



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

**Processo n°** 13005.000039/2005-41  
**Recurso n°** 243.402 Voluntário  
**Acórdão n°** 3401-00.739 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 24 de maio de 2010  
**Matéria** RESSARCIMENTO. COFINS NÃO-CUMULATIVA. GLOSA CESSÃO DE CRÉDITOS DE ICMS.  
**Recorrente** A.T.C. - ASSOCIATED TOBACCO COMPANY BRASIL LTDA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS**

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


COFINS NÃO-CUMULATIVA. BASE DE CÁLCULO. CRÉDITO PRESUMIDO DO IPI. 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.

Recurso Provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso, nos termos do voto do Relator. Vencidos os Conselheiros Gilson Macedo Rosenberg Filho e Odassi Guerzoni Filho.

  
Gilson Macedo Rosenberg Filho – Presidente

  
Emanuel Carlos Dantas de Assis – Relator

EDITADO EM 26/07/2010

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

Gilson Macedo Rosenberg Filho. Ausente, justificadamente, o Conselheiro Jean Cleuter Simões Mendonça.

## Relatório

Trata-se de recurso voluntário contra decisão da 2ª Turma da DRJ que manteve indeferimento de parte de pedido de ressarcimento de créditos da COFINS, incidência não-cumulativa.

O órgão de origem reconheceu parcialmente o direito creditório, glosando os valores de transferências de créditos de ICMS para terceiros, considerados como receita a compor o faturamento, sobre o qual são apurados os débitos do PIS e COFINS não-cumulativos segundo a fiscalização.

Na manifestação de inconformidade o contribuinte se insurge contra a glosa, defendendo o seguinte, conforme o relatório da primeira instância que reproduzo:

- *a CF confere a imunidade do ICMS nas operações de exportação, sendo que ao ser estabelecida a não-cumulatividade do ICMS, ficou garantida aos exportadores, de forma expressa, a possibilidade do aproveitamento do saldo credor do imposto, através da transferência para outros contribuintes do mesmo Estado, ou a qualquer um de seus estabelecimentos no mesmo Estado;*
- *o art 149 da CF imunizou as receitas de exportações em relação às contribuições sociais (PIS e COFINS);*
- *a operação de cessão de créditos de ICMS a terceiros é uma recuperação de custos, porquanto o imposto foi pago por ocasião da aquisição dos insumos utilizados na produção dos produtos exportados;*
- *a Fiscalização entende que a cessão de créditos de ICMS configura espécie de alienação, eis que a empresa transfere o direito dos créditos de ICMS a terceiros em troca de vantagem patrimonial, obtendo, assim, disponibilidade financeira ou patrimonial. Esse entendimento não merece prosperar em razão de sua fragilidade;*
- *refere a conceitos contábeis e ao art. 289, § 3º, do RIR, dizendo que sempre cedeu seus créditos de ICMS a terceiros em troca de numerário, para recuperar o imposto pago na etapa anterior, em razão da imunidade constitucional conferida às exportações, sendo que esta recuperação de custos não representa uma receita, mas tão somente a concretização do princípio da não-cumulatividade do ICMS e da efetiva desoneração de impostos nas exportações;*
- *discorre acerca do conceito contábil de receita, apontando entendimento de doutrinadores;*
- *refere ao ADI SRF nº 25, de 2003, dizendo que tecnicamente a recuperação de um tributo é lançada contabilmente como recuperação de despesa, de natureza similar à recuperação de custo;*



• *nem todo valor que ingressa no patrimônio da empresa deve ser tido como receita, mas somente aqueles que venham a acrescer o seu patrimônio;*

• *as cessões a terceiros de créditos acumulados de ICMS decorrentes de operações de exportação em momento algum poderão ser consideradas como elemento positivo de acréscimo patrimonial, posto que não criam qualquer expectativa de lucro, de aumento do patrimônio da empresa;*

• *a recuperação de um custo não deverá ser entendida como uma receita, sendo inconcebível o entendimento do Fisco Federal no sentido de sustentar a cobrança da COFINS e do PIS sobre a cessão de créditos de ICMS acumulados em decorrência de operações de exportação a terceiros, posto que haverá ofensa ao princípio da não-cumulatividade do ICMS, além de retirar a imunidade dos tributos sobre operações de exportação, tais como ICMS, PIS e COFINS, sobre esta parcela;*

• *registra excerto de Voto proferido em decisão do Poder Judiciário acerca da cessão de créditos de ICMS;*

• *aceitar a cessão de créditos de ICMS acumulados em decorrência de operações de exportação como receita tributável da COFINS e do PIS, seria descaracterizar o sentido teleológico da lei, que objetivou desonerar as operações de exportações da incidência de ICMS;*

• *conclui que a cessão a terceiros de créditos de ICMS acumulados em decorrência de exportações – autorizada pela LC nº 87, de 1996 e prevista na CF pela EC nº 42, de 2003, onde é assegurado ao exportador a manutenção e aproveitamento do imposto cobrado nas operações anteriores – não poderá ser caracterizada como uma receita para fins de base de cálculo da COFINS e do PIS, pois tal cessão de créditos é uma recuperação de custos que determina a forma de concretização do princípio da não-cumulatividade do ICMS e também da desoneração tributária nas operações de exportações, prevista pela CF;*

