



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

Processo nº 11065.100353/2007-55
Recurso nº 265.279 Voluntário
Acórdão nº 3401-01.133 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 9 de dezembro de 2010
Matéria COFINS - NÃO CUMULATIVIDADE - RESSARCIMENTO DE CRÉDITOS
Recorrente INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE CALÇADOS MALÚ LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

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

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.

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 e Gilson Macedo Rosenberg Filho. 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 Rosenburg 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 22/02/2007 na qual foi indicado crédito da Cofins não-cumulativa a ser ressarcida com fundamento no § 2º do art. 6º da Lei nº 10.833, de 29/12/2003, relacionado ao 4º trimestre de 2006, no valor de R\$ 932.072,48, cujo reconhecimento pela autoridade fiscal foi apenas parcial, da ordem de R\$ 819.118,64.

Segundo o Despacho Decisório, a glosa de parte do pedido foi motivada 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 calculados sobre valores constantes das rubricas “Materiais Diversos Comercializados” e “Material Auxiliar e de Consumo”.

Na Manifestação de Inconformidade a interessada, que tem como atividade a fabricação de calçados, argumentou, em resumo, que a cessão de créditos do ICMS 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 à glosa dos insumos, esclareceu tratem-se da aquisição de material auxiliar e de consumo no processo produtivo, tais como, *verbis*, “panos de limpeza, lâminas para estilete, isqueiros, potes plásticos para acondicionamento de produtos de limpeza e outros”, produtos esses todos utilizados pelo setor de revisão final, antes do controle de qualidade, no acabamento e na aparência de cada peça produzida, cujo destino, na sua maioria, é o mercado externo. Servem, portanto, acrescenta, para retirar todas as impurezas do couro e para limpar o produto, eliminando-o dos resíduos de cola e de eventuais manchas decorrentes do processo de pintura, de pontas de fios de costura, de rebarbas de toda ordem etc. Assim, a seu ver, os termos da Solução de Consulta nº 107, de 30/04/2004, da qual se valera a autoridade fiscal para justificar as glosas, na verdade, vem em seu auxílio, especialmente por conta dos termos em que redigida sua ementa. *Ad argumentandum*, pede a realização de diligência para que se ateste suas informações acerca de tais produtos.

No que se refere à outra parte da glosa, qual seja, sobre as aquisições de “mercadorias revendidas”, esclarece tratar-se de mercadorias que adquirira para serem utilizadas no processo produtivo, mas, que acabaram sendo revendidas. Entende que o direito ao crédito estaria na regra do inciso I, do art. 3º da Lei nº 10.833, de 29/12/2003.

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 Segunda Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Porto Alegre/RS determinou a realização de diligência para esclarecimentos acerca das glosas efetuadas sobre os materiais de consumo e sobre os materiais comercializados, dela

Assinado eletronicamente em 20/01/2011 por E MANUELL CARLOS DANTAS DE ASSIS Assinado eletronicamente em

Assinado eletronicamente em 20/01/2011 por E MANUELL CARLOS DANTAS DE ASSIS Assinado eletronicamente em

Assinado eletronicamente em 20/01/2011 por E MANUELL CARLOS DANTAS DE ASSIS Assinado eletronicamente em

Assinado eletronicamente em 20/01/2011 por E MANUELL CARLOS DANTAS DE ASSIS Assinado eletronicamente em

resultando que houve uma reformulação no entendimento do Fisco em favor do contribuinte, ou seja, não mais prevaleceram tais glosas.

A partir desse novo posicionamento do Fisco, foi dada a oportunidade ao contribuinte de manifestar-se, ocasião em que este apresentou nova Manifestação de Inconformidade na qual reiterou suas razões de mérito quanto à cessão de créditos do ICMS e da Taxa Selic. Inovando em relação à primeira impugnação, a interessada reportou-se a votos de minha relatoria e do ex-Conselheiro desta Turma, Valdemar Ludvig, em que entendêramos, em caso análogo a este que o Fisco não poderia reduzir o valor do crédito a ser ressarcido quando deparasse com uma apuração de débitos a menor; em vez disso, deveria o Fisco proceder a um lançamento de ofício.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Porto Alegre/RS não acolheu a reclamação da interessada, o que provocou a interposição de Recurso Voluntário, no qual, em síntese repetiu os termos da segunda impugnação, colacionando farta jurisprudência administrativa na linha de seu raciocínio. Não mais reclamou acerca da necessidade de lançamento de ofício para os valores lançados a menor da contribuição e acerca da taxa Selic.

No essencial, é o Relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Odassi Guerzoni Filho, Relator

A tempestividade se faz presente pois, cientificada da decisão da DRJ em 29/10/2008, a interessada apresentou o Recurso Voluntário em 26/11/2008. Preenchendo os demais requisitos de admissibilidade, deve ser conhecido.

Cessão de créditos do ICMS

Embora não faça parte da lide, já que no Recurso Voluntário a interessada não mais se manifestou a respeito (sobre a necessidade de lançamento de ofício), sinto-me na obrigação de deixar aqui registrado que não mais defendo o entendimento ao qual se referiu a Recorrente em voto de minha relatoria em situação semelhante a esta, ou seja, que deveria ser realizado um lançamento de ofício para constituir um crédito tributário por conta da não adição à base de cálculo da receita da cessão de créditos de ICMS em vez de simplesmente se reduzir o valor correspondente do crédito pleiteado em ressarcimento. Assim, mostra-se correto o procedimento do Fisco ao reduzir do crédito postulado qualquer valor que entenda como inferior a que seria devido e que fora contraposta aos créditos apurados.

Feita essa observação, ao mérito da questão.

De se esclarecer 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 o pagamento de seus débitos. Assim, a cessão de crédito ocorreu em 20/01/2011 por EMANUEL CARLOS SANTAS, em nome de sua esposa, ELIZABETH, em 21/01/2011 por THIAGO MARCELLO ROSENBERG FILHO, em nome de sua esposa, FRANCESCA MARIA MENA.

[illegible]

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.

(assinado digitalmente)

Odassi Guerzoni Filho

Voto Vencedor

Conselheiro Emanuel Carlos Dantas de Assis.

Reconhecendo a solidez dos argumentos do ilustre Conselheiro Odassi Guerzoni Filho, dele divirjo por interpretar que o valor de créditos do ICMS não deve integrar a base de cálculo do PIS e COFINS.

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

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**.

transferidos e inexistente notícia de que teria havido ágio, cabe dar razão à Recorrente neste ponto.

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, 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 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.

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. Afignore-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, esposou 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 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 1, 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

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.

(assinado digitalmente)

Emanuel Carlos Dantas de Assis