



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

**Processo nº** 13005.000486/2004-10  
**Recurso nº** 243.398 Voluntário  
**Acórdão nº** 3401-00.904 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 28 de julho de 2010  
**Matéria** RESSARCIMENTO. PIS NÃO-CUMULATIVO. GLOSAS. CESSÃO DE CRÉDITOS DE ICMS. CRÉDITOS NA AQUISIÇÃO DE MERCADORIAS COM O FIM DE EXPORTAÇÃO. VARIAÇÃO MONETÁRIA ATIVA EM EXPORTAÇÃO.  
**Recorrente** A.T.C. - ASSOCIATED TOBACCO COMPANY BRASIL LTDA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**

Período de apuração: 01/01/2003 a 31/03/2004

PIS NÃO-CUMULATIVO. BASE DE CÁLCULO. CRÉDITO DE ICMS TRANSFERIDO A TERCEIROS. 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.

BASE DE CÁLCULO. VARIAÇÕES CAMBIAIS ATIVAS. LEI Nº 10.637/2002, ART. 1º. INCLUSÃO.

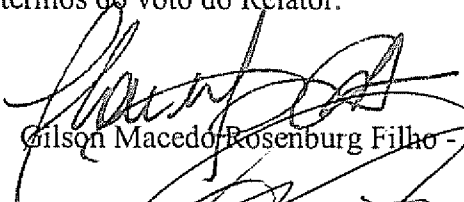
Nos termos do art. 1º da Lei nº 10.637/2002 e do art. 30 da MP nº 2.158-35/2001, as variações cambiais ativas são incluídas na base de cálculo do PIS Faturamento a partir de dezembro de 2002, podendo ser apropriadas pelo regime de caixa ou de competência, à opção do contribuinte e desde que adotado o mesmo regime para a COFINS, o IRPJ e a Contribuição Social sobre o Lucro.

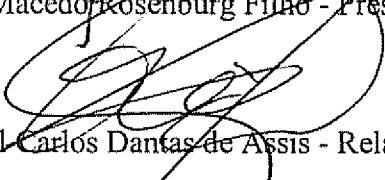
REGIME NÃO-CUMULATIVO. MERCADORIA ADQUIRIDA COM O FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO. INEXISTÊNCIA DE DIREITO A CRÉDITO.

No regime do PIS e Cofins não-cumulativos, a empresa exportadora, ao adquirir mercadoria com o fim específico de exportação, não faz jus ao crédito.

Recurso Provido em Parte.

Acordam os membros do Colegiado: I) por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso para excluir da base de cálculo da exação o valor da cessão do ICMS, vencidos os Conselheiros Gilson Macedo Rosenberg Filho e Odassi Guerzoni Filho; II) pelo voto de qualidade, em negar provimento de modo a manter as variações cambiais na base de cálculo, vencidos os Conselheiros Dalton Cesar Cordeiro Miranda, Jean Cleuter Simões Mendonça e Fernando Marques Cleto; e III) por unanimidade de votos, em negar provimento no restante, nos termos do voto do Relator.

  
Gilson Macedo Rosenberg Filho - Presidente

  
Emanuel Carlos Dantas de Assis - Relator

EDITADO EM 25/08/2010

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Gilson Macedo Rosenberg Filho; Emanuel Carlos Dantas de Assis; Jean Cleuter Simões Mendonça; Odassi Guerzoni Filho; Fernando Marques Cleto Duarte e Dalton Cesar Cordeiro de Miranda.

## Relatório

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

Ao ressarcimento foram cumuladas Declarações de Compensação.

O órgão de origem reconheceu parcialmente o direito creditório, glosando os valores correspondentes a:

- transferências de créditos de ICMS para terceiros, considerados como receita a compor o faturamento, não adicionada pelo contribuinte dentre os débitos da Contribuição;

- receitas de variações cambiais ativas, igualmente não computadas dentre os débitos; e

- créditos do PIS não-cumulativo, apropriados pelo contribuinte com base em valores de produtos adquiridos com o fim específico de exportação.

