



ANEXO Nº 11065  
PROVISO Nº 11065

**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**  
**QUARTA CÂMARA**

CC02/C04

Fls. I

**Processo nº** 11065.101039/2006-17  
**Recurso nº** 146.778 Voluntário  
**Matéria** COFINS  
**Acórdão nº** 204-03.441  
**Sessão de** 05 de setembro de 2008  
**Recorrente** INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE CALÇADOS MALU LTDA.  
**Recorrida** DRJ EM PORTO ALEGRE - RS

PREJUDICIAL DE MÉRITO SUSCITADA DE OFÍCIO PELO  
CONSELHEIRO RELATOR.

Não se tratando de matéria de ordem pública, nem havendo expressa autorização legal para que seja conhecida de ofício, a prejudicial de mérito, não argüida pela contribuinte, não deve ser conhecida por este Colegiado.

**Prejudicial rejeitada.**

COFINS. NÃO CUMULATIVA. RESSARCIMENTO.  
TRANSFERÊNCIA DE CRÉDITOS DO ICMS A TERCEIROS.  
FATURAMENTO. BASE DE CÁLCULO.

Não incide PIS e Cofins na cessão de créditos de ICMS, uma vez sua natureza jurídica não se revestir de receita.

INSUMOS. CONCEITO. ALCANCE.

Nos creditamentos do PIS e Cofins não-cumulativa devem ser reconhecidos como “insumos” todos os custos de produção e despesas operacionais incorridos pelo contribuinte no processo produtivo.

ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA.

Em face da expressa vedação legal, não é permitida a atualização dos créditos de PIS e Cofins apurados sob o regime não cumulativo. (arts. 13 e 15 da Lei nº 10.833/2003)

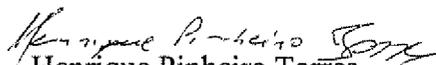
**Recurso provido em parte.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros da Quarta Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes: I) pelo voto de qualidade, em rejeitar a preliminar de mérito suscitada de ofício pelo Conselheiro Rodrigo Bernardes de Carvalho (Relator). Vencidos os Conselheiros Rodrigo Bernardes de Carvalho (Relator), Ali Zraik Junior, Ivan Allegretti (Suplente) e Sílvia de Brito

Oliveira. Designada a Conselheira Nayra Bastos Manatta para redigir o voto da preliminar; e II) por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso, para afastar a incidência de contribuição sobre a cessão de crédito e reconhecer o direito de creditamento sobre insumos utilizados no processo produtivo. Fez sustentação oral, pela recorrente, o Dr. Dílson Gerent.

Sala das Sessões, em 05 de setembro de 2008.

  
Henrique Pinheiro Torres  
Presidente

  
Nayra Bastos Manatta  
Redatora-Designada

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Leonardo Siade Manzan e Júlio César Alves Ramos.

## Relatório

Trata-se de pedido de ressarcimento de crédito advindo de recolhimento da Cofins não cumulativa.

A DRF de origem reconheceu parcialmente o direito creditório tendo glosado a parcela relativa a créditos de ICMS transferidos de terceiros por considerar que tais valores representam receitas decorrentes de uma verdadeira alienação a título oneroso que deveriam ter sido oferecidos à tributação. Glosou também as despesas que não foram caracterizadas como insumos dentro da sistemática de apuração de créditos pela não-cumulatividade de Pis e Cofins.

A 2ª Turma de Julgamento da DRJ em Porto Alegre - RS manteve a glosa ao argumento de que incide Pis e Cofins na cessão de créditos de ICMS, ante a existência de alienação de direitos classificados no ativo circulante, bem como ratificou a glosa no que tange ao creditamento de despesas supostamente caracterizadas como insumos.

Por fim, foi indeferido o pedido de correção monetária e incidência da taxa Selic.

Irresignada com a decisão retro, a recorrente lançou mão do presente recurso voluntário, oportunidade em que requer:

1. o reconhecimento integral do direito creditório pleiteado, sem a necessidade de incluir na formação da base de cálculo da Cofins devida, o montante do saldo credor do ICMS que foi utilizado para pagamento a fornecedores;
2. o reconhecimento do direito de se creditar dos custos de aquisição dos insumos utilizados no processo produtivo;
3. a atualização monetária plena dos seus créditos pelos mesmos índices utilizados para atualização dos tributos e contribuições federais.



Este é o relatório.

