



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

Processo nº 11065.100352/2007-19
Recurso nº 162.497 Voluntário
Acórdão nº **3401-00906 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 28 de julho de 2010
Matéria PIS NÃO-CUMULATIVO
Recorrente INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE CALÇADOS MALU LTDA
Recorrida DRJ-PORTO ALEGRE/RS

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/10/2006 a 31/12/2006

Ementa: BASE DE CÁLCULO DO PIS NÃO-CUMULATIVO. RECEITA DA CESSÃO DE CRÉDITO DO ICMS.

Não compõem a base de cálculo do PIS o valor auferido com a venda do crédito do ICMS.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da **4ª câmara / 1ª turma ordinária** do terceira seção de julgamento, por maioria dos votos, em dar provimento ao Recurso Voluntário interposto. Vencidos Conselheiros Odassi Guerzoni Filho e Gilson Macedo Rosenberg Filho que incluíam as receitas obtidas com a cessão de ICMS a terceiros na base de cálculo da exação, diminuindo o valor a ser ressarcido.

GILSON MACEDO ROSENBERG FILHO

Presidente

JEAN CLEUTER SIMÕES MENDONÇA

Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Dalton Cesar Cordeiro Miranda, Odassi Guerzoni Filho, Emanuel Carlos Dantas de Assis e Fernando Marques Cleto Duarte.

Assinado digitalmente em 25/06/2011 por JEAN CLEUTER SIMOES MENDONCA, 27/07/2011 por GILSON MACEDO ROSENBERG FILHO

Autenticado digitalmente em 25/06/2011 por JEAN CLEUTER SIMOES MENDONCA
Emitido em 27/07/2011 pelo Ministério da Fazenda

Relatório

Assinado digitalmente em 25/06/2011 por JEAN CLEUTER SIMOES MENDONCA, 27/07/2011 por GILSON MACEDO R
OSENBURG FILHO

Autenticado digitalmente em 25/06/2011 por JEAN CLEUTER SIMOES MENDONCA
Emitido em 27/07/2011 pelo Ministério da Fazenda

Trata o presente processo de pedido de ressarcimento de crédito do PIS não-cumulativo do 4º trimestre de 2006, no valor de R\$ 202.357,84, enviado por PER/DCOMP em 14/03/2007 (fls.01/05).

Após fiscalização para averiguação do crédito da contribuinte, foi elaborado o relatório fiscal (fls.136/142), o qual sugeriu o indeferimento parcial do crédito, em razão de ter constatado as seguintes irregularidades:

- 1- A contribuinte fez cessão de crédito do ICMS como pagamento aos seus credores e não incluiu o valor da cessão na base de cálculo do PIS não-cumulativo;
- 2- Incluiu indevidamente como crédito as despesas com “materiais diversos comercializados” e “material auxiliar e de consumo”. Segundo a fiscalização, esses gastos não geram crédito do PIS não-cumulativo.

A Delegada da Receita Federal em Hamburgo-RS aprovou o relatório fiscal e deferiu o crédito até o limite de R\$ 177.834,96.

Irresignada, a Contribuinte apresentou Manifestação de Inconformidade (fls.160/184) alegando, em suma, o seguinte:

- a- Os valores dos impostos recuperáveis, como o ICMS, não são classificados como “receita bruta”, em conformidade com o art. 12 Decreto-lei nº 1.598/77, que foi incorporado pelo art. 279 do Decreto nº 3.000/99;
- b- A jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes, dos TRF's e do STF excluem o crédito do ICMS do conceito de “receita bruta”;
- c- Os materiais auxiliares e de consumo são: panos de limpeza, lâminas para estiletes, isqueiros, potes plásticos para acondicionamento de produtos de limpeza, dentre outros. São utilizados no processo produtivo.

