



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

| | |
|--------------------|--|
| Processo nº | 11065.100991/2007-76 |
| Recurso nº | 505.307 Voluntário |
| Acórdão nº | 3401-01.136 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária |
| Sessão de | 9 de dezembro de 2010 |
| Matéria | PIS/PASEP - NAO CUMULATIVIDADE - RESSARCIMENTO DE CRÉDITOS |
| Recorrente | INDÚSTRIA DE CALÇADOS MALÚ LTDA. |
| Recorrida | FAZENDA NACIONAL |

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/04/2007 a 30/06/2007

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.

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 Rosenburg Filho. Designado o Conselheiro Emanuel Carlos Dantas de Assis para redigir o voto vencedor.

(assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenburg 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 30/07/2007 na qual foi indicado crédito do PIS/Pasep não cumulativo a ser resarcido com fundamento no § 1º do art. 5º da Lei nº 10.637, de 30/12/2002, relacionado ao 2º trimestre de 2007, no valor de R\$ 207.509,16, cujo reconhecimento pela autoridade fiscal foi apenas parcial, da ordem de R\$ 184.095,60.

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 da rubrica “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.

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, todavia, não aceitou a argumentação da Impugnante em acórdão assim ementado:

“Incide Pis e Cofins na cessão de créditos de ICMS, ante a existência de alienação de direitos classificados no ativo circulante.

Solicitação Indeferida”

No Recurso Voluntário reiterou os argumentos já postos anteriormente na impugnação, não mais pugnando pela aplicação da taxa Selic aos créditos reconhecidos.

No essencial, é o Relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Odassi Guerzoni Filho, Relator

A tempestividade se faz presente pois, científica da decisão da DRJ em 08/04/2009, a interessada apresentou o Recurso Voluntário em 30/04/2009. Preenchendo os demais requisitos de admissibilidade, deve ser conhecido.

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 10.637, de 30/12/2002, 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.

(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

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**.

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 inexiste 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 resarcido, 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 espécime 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 disposta 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

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.

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 resarcimento, em algumas hipóteses. Seja deduzido dos débitos, resarcido 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 resarcido 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 respecificamente 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

Assinado digitalmente em 22/01/2011 por GILSON MACEDO ROSENBURG FILHO sobre a cessão de saldo de credor de ICMS oriundo de exportações

DE ASSIS, 08/02/2011 por GILSON MACEDO ROSENBURG FILHO

Autenticado digitalmente em 21/01/2011 por EMANUEL CARLOS DANTAS DE ASSIS

Emitido em 08/02/2011 pelo Ministério da Fazenda

e se sobre o valor resarcível 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, espôs 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 ai 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 COFLVS a ser recolhido pelo fornecedor de insumos, portanto, pretender considerá-lo novamente é medida repudiada pelo sistema tributário'.

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