## Voto Vencido

Conselheiro Rodrigo Bernardes de Carvalho, Relator

O recurso preenche os requisitos de admissibilidade, devendo ser apreciado.

Um dos objetos do recurso voluntário é a glosa efetuada pela fiscalização em pedido de ressarcimento de Cofins não cumulativa por considerar que a transferência de saldo credor de ICMS para terceiros representa receita que deve ser tributada pelo PIS e pela Cofins não cumulativos.

Suscito de ofício preliminar que sob minha ótica fulmina em parte a glosa dos créditos reclamados neste processo.

É que nesta hipótese a administração se excedeu ao pretender reconvir sem que houvesse tal previsão nas regras do PAF. E o fez mediante procedimento semelhante a uma compensação de ofício, com créditos que jamais foram constituídos ou confessados pela contribuinte.

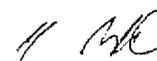
Some-se que a glosa não se deveu porque foram encontradas irregularidades na apuração do crédito tributário, ao contrário, no entender da fiscalização o valor da contribuição devida foi apurado a menor em decorrência da falta de inclusão na base de cálculo da Cofins do valor relativo às “transferências de créditos de ICMS”.

Segundo a fiscalização, essas transferências se equiparam à alienação de direito creditório configurando receita que deve ser tributada, todavia, como dito, independentemente da pretensa equiparação, não poderia a administração “compensar” créditos de ofício, sem o lançamento tributário, sob pena de violação dos arts. 142 do CTN e 44 da Lei nº 9.430/96.

Neste sentido, decidiu a Terceira Câmara deste Conselho em preliminar levantada pela Ilustre Conselheira Sílvia de Brito Oliveira, que hoje enriquece os debates nesta, confira:

*PEDIDO DE RESSARCIMENTO. PIS NÃO-CUMULATIVO. BASE DE CÁLCULO DOS DÉBITOS. DIFERENÇA A EXIGIR. NECESSIDADE DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO. A sistemática de ressarcimento da COFINS e do PIS não-cumulativos não permite que, em pedidos de ressarcimento, valores como o de transferências de créditos de ICMS, computados pela fiscalização no faturamento, base de cálculo dos débitos, sejam subtraídas do montante a ressarcir. Em tal hipótese, para a exigência das Contribuições carece seja efetuado lançamento de ofício.*

Todavia, a preliminar foi rejeitada pelo voto de qualidade, razão pela qual analiso o mérito da matéria.



E neste aspecto, também entendo que deve ser reformado o acórdão recorrido. Convém registrar que hipótese idêntica foi julgada por esta Câmara, oportunidade em que prevaleceu o voto da Ilustre Conselheira Nayra Bastos Manatta, que peço vênha para transcrever e adotar:

*A questão a ser tratada neste recurso diz respeito à glosa efetuada pela fiscalização por considerar que a transferência de créditos de ICMS para terceiros representa receita que deve ser tributada pelo PIS e pela Cofins não cumulativos.*

*Nesta questão adoto o entendimento do Conselheiro Jorge Freire proferido durante sessão em que foi discutido o no RV 137860, 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, I), 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, 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*

*ef AM*

*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.*

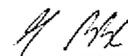
*Contudo, e mesmo por isso, se houver débito desse imposto, a utilização desse crédito incentivado deverá, primeiramente, ser compensado com aquele. Mas há outras formas de aproveitamento, caso ainda reste saldo credor, como será sempre o caso de empresas preponderantemente exportadoras. Ao menos na 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, incidível.*

*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, tornou 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 TRF 4 quando julgamento do Mandado de Segurança nº 2005.71.08.001336-5/RS1, 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.*

*De igual sorte, posição perfilhada, quanto à conclusão que aqui se chegou, pela 1ª Câmara deste Conselho, à unanimidade, quando do julgamento do Recurso nº 130.419, julgado em 24.01.2007.*

*Mas, ainda que de receita se tratasse o referido crédito de ICMS, estreme de dúvida, seria receita cuja causa ensejadora foi a exportação, e, portanto, essa seria sua natureza.*

*Ora, há todo um arcabouço legal dando lastro jurídico à motivação econômica que visa incentivar a exportação dos produtos nacionais. Por isso, em uma de suas formas, desonera de tributação a receita dela decorrente. Assim, mesmo se considerássemos, por amor ao debate, o valor do crédito cedido como receita para os fins da lei impositiva da Cofins e do PIS, ele seria isento dessas contribuições, eis que é receita decorrente de exportação. A recorrente teve direito ao benefício do crédito do ICMS porque adquiriu insumos no mercado interno para fabricar os produtos destinados à exportação. Se toda sua produção fosse vendida ao mercado interno, não haveria direito ao mesmo.*