• *ainda, apenas como argumentação, mesmo que fosse considerada receita, não poderia sofrer incidência do PIS e da COFINS, por expressa disposição constitucional, que prevê a desoneração tributária nas operações de exportações, devendo ser entendida não só como o produto de venda ao exterior, mas todo conjunto e resultado proveniente do complexo mecanismo de exportação, inclusive os eventuais créditos de ICMS incidentes nas operações anteriores;*

• *registra decisão do TRF 4ªR acerca de exigência de PIS e COFINS sobre créditos de ICMS acumulados em decorrência de exportação;*

• *conclui ser totalmente insubsistente a decisão que indeferiu parcialmente o pedido de ressarcimento e de compensação da COFINS e do PIS ao glosar valores que representam débitos não*

*oferecidos à tributação (receitas relativas a cessão de créditos de ICMS acumulados em decorrência de operações de exportação), por não se tratar de receitas, mas sim, de recuperação de custos;*

• *entendendo-se, somente para fins de argumentação, como sendo receita, tal exigência também está inviabilizada por dispositivo constitucional relativo à imunidade e ao princípio da não-cumulatividade do ICMS*

A DRJ indeferiu a manifestação de inconformidade, interpretando que a cessão de créditos de ICMS a outras pessoas jurídicas deve integrar a base de cálculo da Contribuição, mormente porque a legislação de regência (menciona os arts. 2º e 3º da Lei nº 9.718/98 e os arts. 10 e 22 do Decreto nº 4524/2002, que regulamenta o PIS e Cofins) não prevê hipóteses de exclusão, isenção, não incidência ou qualquer outra forma de não integração à base de cálculo, para tal cessão.

Para amparar sua interpretação, reportou-se à Solução de Consulta Interna da Cosit nº 48, de 30/12/2004, segundo a qual há incidência do PIS, COFINS, IRPJ e CSLL sobre os valores auferidos com a cessão de créditos de ICMS.

Também entendeu que “as *recuperações diversas*, representativas de custos ou despesas recuperadas, são *receita*, porquanto para a COFINS, de regra, se entende por receita bruta (faturamento) a totalidade das receitas auferidas, sendo irrelevante o tipo de atividade exercida pela pessoa jurídica e a classificação contábil adotada para as receitas”, e que a cessão em tela não está albergada pela imunidade própria das exportações.

No recurso voluntário, tempestivo, o contribuinte insiste no ressarcimento do total pleiteado, refutando a decisão recorrida e repisando argumentos da manifestação de inconformidade.

É o Relatório.

## Voto

Conselheiro Emanuel Carlos Dantas de Assis, Relator

O Recurso é tempestivo e preenche as demais condições de admissibilidade, pelo que dele conheço.

A única matéria a tratar diz respeito à glosa relativa à transferência de créditos de ICMS, cujo valor foi reduzido daquele a ressarcir.

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,<sup>1</sup> a tributação (ou não) dos valores do crédito de

<sup>1</sup> 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.



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 polémica 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 crédito 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<sup>2</sup> - 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, conseqüentemente, 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 conseqüências 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

---

§ 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**.

<sup>2</sup> 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.



obediência à Lei Complementar nº 87/961 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 crédito escritural 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 respectivamente 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:*

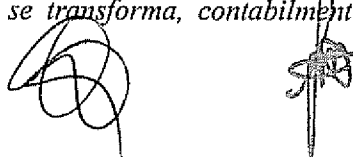
*'Exsurge do relatado que a matéria posta ao conhecimento deste Colegiado cinge-se à incidência ou não da COFINS e do PIS sobre a cessão de saldo credor de ICMS oriundo de expo nações e se sobre o valor ressarcível daquelas contribuições aplica-se ou não atualização monetária e/ou juros de mora.*

*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 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 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 adentrariamos 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.*

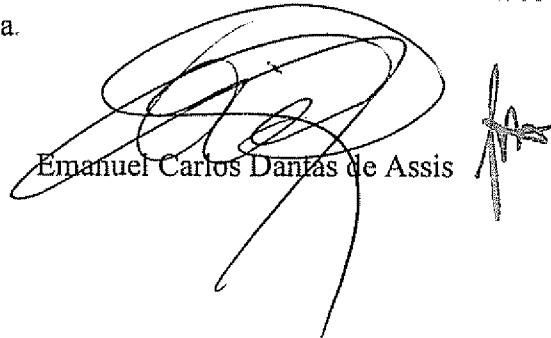
*O que não se pode conceber é que a norma crie formas de aproveitamento de crédito oriundo da exportação de mercadorias, imunes de qualquer tributação, e, ao mesmo tempo, tribute o valor aportado por meio desse crédito somente quando ele for cedido a terceiros.*

*Nesse sentido, decisão do 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 COFINS a ser recolhido pelo fornecedor de insumos, portanto, pretender considerá-lo novamente é medida repudiada pelo sistema tributário'.*

Pelo exposto, dou provimento ao recurso para excluir da base de cálculo da Contribuição o crédito de ICMS transferido a terceiros e determinar o ressarcimento sem a glosa respectiva.

  
Emanuel Carlos Dantas de Assis