“Os panos de limpeza se consomem não apenas pelo uso, mas também pela ação de produtos químicos utilizados na operação de limpeza final dos calçados; as lâminas de estiletes são utilizadas para o corte de fios de linha ou de pequenas barbadas de couro; os isqueiros são utilizados para acender os recipientes contendo alguns produtos químicos para retirada de manchas de pintura; e, finalmente, os potes plásticos são utilizados para que neles sejam colocados tanto outros produtos químicos, como

os que servem para limpeza de alguns panos”.
(fls.174/175)

- d- Os “materiais diversos comercializados” são produtos adquiridos para serem utilizados no processo produtivo, mas foram revendidos. O art. 3º, inciso I, da Lei nº 10.637/02 autoriza o creditamento do PIS não-cumulativo, referente aos custos de bens adquiridos para revenda.
- e- O valor ressarcido já reconhecido e o que se pleiteia deve ser corrigido pela Taxa SELIC.

Na primeira apreciação do processo, a DRJ em Porto Alegre-RS determinou uma diligência, a fim de constatar quais os “materiais auxiliares” são utilizados no processo produtivo e quais os “materiais diversos comercializados”, de fato, foram revendidos (fls.233/234).

Ao concluir a diligência, foi elaborado relatório (fls.271/272), informando que os “materiais auxiliares” participam do processo de produção e que os “materiais diversos comercializados” realmente foram revendidos.

Com o resultado da diligência, a DRJ em Porto Alegre-RS prolatou acórdão com a seguinte ementa:

“Incide PIS e COFINS na cessão de créditos de ICMS, ante a inexistência de alienação de direitos classificados no ativo circulante.

É incabível, por expressa vedação legal, a atualização monetária ou a incidência de juros no ressarcimento de créditos de PIS ou COFINS não cumulativos.

Solicitação Deferida em Parte”.

A contribuinte foi intimada do acórdão da DRJ em 01/10/2009 (fl.316) e interpôs Recurso Voluntário em 17/10/2008 (fls.318/331), apenas reforçando os argumentos utilizados na manifestação de inconformidade, no tocante a exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e fazendo o seguinte pedido:

“seja dado provimento a este recurso para o fim de reconhecer o direito ao crédito pleiteado, sem a necessidade de incluir na formação da base de cálculo do PIS devido, o montante do saldo credor do ICMS que foi utilizado para pagamento a fornecedores”.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro JEAN CLEUTER SIMÕES MENDONÇA, Relator

O recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, razão pela qual dele tomo conhecimento.

A recorrente pretende ser ressarcida do crédito do PIS em sua integralidade, todavia a autoridade administrativa procedeu a diversas glosas, das quais algumas foram eliminadas pela DRJ, prevalecendo somente a glosa referente à cessão do crédito do ICMS.

Uma vez que a recorrente não se insurgiu contra a decisão da DRJ de não aplicar a Taxa SELIC na correção dos créditos, foi devolvida à apreciação deste Conselho somente a matéria atinente à inclusão da cessão do crédito do ICMS na base de cálculo do PIS não-cumulativo.

O debate consiste na interpretação do termo “receita” na cessão de crédito de ICMS, assim, peço permissão para colacionar a fundamentação do Conselheiro Emanuel Carlos Dantas de Assis:

“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, a tributação (ou não) dos valores do crédito de ICMS transferidos a terceiros 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.

Reconhecendo a polêmica que o tema encerra, entendo que deve 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.

Para mim, a lide 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 COFINS - 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, consequentemente, 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 extraíndo 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 dispondo sobre o imposto.

Dispondo 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.

§ 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 relevante 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 os dois julgados não cuidam de hipóteses exatamente iguais, já que naquele é dado relevo à circunstância de se tratar de créditos oriundos de exportação, enquanto neste não investigo as operações que geraram o saldo credor transferido por considerar tal circunstância 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 especificamente às operações de exportação), em reforço aos fundamentos acima explanados 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 decisor 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, espousa 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 seu 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 nº9.718/98, 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 TRF 4 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 COFLVS a ser recolhido pelo fornecedor de insumos, portanto, pretender considerá-lo novamente é medida repudiada pelo sistema tributário’.

Ex positis, dou provimento ao Recurso Voluntário interposto para excluir da base de cálculo da Contribuição o crédito de ICMS.

Sala das Sessões, em 28 de julho de 2010

JEAN CLEUTER SIMÕES MENDONÇA