*Sem embargo, o crédito decorre das exportações efetivadas, direta ou indiretamente, sendo, portanto, espécie de receita decorrente da exportação. A exportação é a causa imediata ensejadora do direito subjetivo às diversas formas de utilização dos créditos pagos quando da compra dos insumos adquiridos que deram margem à saída imune.*

*Outro não é o entendimento da própria Secretaria da Receita Federal, exarado no Parecer Normativo CST nº 71/72, ao afirmar que o ressarcimento de créditos outorgados por benefícios à exportação tem natureza de receita de exportação, como se constata pela sua transcrição infra:*

*9. Quanto à modalidade de utilização do crédito referida na alínea 'd' – o ressarcimento em espécie – ocioso seria expender-se qualquer argumentação no sentido de classificá-la como receita, já que com esta se identifica na sua forma mais típica.*

*10. Assim, demonstrado que está a natureza de 'receita', inerente aos incentivos fiscais, dúvida nenhuma subsiste quanto a qualificação dos mesmos como receita de exportação, visto estarem diretamente vinculados à exportação e decorrerem necessariamente desta. Como tais, são os referidos incentivos computados na referida receita para se obter o seu percentual em relação à receita global.*

*// MK*

*Também, no mesmo rumo, dispõe o Parecer Normativo CST n. 45/76:*

*"(...) a utilização dos créditos decorrentes de estímulo fiscal deve ser considerada como receita operacional, nos termos do art. 155 do Decreto n. 76.186/75 (RIR/75) e qualificada como 'receita de exportação'.(sublinhei)*

*Desta forma, a qualificação do crédito presumido de IPI, a título de ressarcimento de PIS/PASEP e COFINS, se receita fosse, seria receita de exportação e, portanto, estaria ao abrigo das normas de isenção e imunidade, as quais examino.*

*Por derradeiro, por amor à argumentação, além de isentas, as receitas decorrentes de exportação, a exemplo do crédito de ICMS, a partir de 12/12/2001, são imunes. É o que dispõe o artigo 149, § 2º, inciso I, da Constituição Federal, com a redação dada pela mencionada EC nº 33, de 11 de dezembro de 2001, que possui a presente redação:*

*Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.*

*§ 1º omissis.*

*§ 2º As contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico de que trata o caput deste artigo*

*I – não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação; (grifei)*

*(...)*

*Despiciendo salientar que a Constituição Federal deixa claro que as contribuições para a seguridade social, das quais a Cofins e o PIS/Pasep fazem parte, são espécies das contribuições sociais previstas no artigo 149, da Carta Magna, conforme entendimento já consagrado pelo Pleno do STF, em decisão unânime, no Recurso Extraordinário nº 138.284/CE, da lavra do Ministro Carlos Mário Velloso."*

**Em relação ao direito de crédito da Cofins sobre insumos utilizados no processo produtivo**, prescreve o art. 3º, inciso II da Lei nº 10.833/2003 que do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a 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;

Conforme Leis 10.637/02, 10.833/03 e 10.865/04, o contribuinte do PIS e da COFINS não-cumulativos, tem direito de tomar créditos calculados em relação a bens e serviços utilizados como "insumos" na fabricação de produtos destinados à venda.

De modo que se as leis que instituíram essas contribuições não conceituam "insumos", e tampouco impuseram o recurso à legislação do IPI para se colher o seu conceito, outra conclusão não se nos descortina senão a de que o legislador invocou o significado comum do verbete.

Nesse contexto, é correto afirmar que os insumos correspondem aos elementos necessários à produção de produtos e serviços.

Cumpra assinalar, ainda, que as próprias leis disciplinadoras do PIS e da Cofins não-cumulativos assinalam a existência de uma diferença entre insumos, matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem. Segundo essas leis, a palavra insumos compreende estes, porém estes não significam, necessariamente, insumos.

Essa idéia é também corroborada pelo fato de que na legislação do PIS e Cofins a palavra insumos corresponde literalmente a matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, mas a Lei nº 10.637/02, por seu turno, para designar a mesma coisa utiliza-se de ambos os termos, conforme se nota da leitura do arts. 3º, 29 e 53.

