusive no regime da não-cumulatividade, onde a base de cálculo das duas Contribuições é a receita bruta a englobar outras receitas além das provenientes da venda de mercadorias e da prestação de serviços -, a natureza jurídica do crédito de ICMS determina o seu regime jurídico e, conseqüentemente, a caracterização como receita ou não, para fins da tributação analisada.

Como se sabe, institutos como decadência e prescrição, por exemplo, prendem-se a cada espécie jurídica delineada, de forma que uma caracterização ou classificação inadequada pode acarretar consequências em desacordo com as normas do ordenamento jurídico. Numa classificação do Direito, a maior utilidade está em permitir uma melhor compreensão do fenômeno jurídico. Se para um economista, por exemplo, o critério econômico pode ser o mais adequado e suficiente para uma classificação que pretenda averiguar em quanto um incentivo como o crédito presumido incrementou as exportações, para um operador ou cientista do Direito é diferente. No estudo dos fenômenos e institutos jurídicos, a classificação deve ser orientada pelas normas jurídicas, delas se extraindo a natureza jurídica do objeto investigado.

Na situação dos autos é indiscutível que o crédito em tela deve ser classificado como saldo credor escritural do ICMS, que define bem sua natureza jurídica e delimita o regime jurídico correspondente, a regular a forma e amplitude de utilização desse saldo, com obediência à Lei Complementar nº 87/96 e às diversas leis estaduais dispendo sobre o imposto.

Dispendo sobre o saldo credor do ICMS, a LC nº 87/96 estabelece o seguinte (negritos acrescentados):

Art. 25. Para efeito de aplicação do disposto no art. 24, os débitos e créditos devem ser apurados em cada estabelecimento, compensando-se os saldos credores e devedores entre os estabelecimentos do mesmo sujeito passivo localizados no Estado. (Redação dada pela LC nº 102/2000)

§ 1º Saldos credores acumulados a partir da data de publicação desta Lei Complementar por estabelecimentos que realizem operações e prestações de que tratam o inciso II do art. 3º e seu parágrafo único podem ser, na proporção que estas saídas representem do total das saídas realizadas pelo estabelecimento:

I - imputados pelo sujeito passivo a qualquer estabelecimento seu no Estado;

II - havendo saldo remanescente, transferidos pelo sujeito passivo a outros contribuintes do mesmo Estado, mediante a emissão pela autoridade competente de documento que reconheça o crédito.

² Neste sentido, dentre outros, os Recursos Voluntários nº 150288, sessão de 10/07/2009, Acórdão nº 3401-00.022, e 122667, sessão de 15/03/2005, Acórdão nº 203-10.047, ambos decididos por maioria sob a minha relatoria.

§ 2º Lei estadual poderá, nos demais casos de saldos credores acumulados a partir da vigência desta Lei Complementar, permitir que:

I - sejam imputados pelo sujeito passivo a qualquer estabelecimento seu no Estado;

II - sejam transferidos, nas condições que definir, a outros contribuintes do mesmo Estado.

Como é cediço, os créditos de ICMS devem ser empregados, inicialmente, para reduzir os débitos, no âmbito da não-cumulatividade própria. Depois, remanescendo saldo credor este pode ser empregado nos termos em que a lei estadual dispuser, comportando inclusive o ressarcimento, em algumas hipóteses. Seja deduzido dos débitos, ressarcido ou transferido a terceiros, continua com a mesma natureza jurídica. Daí não parecer razoável que, a depender da forma de utilização desse crédito, seja ou não tributado pelo PIS e pela Cofins.

Sublinho considerar irrelevante a contabilização desse crédito, pois a circunstância de constar do ativo, antes de ressarcido ou transferido a terceiros, não tem qualquer importância para caracterizá-lo como integrante da receita bruta tributável pelos PIS e Cofins. Também não vejo relevância na posição assumida pelo adquirente: tanto faz que o cessionário seja um fornecedor do cedente ou uma terceira pessoa sem vínculo anterior.

O importante é que, desde a origem e independentemente da forma de utilização, trata-se de créditos do ICMS.