*a empresa não se conforma com o entendimento do Fisco, entendendo que:*

*1. a cessão a terceiros de créditos acumulados de ICMS em decorrência de exportação, não representa receita, não cabendo compor a base de cálculo do PIS;*

*2. a aquisição de produtos com fim específico de exportação geravam créditos até o advento da Lei nº 10.865, de 2004;*

*3. a variação cambial ativa não representa receita, ou, se representar receita, esta é imune em razão de ser decorrente de operações de exportação.*

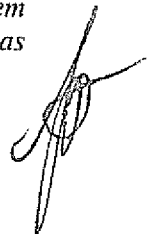
Na manifestação de inconformidade o contribuinte se insurge contra as glosas, defendendo o seguinte, conforme o relatório da primeira instância que reproduzo:

***A CESSÃO A TERCEIROS DE CRÉDITOS DE ICMS ACUMULADOS EM DECORRÊNCIA DE EXPORTAÇÃO NÃO COMPÕE A BASE DE CÁLCULO DO PIS***

- a Fiscalização entendeu que a cessão de créditos acumulados de ICMS decorrentes de exportação representa receita, compondo, por isso, a base de cálculo do PIS;*
- 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 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 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 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, 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 4ª/R 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 compensação do PIS, porquanto as cessões de créditos de ICMS acumulados em decorrência de exportação a outras empresas não são receitas tributáveis, mas recuperação de custos;*

• admitindo-se para fins de argumentação que sejam receitas, mesmo assim estão amparadas por imunidade e pelo princípio da não-cumulatividade do ICMS, o que desqualifica o débito apurado pelo Fisco e conseqüente diminuição de seu crédito.

**DA GLOSA DE CRÉDITOS DE PIS SOBRE AQUISIÇÕES DE PRODUTOS COM FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO**

• o Fisco pretende glosar créditos de PIS sobre aquisições de mercadorias de pessoas jurídicas domiciliadas no País, em razão de terem o fim específico de exportação, dizendo que, como pelo art. 5º, III, da Lei nº 10.637, de 2002, não há incidência da contribuição sobre tais vendas, não há direito ao crédito para o adquirente;

• a Lei nº 10.637, de 2002, não previa a admissão de créditos decorrentes de aquisições de mercadorias imunes, isentas ou alíquota zero. Registra o art. 3º daquela Lei;

• em nenhum dos dispositivos da Lei existe a previsão de vedação de creditamento sobre aquisições de mercadorias de pessoas jurídicas domiciliadas no País, por serem tais mercadorias isentas, imunes ou alíquota zero,

• a proibição do crédito de PIS sobre aquisições de mercadorias de pessoas jurídicas domiciliadas no País com fim específico de exportação se deu somente com a edição da Lei nº 10.865, de 2004, que alterou o § 2º do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002. Reproduz o parágrafo;

• conforme o Fisco, a glosa de créditos sobre aquisições de mercadorias adquiridas de pessoas jurídicas domiciliadas no País com fim específico de exportação se reporta aos meses de julho e setembro de 2003, meses anteriores à vigência da Lei nº 10.865, de 2004. Refere ao art. 105 do CTN, dizendo que não poderia haver utilização retroativa daquela Lei;

• deve ser considerada ilegal a glosa dos créditos, eis que não amparada em lei.

**A VARIAÇÃO CAMBIAL ATIVA NÃO COMPÕE A BASE DE CÁLCULO DO PIS**

• a Fiscalização entendeu que a variação cambial ativa é uma receita, compondo, portanto, a base de cálculo do PIS;

• no entanto, para que aquele raciocínio seja verdadeiro, é necessário que a variação cambial ativa possa ser subsumida integralmente na hipótese de incidência do PIS;

• apesar de instituída em lei, a exigência do PIS sobre a variação cambial ativa não há de prosperar, eis que ela não se constitui em verdadeira receita para ser fato gerador do PIS;



- ainda que se entenda como receita a variação cambial ativa, á ela decorrente de exportação de produtos, sendo que as operações de exportação estão imunes de tributação, donde, logicamente, as receitas decorrentes destas também estão imunes;

