



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº 11065.005010/2004-35
Recurso nº Voluntário
Matéria COFINS. BASE DE CÁLCULO. TRANSFERÊNCIA ONEROSA DE CRÉDITOS DE ICMS. OPERAÇÃO DE EXPORTAÇÃO
Acórdão nº 204-003.664
Sessão de 05 de dezembro de 2008
Recorrente MAKOUROS DO BRASIL LTDA.
Recorrida DRJ PORTO ALEGRE

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

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

Ementa:

COFINS. BASE DE CÁLCULO. TRANSFERÊNCIAS ONEROSAS DE ICMS. DESCABIMENTO

Não constituem receita e portanto não integram a base de cálculo da COFINS valores decorrentes de transferência onerosa de créditos de ICMS autorizada pela Lei Complementar 87.

COFINS NÃO-CUMULATIVA. CRÉDITOS. INCIDÊNCIA DE JUROS. IMPOSSIBILIDADE.

Por expressa disposição legal, o aproveitamento de crédito na forma do § 4º do art. 3º, do art. 4º e dos §§ 1º e 2º do art. 6º, bem como do § 2º e inciso II do § 4º e § 5º do art. 12, todos da lei 10.833/2003, não ensejará atualização monetária ou incidência de juros sobre os respectivos valores.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da quarta câmara do segundo conselho de contribuintes, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso, nos termos do relatório e do voto que integram o presente julgado.

HENRIQUE PINHEIRO TORRES

Presidente

JÚLIO CÉSAR ALVES RAMOS Redator designado *ad hoc*

Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Henrique Pinheiro Torres, Júlio César Alves Ramos, Ali Zraik Jr, Nayra Bastos Manatta, Rodrigo Bernardes de Carvalho, Marcos Tranchesi Ortiz e Sílvia de Brito Oliveira.

Relatório

Discute-se no presente processo a tributação de valores decorrentes da transferência onerosa de créditos de ICMS, assim justificada pela autoridade fiscal ao examinar Declaração de Compensação apresentada pelo contribuinte:

Constatamos, no decorrer da ação fiscal, que a fiscalizada efetuou cessão de créditos do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) a terceiros, nos meses de fevereiro a dezembro de 2004, conforme reconhecido pela própria fiscalizada em atendimento ao nosso Termo de Constatação e Intimação, de 12/01/2005.

A fiscalizada não ofereceu à tributação as receitas decorrentes dessas cessões de crédito de ICMS. Essa operação equipara-se a verdadeira alienação de direitos a título oneroso e origina receita tributável, devendo compor a base de cálculo do PIS e da COFINS. Para o fim de melhor compreendermos seu enquadramento no campo de incidência da contribuição, passamos a discorrer sobre tal operação de forma detalhada.

Ao realizar-se a aquisição de Certo produto sujeito à incidência do ICMS, está-se, em verdade, efetuando duas operações: a compra da mercadoria propriamente dita e a compra do crédito de imposto inerente àquele produto. Esse crédito originalmente adquirido na operação de compra costuma ser alienado de forma conjunta com a mercadoria que lhe deu origem, compondo a receita obtida na operação e, conseqüentemente, sofre a incidência do PIS e da Cofins. Não há, como se sabe, previsão legal para se excluir o ICMS incidente nas vendas da base de cálculo das referidas contribuições e, no que tange ao cálculo do crédito pelo adquirente, poderá ele calculá-lo sobre o valor de toda a operação, incluindo o próprio ICMS.

Na cessão de créditos de ICMS, há também a alienação do crédito fiscal, porém de forma separada das mercadorias que o originaram. Assim sendo, não há por que dispensar tratamento tributário diferenciado na hipótese de o contribuinte optar por alienar

*isoladamente o crédito de ICMS a terceiro. Caso tal crédito não sofresse tributação, estar-se-ia proporcionando ao contribuinte um benefício sem amparo legal. Ou seja, a incidência do **PIS** e da **COFINS** na cessão de créditos de ICMS a terceiros apenas restabelece o equilíbrio tributário na operação.*

Convém ressaltarmos que tais valores devem compor a base de cálculo das referidas contribuições mesmo na hipótese de não transitarem por conta de resultado, visto que é irrelevante, para fins de apuração do faturamento, a denominação ou classificação contábil das receitas auferidas.