Assim, não é correta a premissa, muito corrente aliás, de que o conceito de insumos, para fins das legislações de PIS e Cofins, seja pura e simplesmente aquele fornecido pela legislação do IPI, pois nesse caso trata-se de uma concepção técnica.

Impõe-se concluir, nessa esteira de considerações, que o conceito de insumos, em relação ao PIS e à Cofins, abrange na sua cadeia comportamental, custos e despesas.

Seja dito de passagem que o disciplinamento de custos e despesas inerentes à obtenção de receitas vem estabelecido nos arts. 290 e 299 do Regulamento do Imposto de Renda.

Também é de se mencionar que existe um forte relacionamento lógico entre os custos de produção e despesas operacionais e as receitas tributáveis pelo PIS e COFINS não-cumulativos, como devidamente aduzem os §§ 7º e 8º do art. 3º das Leis 10.637/02 e 10.833/03.

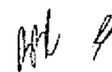
Na hipótese de a pessoa jurídica se sujeitar à incidência não-cumulativa do PIS, em relação apenas à parte de suas receitas, o crédito será apurado, exclusivamente, em relação aos custos, despesas e encargos vinculados a essas receitas (§ 7º). No caso de custos, despesas e encargos vinculados às receitas referidas no § 7º e àquelas submetidas ao regime de incidência cumulativa dessa contribuição, o crédito será determinado, a critério da pessoa jurídica, pelo método de (i) a apropriação direta, inclusive em relação aos custos, por meio de contabilidade de custos integrada e coordenada com a escrituração; ou (ii) rateio proporcional, aplicando-se aos custos, despesas e encargos comuns a relação percentual existente entre a receita bruta sujeita à incidência não-cumulativa e a receita bruta total, auferidas em cada mês (§ 8º).

Portanto, sob minha ótica, o termo "insumos" dentro da legislação do PIS e da Cofins compreende todos custos de produção e despesas operacionais incorridos pelo contribuinte na fabricação de seus produtos.

Por fim, já quanto à pretendida atualização dos créditos, sem reparos a decisão recorrida.

Isto porque, os arts. 13 e 15 da Lei n.º 10.833/2003 vedaram expressamente a atualização monetária ou incidência de juros em aproveitamento de créditos de PIS e Cofins não-cumulativos. Confira:

*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*



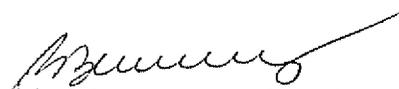
*§ 5º do art. 12, não ensejará atualização monetária ou incidência de juros sobre os respectivos valores.*

*Art. 15. Aplica-se à contribuição para o PIS/PASEP não-cumulativa de que trata a Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, o disposto nos incisos I e II do § 3º do art. 1º, nos incisos VI, VII e IX do caput e nos §§ 1º, incisos II e III, 10 e 11 do art. 3º, nos §§ 3º e 4º do art. 6º, e nos arts. 7º, 8º, 10, incisos XI a XIV, e 13.*

Isto posto, dou provimento parcial ao recurso para reconhecer o direito creditório, sem atualização monetária.

É como voto.

Sala das Sessões, em 05 de setembro de 2008.

  
Rodrigo Bernardes de Carvalho

## **Voto Vencedor**

Conselheira Nayra Bastos Manatta, Redatora-Designada

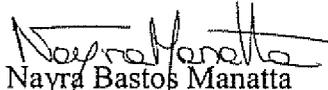
Durante a sessão foi argüida, de ofício, prejudicial de mérito, não levantada pela recorrente, através da qual questionava-se a possibilidade de a fiscalização, durante realização de diligencia para verificar direito creditório pleiteado, exigir crédito tributário por ela considerado devido sem que haja o lançamento de ofício.

Neste caso deve ser observado que não se trata de matéria de ordem pública, da qual o julgador deve conhecer de ofício, mas sim de faculdade do demandante; nem há expressa autorização legal para que desta matéria se conheça de ofício.

Assim sendo, entendo que tal prejudicial não deve ser conhecida por este Colegiado, uma vez que não foi argüida pela contribuinte em seu recurso, nem pode ser suscitada de ofício.

Desta forma voto no sentido de rejeitar a preliminar de mérito proposta.

Sala das Sessões, em 05 de setembro de 2008.

  
Nayra Bastos Manatta

4