- os equívocos cometidos pela empresa no cálculo das variações cambiais ativas não alteram o fato dos tributos nem mesmo serem devidos

### **A VARIAÇÃO CAMBIAL ATIVA NÃO É RECEITA DA IMPUGNANTE**

- é pessoa jurídica dedicada à exportação de fumo em folha, sendo que, para viabilizar as exportações, recorre às linhas de créditos oferecidos pelas instituições financeiras. Registra a sistemática operacional dos contratos;

- registra excerto de regras emitidas pelo BACEN que regulam a quitação de Contrato de Câmbio para exportação, indagando como a variação cambial ativa pode constituir receita da empresa, se ela está proibida de receber, diretamente, qualquer pagamento pelas exportações que efetua, que devem, obrigatoriamente, ser quitadas pelo importador, em dólares e no exterior, pagando-se a instituição financeira com a qual o contrato foi celebrado;

- de acordo com a nossa legislação, os contratos em dólar devem ser contabilizados pelo seu valor em reais convertidos pela cotação oficial do dia de seu aperfeiçoamento. Se verificada, posteriormente, na data de sua quitação, variação na cotação da moeda estrangeira, eventual diferença, positiva ou negativa, deve ser levada à tributação;

- no entanto, esta variação positiva não se constitui em receita da empresa, nem mesmo é disponibilizada a ela, eis que é o importador (estrangeiro adquirente do fumo em folha) que fará o seu pagamento, em dólares;

- a empresa contrata em dólares, e em dólares é quitado seu débito, não havendo qualquer conversão para a moeda nacional na operacionalidade dos contratos;

- se a variação cambial se constituir em receita de alguém, será da instituição financeira com quem foi firmado o contrato, nunca da empresa, justamente porque ela não tem qualquer espécie de disponibilidade;

- não basta que a lei ordene a contabilização da variação cambial ativa, se esta não se enquadra na moldura do fato gerador estabelecido para o PIS. Não há fato gerador, nem base de cálculo sobre a qual se possa exigir aquela contribuição;

- na esteira do que discorreu, também não poderia ser considerada como despesa a variação cambial negativa. Refere ao entendimento doutrinário de receita;

- não havendo receita não há fato gerador, sendo que entendimento contrário viola todos os princípios constitucionais

*de proteção do contribuinte, incertos no Sistema Tributário Nacional, além da própria lógica que conduz a matéria e as disposições referentes ao tributo discutido. Registra o art. 110 do CTN.*

#### **A IMUNIDADE DAS RECEITAS DE VARIAÇÕES CAMBIAIS ATIVAS DECORRENTES DE EXPORTAÇÕES**

- em não sendo entendido da maneira como exposta no item anterior, mesmo assim não haveria a incidência de PIS sobre variações cambiais, pois estas somente poderiam ser consideradas como receitas decorrentes de operações de exportação, protegidas pela imunidade, que é desoneração constitucionalmente garantida,*
- refere ao art. 149, § 2º, inciso I, da CF, dizendo que as receitas com variações cambiais ativas são decorrentes da própria exportação, pois se não houvesse exportações, não haveria variações cambiais ativas ou passivas;*
- as variações cambiais são parte componente do preço de uma operação de exportação, sendo óbvio que a natureza jurídico-tributária daquelas há de seguir o regime aplicável àquela operação;*
- o Fisco entende que as variações cambiais ativas decorrentes de exportação de produtos são receitas financeiras e não receitas decorrentes de exportação, sendo que tal interpretação minimiza o efeito imunizante concedido pela CF, não merecendo prosperar em função de sua fragilidade;*
- refere aos arts. 149 e 195 da CF, recorrendo acerca da incidência do PIS sobre a receita ou sobre o faturamento, bem como da conceituação daqueles termos, apontando entendimento de doutrinadores;*
- assenta que a expressão receitas decorrentes de exportação, constante do § 2º, inciso I, do art. 149 da CF, deve abranger todo ingresso, inclusive o valor das variações cambiais ativas – embora entenda que se trata de receita fictícia – porquanto aquelas são decorrentes da própria exportação, abrangendo, assim, qualquer valor que seja oriundo das operações de exportação;*
- registra entendimento de doutrinador a propósito da natureza jurídico-tributária das variações cambiais decorrentes de exportações;*
- o dispositivo constitucional afasta interpretação de que a norma legal de isenção alcançaria apenas a receita de exportação (receita da venda de bens) e não a receita decorrente da exportação (variações cambiais). O texto constitucional imuniza toda e qualquer receita decorrente de exportação;*