No recurso que ofertou, defende a empresa, basicamente, não haver receita alguma, mas mera mutação patrimonial, estando correta a contabilização praticada, que consistiu em creditar diretamente a conta de Ativo representativa do crédito fiscal (ICMS a recuperar) contra o débito feito na conta de Ativo que suporta os estoques ou de Passivo, relativa a dívidas com fornecedores.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro JÚLIO CÉSAR ALVES RAMOS - Designado redator *ad hoc*

Em sessão de julgamento realizada em 05 de dezembro de 2008, a Quarta Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, com base em relatório e voto lidos em sessão pelo então Conselheiro Ali Zraik Jr, relator, por unanimidade, deu parcial provimento ao recurso do contribuinte, decisão que consubstanciou o acórdão 204-03.673.

Tendo em conta a não formalização do acórdão tanto pelo relator original quanto pelo redator *ad hoc* primeiramente designado, designou-me o Presidente atual da Câmara sucessora para formalizá-lo.

Passo, então, a tecer as considerações que levaram o colegiado a acatar apenas parcialmente a pretensão do contribuinte.

Como relatado, discutia-se, em 2008, a natureza jurídica da operação de cessão de créditos de ICMS apurados em aquisições de insumos que viessem a integrar produtos exportados sem a incidência daquele imposto nos termos da Lei Complementar 87/98.

A data de julgamento é importante, pois, como se sabe, dois fatos relevantes lhe sucederam. Em primeiro lugar, em 2009 foi editado ato legal que, assumindo que esses valores configuravam receitas, permitiu, no entanto, sua exclusão da base de incidência da COFINS e do PIS, **a partir de sua edição**. Posteriormente, a questão foi decidida pelo STF em julgamento realizado na sistemática do art. 543 do CPC; nesse julgamento, entendeu-se que tais valores estavam alcançados pela imunidade concedida às operações de exportação.

Desse modo, hoje a matéria não comporta maiores controvérsias: não se pode fazer incidir as contribuições sobre tais valores, ainda que se entenda tratar-se mesmo de receitas.

A época do julgamento, porém, muito ainda se debatia, sendo certo que o primeiro ponto a dirimir era se estava-se mesmo diante de autêntica receita, como pretendia o Fisco, ou mera forma alternativa de utilização dos créditos, não tributável do mesmo modo que a tradicional - abatimento do saldo devedor - por configurar mera mutação patrimonial sem efeito no PL. No primeiro caso, restava definir se estava, ou não, alcançada pela imunidade.

Foram estes dos primeiros julgamentos de que participei e acompanhei a tese pela não tributação, mais concretamente, concordei que não se tratava de receita.

Com efeito, não consigo acompanhar a interpretação dada pela autoridade fiscal à sistemática de creditamento/debitamento própria do ICMS, segundo a qual dá-se uma venda de crédito por aquele que vende a mercadoria.

A razão para ousar discordar é que o valor que se discute aqui é o que deve ser registrado como **débito** pelo vendedor por conta da venda feita e não o crédito que ele, vendedor, possui pelas aquisições que fez, normalmente de valor menor. Eles só seriam iguais na remota hipótese de que a venda seja feita pelo mesmo valor da aquisição.

Ocorre que tal valor não é um direito daquele que vende, mas sim uma obrigação. Logo, o vendedor jamais o poderia estar alienando.