Por oportuno, informo que a Quarta Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes já decidiu, à unanimidade, pela exclusão dos créditos de ICMS transferidos, quando decorrentes de exportação. Refiro-me ao Recurso nº 148.095, Acórdão nº 204-03.395, sessão de 03/09/2008, relatora a ilustre Conselheira Nayra Bastos Manatta.

Destacando que aquele julgado possui fundamentação diferenciada deste, já que lá é dado relevo à circunstância de se tratar de créditos oriundos de exportação, enquanto neste consideraria tal origem sem importância (se a lei estadual autorizar a transferência escorada no inc. II do § 2º do art. 25 da LC nº 87/96, que não se restringe a créditos da exportação, parece-me também não deva haver incidência do PIS e Cofins, assim como se dá quando a lei estadual se ampara no inc. II do § 1º do mesmo artigo, que se refere respectivamente às operações de exportação), em reforço à interpretação acima explanada reproduzo parte do voto da douta Conselheira Nayra Bastos Manatta no Acórdão nº 204-03.395, que vai de encontro à minha argumentação:

Nesta questão adoto o entendimento do Conselheiro Jorge Freire esposado no Recurso Voluntário nº 137.860 que a seguir transcrevo:

‘Exsurge do relatado que a matéria posta ao conhecimento deste Colegiado cinge-se à incidência ou não da COFINS e do PIS sobre a cessão de saldo credor de ICMS oriundo de exportações e se sobre o valor ressarcível daquelas contribuições aplica-se ou não atualização monetária e/ou juros de mora.

A origem do saldo credor do ICMS sob análise decorre da norma constitucional que determina a não incidência deste sobre as operações que destinem mercadorias para o exterior (CF, art 155, § 2º, X e LC 87/96, art 3º, II). O contribuinte, ao adquirir insumos, se credita daquele imposto (CF, art. 155, D, mas não pode aproveitá-lo no todo uma vez que destina sua produção ao exterior, acumulando, dessa forma, saldo credor. De outro

turno, a Lei Complementar 87/97, em seu artigo 25, 1º, II, permite que os saldos credores acumulados possam ser transferidos a outros contribuintes do mesmo estado, mediante a emissão pela autoridade competente de documento que reconheça o crédito.

Assim, a questão que se põe é identificarmos se essa transferência do saldo credor do ICMS se reveste da natureza jurídica de receita, pois só assim há falar-se em incidência da COFINS e do PIS. Afigure-se que não se está a discutir a legitimidade (decorrente de exportações efetivas) dos créditos ou sua liquidez e certeza, mas sim sua natureza jurídica.

O decisum vergastado entende que "a operação de transferência dos créditos do ICMS configura uma espécie de alienação, ou melhor dizendo, uma cessão de créditos em que a pessoa jurídica vendedora toma o lugar do cedente; o adquirente, o do cessionário e a unidade da Federação, o do cedido", concluindo que "o negócio jurídico ora analisado não se enquadra em nenhuma das exclusões da base de cálculo da contribuição ...previstas na legislação."

De outra banda, a recorrente, adentrando na seara contábil, espota entendimento que não podendo o valor do imposto recuperável (no caso, a cessão do crédito de ICMS) ser contabilizado como custo (referindo-se ao parágrafo único do art. 289 do regulamento do imposto de renda), "a não inclusão representa redução do custo real de aquisição de mercadorias ou matérias primas que se transforma, contabilmente, em um direito recuperável, cuja realização, seja para compensar débitos próprios do mesmo tributo ou através de transferências a filiais ou a terceiros para quitar débitos do mesmo tributo (ICMS), deve ser considerada como decorrente de uma recuperação da parcela não incluída no custo das mercadorias ou insumos adquiridos".

A natureza do crédito cedido é importante para o deslinde da lide. Na origem, o crédito do ICMS é um incentivo fiscal concedido pelo legislador constituinte e complementar no sentido de não incluí-lo no preço da mercadoria exportada, desonerando-o em relação às compras de insumos utilizados em produtos efetivamente exportados, como forma de incentivar às vendas da produção nacional ao exterior. Ou seja, o legislador, afrontando a sistemática da não-cumulatividade, permite a utilização de um crédito mesmo que não haja débito a ser compensado, uma vez que a saída para o exterior é imune, não havendo o que compensar.