- a Lei nº 10.637, de 2002, bem como a Lei nº 10.833, de 2003, reconhece a não incidência (imunidade) de PIS e de COFINS sobre as receitas decorrentes de operações de exportação;

- se o fim da desoneração das exportações é a maior penetração de nossas mercadorias no mercado internacional, daí resultando maior desenvolvimento, mais empregos e maiores investimentos, se justifica liberar as receitas decorrentes de exportação das contribuições que incidem sobre elas diretamente;

- a interpretação do Fisco não atende ao fim a que foi proposta a imunidade constitucional para as exportações, pois aqui não cabe qualquer interpretação restritiva do instituto da imunidade. Relaciona ementas de julgados do Poder Judiciário e parte de Voto pronunciado em julgado do TRF 4ª/R;

- conclui que as receitas decorrentes de operações de exportações estão imunes à incidência de PIS, inclusive da variação cambial decorrente destas exportações, que lhe é acessória e indissociável, o que desqualifica o débito apurado pelo Fisco e conseqüente diminuição de seu crédito.

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.

Tratando da variação monetária ativa, entendeu que tem natureza diversa da receita de exportação de mercadorias. Tratando-se de receita financeira, não está alcançada pelo benefício concedido às exportações, ficando sujeita à incidência do PIS, nos termos dos art. 2º, 3º e 9º da Lei nº 9.718, de 1998.

Quanto aos créditos computados pelo contribuinte com base em valores de produtos adquiridos com o fim específico de exportação, a DRJ interpretou que não se pode aproveitá-los em face de vedação expressa contida no art. 3º, § 2º, inciso II, da Lei nº 10.637/2002, e haja vista não se sujeitarem, os bens adquiridos de terceiros com fins específicos de exportação, ao pagamento da Contribuição.

Considerou também que o fornecedor da mercadoria, ao efetuar a venda com fim específico de exportação, já manteve o crédito apurado por ela, de modo que um direito a novo crédito (ao adquirente da mercadoria) implicaria na concessão de benefício fiscal, instituto que necessitaria de norma expressa a respeito e não integra o objetivo da legislação que tratou da não-cumulatividade do PIS.



Ao final desse tópico, a decisão recorrida salientou que a regra estabelecida pelo art. 3º, § 2º, inciso II, da Lei nº 10.637, de 2002, incluída pela Lei nº 10.865, de 2004, tem natureza meramente declaratória, portanto com eficácia *ex tunc*, aplicando-se inclusive aos eventos ocorridos anteriormente à sua edição.

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.

As três matérias a tratar dizem respeito ao seguinte: 1) transferências de créditos de ICMS para terceiros, considerados pelo órgão de origem e pela DRJ como receita a compor o faturamento, não adicionada pelo contribuinte dentre os débitos da Contribuição; 2) receitas de variações cambiais ativas, igualmente não computadas dentre os débitos; e) créditos do PIS não-cumulativo, apropriados pelo contribuinte com base em valores de mercadorias adquiridas com o fim específico de exportação.

Conforme os fundamentos expostos adiante, interpreto assistir razão à Recorrente em relação ao item. Nos outros dois o Recurso não merece ser provido.

### **TRANSFERÊNCIA DE CRÉDITOS DE ICMS: INCIDÊNCIA APENAS SOBRE O ÁGIO, QUANDO HOVER**

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

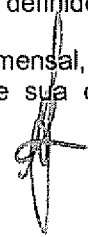
<sup>1</sup> Os dois artigos possuem as seguintes redações, respectivamente:

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.