Ademais, mesmo naquela remota hipótese de que o crédito pelas aquisições correspondesse exatamente ao débito da saída, ainda assim não se poderia entender que houve uma venda. E isso pela simples razão de que o vendedor aproveita esse crédito no momento em que recolhe o ICMS devido pela saída, e ao fazê-lo depois de o ter vendido estaria configurada, a meu ver, até mesmo uma fraude, pois estaria aproveitando algo que não mais lhe pertence.

Diferentemente, entendo que é a sistemática da não-cumulatividade que garante ao comprador o direito de registrar, como direito seu, exatamente o valor que o vendedor tem de recolher segundo a lei (e mesmo que não o recolha). Esse direito, é então, em respeito àquele princípio constitucional, **utilizado** como efetivo **recolhimento** do imposto que ele, vendedor, tem de pagar nas saídas que promover.

Ou seja, data máxima vênia, não há alienação alguma nessa forma "normal" de utilização do crédito: ele faz o papel de efetiva moeda para satisfazer (geralmente apenas de forma parcial) o imposto devido pelo contribuinte de direito relativamente aos fatos geradores que faz surgir (saídas das mercadorias).

A meu sentir, essa natureza de quase moeda que o crédito possui - como forma de liquidação de dívida, restrita, no entanto, à dívida do próprio ICMS - não muda pela ampliação de seu escopo proporcionada pela Lei Complementar 87. Tal "dinheiro" passa agora a poder também liquidar dívidas com terceiros, cumpridos naturalmente os trâmites previstos na própria LC.

E por isso mesmo a contabilização dessa operação não tem, a meu sentir, que mudar: creditar-se-á a conta de ativo representativa desse direito - ICMS a recuperar - **diretamente contra aquela que suporta a aquisição que se está fazendo ou da dívida que está**

sendo paga. Somente se os valores não coincidirem é que o resultado é afetado, registrando-se uma perda ou um ganho na operação.

Por fim, também não partilho a perplexidade da autoridade fiscal retratada no seguinte trecho de seu relatório:

Assim sendo, não há por que dispensar tratamento tributário diferenciado na hipótese de o contribuinte optar por alienar isoladamente o crédito de ICMS a terceiro. Caso tal crédito não sofresse tributação, estar-se-ia proporcionando ao contribuinte um benefício sem amparo legal. Ou seja, a incidência do PIS e da COFINS na cessão de créditos de ICMS a terceiros apenas restabelece o equilíbrio tributário na operação.

Também não sei se entendi exatamente, mas me parece que ela se refere à incidência do PIS e da COFINS sobre a totalidade do preço que o vendedor, tomador do crédito e que veio a aliená-lo, vier a cobrar (?), pois a incidência das contribuições nas operações anteriores em nada é afetada pela transferência posterior. De fato, o fornecedor das matérias primas há de tributar a integralidade do seu preço (no qual está embutido o ICMS, como de praxe). E é exatamente por isso que a Lei Complementar previu a manutenção desse crédito mesmo que não haja ICMS na saída em razão da exportação. Ou seja, se há algum tratamento tributário diferenciado para essa parcela, ele decorre diretamente do art. 149, I, da Constituição.

Com tais considerações é que o colegiado acolheu o argumento da empresa sobre o descabimento de incluir tais valores na base de cálculo das contribuições.

No que tange à adição de juros postulada, negou-a o colegiado face à expressa disposição legal: art. 13 da Lei 10.833 a seguir transcrito.

Art. 13. O aproveitamento de crédito na forma do § 4º do art. 3º, do art. 4º e dos §§ 1º e 2º do art. 6º, bem como do § 2º e inciso II do § 4º e § 5º do art. 12, não ensejará atualização monetária ou incidência de juros sobre os respectivos valores.

Do exposto, deu-se parcial provimento ao recurso apenas para reconhecer o crédito glosado por conta do acréscimo dos valores relativos à transferência de créditos de ICMS.

JÚLIO

CÉSAR

ALVES

RAMOS

-

Processo nº 11065.005010/2004-35
Acórdão n.º **204-003.664**

CC02/C04

Fls. 127

CÓPIA