Contudo, e mesmo por isso, se houver débito desse imposto, a utilização desse crédito incentivado deverá, primeiramente, ser compensado com aquele. Mas há outras formas de aproveitamento, caso ainda reste saldo credor, como será sempre o caso de empresas preponderantemente exportadoras. Ao menos na legislação do ICMS no RS, sucessivamente, o saldo credor, poderá ser transferido para outro estabelecimento se

dentro do Estado do Rio Grande do Sul ou para outro contribuinte, dentro do Estado. Também, sendo impossível seu aproveitamento nas formas anteriores, poderá ser utilizado para pagar aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, bem como máquinas e equipamentos. E, por fim, transferi-lo para terceiros, contribuintes de ICMS, no Estado do Rio Grande do Sul, para que os adquirentes do crédito o utilizem para extinguir, pela forma de compensação seus débitos do tributo.

Esse crédito não se reveste da natureza de receita. Até porque não se pode cindilo 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.

Em face de tal, entendo que não se pode fazer uma leitura linear de que, aos olhos da norma impositiva, todo ingresso que represente acréscimo patrimonial ocorrido nas contas de receita da empresa constitui-se em base de cálculo da Cofins. Até porque, desta forma, estaríamos pautando a natureza jurídica dos aportes financeiros em função de sua escrituração contábil, e aí adentraríamos no caminho da imprecisão, quando estaríamos a discutir se o valor do crédito deveria ser escriturado como receita patrimonial ou como conta redutora do custo dos produtos exportados que deram à luz ao valor incentivado.

A Lei nº 9.718/98, ao alargar sua incidência sobre "receitas auferidas" pelo sujeito passivo, tomou impreciso o delineamento do núcleo material da hipótese de incidência. Justamente por isso, entendo que o rol das exclusões da base de cálculo listados no inciso I do § 2º do artigo 3º da Lei nº 9.718/98, não é numerus clausus.

O que não se pode conceber é que a norma crie formas de aproveitamento de crédito oriundo da exportação de mercadorias, imunes de qualquer tributação, e, ao mesmo tempo, tribute o valor aportado por meio desse crédito somente quando ele for cedido a terceiros.

Nesse sentido, decisão do TRF4 quando julgamento do Mandado de Segurança nº 2005.71.08.001336-5/RS I , que restou ementado nos seguintes termos:

‘TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. PIS E COFINS. BASE DE CÁLCULO. CRÉDITO DE ICMS. IMUNIDADE. BITRIBUTAÇÃO.

O posicionamento adotado pelo Fisco ofende a regra constitucional de imunidade. 2. O ICMS de que trata a Fazenda já serviu de base de cálculo para apuração do PIS e COFINS a ser recolhido pelo fornecedor de insumos, portanto, pretender considerá-lo novamente é medida repudiada pelo sistema tributário’.

COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES DOS VEÍCULOS UTILIZADOS NO TRANSPORTE DOS INSUMOS E DA MÃO-DE-OBRA DO PARQUE INDUSTRIAL

Admitindo a polêmica que os créditos da não-cumulatividade do PIS e Cofins encerra, considero que na situação em tela – de combustíveis consumidos por veículos que transportam insumos e mão-de-obra do parque industrial - o art. 3º, II, tanto da Lei nº 10.637/2002 (para o PIS) quanto da Lei nº 10.833/2003 (para a Cofins), alberga o direito da Recorrente. Na redação dada pela Lei nº 10.865/2004, os dois dispositivos informam (*verbis*):

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

(...)

II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da Tipi; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004).

Por inexistir um dispositivo específico tratando dos valores em questão (o que ocorre, por exemplo, em relação às despesas com energia, aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos etc, que possuem regras particulares, insertas nos incisos III a X do art. 3º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003), a norma a ser aplicada nos insumos em debate há de ser extraída do inc. II, acima transcrita. Este inc. II contempla regra mais genérica, segundo a qual bens e serviços utilizados como insumos na (não é dito “para” ou “visando a”, destaco) prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.