§ 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.



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<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 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):

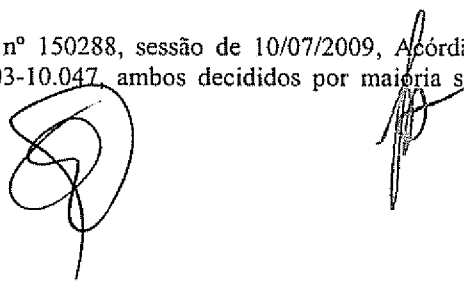
*Art. 25. Para efeito de aplicação do disposto no art. 24, os débitos e créditos devem ser apurados em cada estabelecimento,*

---

§ 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.



*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 devese 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 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 cus o 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.*

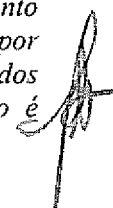
*Contudo, e mesmo por isso, se houver débito desse imposto, a utilização desse crédito incentivado deverá, primeiramente, ser compensado com aquele. Mas há outras formas de aproveitamento, caso ainda reste saldo credor, como será sempre o caso de empresas preponderantemente exportadoras. Ao menos na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

## **VARIAÇÃO CAMBIAL ATIVA: INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO**

Quanto às variações ativas, devem ser incluídas na base de cálculo alargada do PIS e da Cofins, tal como definida pelo art. 1º da Lei nº 10.637/2002 e art. 1º da Lei nº 10.833/2003.

Saliento, por crucial, que descabe aqui cogitar do § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718/98, julgado inconstitucional pelo STF. Como na situações dos autos a receita bruta ampliada foi estabelecida pelas Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003 e em relação a estas inexistente qualquer inconstitucionalidade no alargamento, especialmente porque são posteriores à Emenda Constitucional nº 20/98, as receitas ativas devem ser computadas na base de cálculo.

Consoante a nova redação dada pela EC nº 20/98, o legislador infraconstitucional poderá adotar qualquer uma das definições possíveis para o faturamento ou a receita. Inclusive a receita bruta, a abarcar todas as receitas da empresa.

Assim foi feito: conforme as Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, a base de cálculo do PIS e da COFINS, para os períodos de apuração após dezembro de 2002 e fevereiro de 2004, respectivamente, é 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” (§ 1º do art. 1º, nas duas Leis mencionadas), independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

Promoveu-se um alargamento na base de cálculo da COFINS e do PIS, que passou a abranger, além das receitas provenientes da venda de mercadorias e das prestações de serviços em geral, também as demais receitas, a exemplo das financeiras.

Assim procedeu porque a definição de faturamento ou receita bruta, se por um lado não é um conceito indeterminado, por outro não é tão cerrada, a ponto de limitar-se à soma das faturas emitidas pela pessoa jurídica, como pretendem alguns. Mesmo antes das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003 já era assim (e também antes da Lei nº 9.718/98, que promoveu o mesmo alargamento mas, por ter sido editada antes da EC nº 20/98, foi julgada inconstitucional pelo STF), como demonstra o pronunciamento do STF na Ação Declaratória



de Constitucionalidade nº 1, mais precisamente no voto do relator, Min. Moreira Alves, ao acentuar a conceituação de faturamento para fins tributários, nos termos da LC nº 70/91:

*Note-se que a Lei Complementar nº 70/91, ao considerar o faturamento como “a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviços de qualquer natureza” nada mais fez do que lhe dá a conceituação de faturamento para efeitos fiscais, como bem assinalou o eminente Ministro Ilmar Galvão, no voto que proferiu no RE 150.764, ao acentuar que o conceito de receita bruta das vendas de mercadorias e de mercadorias e serviços “coincide com o faturamento, que, para efeitos fiscais, foi sempre entendido como o produto de todas as vendas, e não apenas das vendas acompanhadas de fatura, formalidade exigida tão-somente nas vendas mercantis a prazo (art. 1º da Lei nº 187/36).”*

(STF, Pleno, ADC nº 1, Relator Ministro Moreira Alves, em 01/12/1993).