Se em vez de “na” tivesse sido empregado “para” ou expressão com significado similar, a norma ora construída poderia ser baseada numa interpretação funcional ou necessidade à produção, empregando-se o método teleológico. Mas tal interpretação (funcional) não me parece a melhor, haja vista o texto legal exigir que determinado insumo seja direta ou imediatamente utilizado no serviço ou no produto final (“... na prestação de serviços e na produção...”, nos termos da dicção legal). Pode, o insumo, estar ligado a um produto ou serviço intermediário. Mas há necessidade de se identificar a qual produto ou serviço está relacionado o insumo. Sem essa identificação ou vinculação (em qual produto ou serviço o insumo – outro bem ou outro serviço - é empregado), inexistente o crédito.

Por essa regra geral, os créditos de PIS e Cofins não-cumulativos, por um lado, não parecem tão abrangentes quanto as deduções do IRPJ, onde se admitem todas as despesas são necessárias à atividade empresarial. Por outro, não se restringem aos insumos empregados em processo industrial, como se dá no âmbito do IPI. Das normas extraídas das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, e da amplitude do aspecto material das duas Contribuições - que incidem sobre o faturamento ou receita bruta, nesta incluídas as demais receitas além das provenientes da venda de mercadoria e da prestação de serviços -, o que se tem é um meio-termo entre a amplitude do IRPJ e a limitação do IPI.

A mais, em relação aos insumos do IPI, a não-cumulatividade do PIS e Cofins admite créditos sobre os valores da depreciação de máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, da amortização edificações e benfeitorias utilizados

nas atividades da empresa, da energia elétrica e térmica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica etc. A menos, em relação às despesas necessárias do IRPJ, não se admite créditos sobre pagamentos a não contribuintes das duas Contribuições (pessoas físicas, especialmente, excetuados os créditos presumidos) e sobre despesas diversas, por exemplo.

Por ser mais ampla do que a não-cumulatividade do IPI, que tem sede constitucional – ao contrário da do PIS e COFINS, de suporte infraconstitucional e com nascedouro nas Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003 -, não há exigência, aqui, de contato direto do insumo com o produto final, como determina o PN CST nº 65/79. Este Parecer Normativo é aplicável apenas no âmbito do IPI. Diferentemente do pretendem as IN SRF nºs 247/2002 e 404/2004, que parecem remeter ao referido Parecer (refiro-me à alínea “a” do inc. I do § 4º do art. 8º da IN SRF nº 404/2004, equivalente à alínea “a” do inc. I do § 5º do art. 66 da IN SRF 247/2002), não vejo suporte legal para se requerer na não-cumulatividade das Contribuições que “a matéria-prima, o produto intermediário, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação” (redação da citada alínea, na IN SRF nº 404/2004).

Afastado o contato direto, o que importa verificar é se há vinculação do insumo com esse ou aquele bem produzido (ou serviço prestado).

Na situação sob exame, os combustíveis dos veículos utilizados no transporte dos insumos e da mão-de-ora do parque industrial (transporte dos operários, na ida e retorno da indústria) estão diretamente vinculados aos bens industriais produzidos pela Recorrente. Não se trata de qualquer combustível (os dos automóveis da administração, por exemplo, não geram créditos), mas apenas daquele consumido no serviço (transporte da indústria) vinculado diretamente à fabricação dos bens destinados à venda. Daí se admitir os créditos pleiteados.

CONCLUSÃO

Pelo exposto, dou provimento ao recurso voluntário para excluir da base de cálculo da Contribuição o valor do crédito do ICMS transferido a terceiros e determinar o ressarcimento sem a glosa respectiva, bem como para admitir, além do crédito correspondente aos serviços de remoção de resíduos (aqui, sem divergência com o voto vencido), o crédito referente aos dispêndios com o combustível e lubrificantes efetivamente consumidos no transporte dos insumos e da mão-de-ora do parque industrial.

(assinado digitalmente)

Emanuel Carlos Dantas de Assis