No julgado acima referido (Recurso Extraordinário nº 150.764, relativo ao antigo Finsocial), o Ministro Ilmar Galvão reporta-se ao art. 22 do Decreto-Lei nº 2.397/87, que já tratava do faturamento, base de cálculo do Finsocial, como sendo a “receita bruta das vendas de mercadorias e de mercadorias e serviços, de qualquer natureza”.

O conceito de faturamento assim delineado, estabelecido pelo legislador ordinário, não implica em qualquer ofensa ao art. 110 do CTN, segundo o qual a lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance dos institutos, conceitos e formas do Direito Privado, utilizados pelo legislador constituinte para definir ou limitar competências tributárias. É que o art. 195 da Constituição Federal, ao referir-se a faturamento (ou a receita, após a Emenda Constitucional nº 20/98), emprega o termo (ou os termos) num sentido aberto, a ser definido pela legislação tributária. As expressões faturamento ou receita não são empregadas na acepção do Direito Comercial, tampouco da contabilidade, podendo assumir conotações mais amplas ou mais estreitas, a depender da legislação infraconstitucional.

Antes das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003 até se poderia investigar se a variação cambial ativa compõe ou não a base de cálculo do PIS e da COFINS. Atualmente, contudo, levando-se em conta que a literalidade do texto não pode ser afastada (a interpretação literal nunca é suficiente, mas é indispensável, sendo o começo da interpretação em Direito), é indubitoso que os resultados positivos da variação cambial, sejam decorrentes de direitos ou de obrigações, integram a base de cálculo dessas Contribuições.

Ocorrendo variação cambial ativa há um ingresso de receitas, sendo que quando adotado o regime de caixa tal ingresso não é reversível. Quando adotado o regime de competência tais receitas podem ser revertidas, é verdade. A depender da variação futura da moeda estrangeira em relação ao Real, as receitas em questão podem se reduzir, desaparecer ou até se tornar negativas. Assim ocorre, todavia, noutro momento, ou seja, noutro período de apuração da COFINS e do PIS, de forma que não se pode dizer que no período anterior inexistiu a receita reconhecida mensalmente porque adotado o regime de competência.

Reversível ou não, o certo é que a adoção pelo regime de competência implica em reconhecimento contábil dos resultados positivos advindos da variação cambial, de modo a alterar a situação patrimonial ao final de cada mês.

A opção pelo regime de competência não tem efeitos meramente contábeis, pois o reconhecimento mês a mês da receita, tendo como consequência um aumento no patrimônio



da empresa (o valor do ativo aumenta, em contrapartida à receita contabilizada) implica em reconhecer alguma disponibilidade jurídica sobre o valor incorporado ao ativo.<sup>3</sup> Ainda que tal disponibilidade seja momentânea - afinal, a empresa só transforma a disponibilidade jurídica em disponibilidade econômica se puder realizar os resultados no final do mês, o que nem sempre é possível, a depender de cada contrato -, não é inexistente.

É importante atentar para a circunstância de que, sendo o período de apuração do PIS e da COFINS mensal, o aspecto temporal da hipótese de incidência é concretizado ao final de cada mês, quando ocorre o fato jurídico tributário (ou fato gerador em concreto).

No caso da hipótese de incidência do PIS e da COFINS incidentes sobre as variações cambiais ativas, o art. 30 da MP nº 2.158-35/20 (antes, MP nº 1.858-10/99 e seguintes, as primeiras editadas sob a égide da Lei nº 9.718/98) permite que se considere o aspecto temporal no momento de realização dos contratos, com adoção do regime de caixa, a partir do ano 2000. Nessa hipótese só há fato gerador no mês em liquidado o contrato, no todo ou em parte.

Todavia, se adotado o regime de competência a hipótese de incidência é outra. Nesta o aspecto temporal está definido como o final de cada mês, quando deve ser apurado se houve variação cambial ativa - a servir de base de cálculo das duas Contribuições -, ou variação passiva - a ser desprezada, sem possibilidade de computo no mês seguinte, em que ocorrerá (ou não) outro fato gerador, inconfundível e dissociado dos anteriores.

A norma do § 1º do art. 30 da MP nº 2.158-35/2001 estabeleceu critério específico para apuração das variações monetárias em função da taxa de câmbio. Independentemente do regime (de competência ou de caixa) adotado pelo contribuinte para as demais rubricas, as variações monetárias terão tratamento apartado, devendo ser apuradas pelo regime de caixa, regra geral, ou pelo de competência, opcionalmente.

Apesar de haver incerteza se ao término dos contratos em moeda estrangeira haverá ganho ou perda em função da variação cambial - pelo que o regime de caixa poderia ser tido como a melhor opção, diante do princípio contábil do conservadorismo -, o certo é que a recorrente preferiu o contrário e adotou o regime de competência para a variação cambial.

Quando a empresa, por exemplo, contrai empréstimos reajustados conforme a variação cambial, pode contabilizar a variação monetária decorrente de tal variação em conta de variação cambial passiva. Nas ocasiões em que o Real se valoriza frente à moeda estrangeira, a redução do empréstimo é levada a crédito da referida conta.

Os valores desses créditos, lançados na conta de variação cambial passiva, são na verdade variação ativa, embora lançados em conta de despesa.

A hipótese acima descrita serve para destacar que as variações cambiais ativas também decorrem de obrigações, além de direitos.

A diferença é que contratos de **direitos** firmados em moeda estrangeira - como o de vendas para o exterior, investimentos diversos ou mútuos ativos -, a valorização do Real acarreta variação monetária passiva, enquanto a desvalorização da moeda brasileira leva à variação monetária ativa.

Nos contratos de **obrigações** - como os empréstimos reajustados pela variação do câmbio, ou ainda aquisições a prazo a fornecedores situados no exterior, reajustada da

<sup>3</sup> Cf. Rubens Gomes de Sousa, in **Pareceres 1 – Imposto de Renda**, São Paulo, Resenha Tributária, 1976, p. 70, tem-se disponibilidade jurídica quando um rendimento ou provento é adquirido, possuindo o beneficiário título jurídico que lhe permite realizá-lo em dinheiro. Não se confunde com a disponibilidade econômica, que corresponde a rendimento ou provento já realizado.

mesma forma - acontece o contrário: a valorização da moeda brasileira, por diminuir a quantidade de unidades monetárias em Reais, leva a uma variação monetária ativa, enquanto a desvalorização acarreta variação passiva.

Os lançamentos podem ser ilustrados da forma seguinte:

## 1. LANÇAMENTOS RELATIVOS ÀS OPERAÇÕES DE DIREITOS

### 1.1. Pelas vendas a prazo para o exterior:

D – Clientes Internacionais (Ativo Circulante ou Realizável a Real L. Prazo)

C – Vendas Internacionais a Prazo (Conta de Resultado)

### 1.2. Pela **valorização** da moeda nacional, que acarreta **redução** da quantidade de Reais a ser recebida:

D – Variação Cambial Passiva (Conta de Resultado)

C – Clientes Internacionais (Ativo Circulante ou Realizável a Real L. Prazo)

### 1.3. Pela **desvalorização** da moeda nacional, que acarreta **aumento** da quantidade de Reais a ser recebida:

D – Clientes Internacionais (Ativo Circulante ou Realizável a Real L. Prazo)

C – Variação Cambial Ativa (Conta de Resultado)

## 2. LANÇAMENTOS RELATIVOS ÀS OPERAÇÕES DE OBRIGAÇÕES

### 2.1. Pelos empréstimos realizados em moeda estrangeira

D – Bancos (Ativo)

C – Empréstimos Internacionais (Passivo Circulante ou Exigível a L. Prazo)

### 2.2. Pela **valorização** da moeda nacional, que acarreta **redução** da quantidade de Reais a ser paga.

D – Empréstimos Internacionais (Passivo Circulante ou Exigível a L. Prazo)

C – Variação Cambial Ativa (Conta de Resultado)

### 2.3. Pela **desvalorização** da moeda nacional, que acarreta **aumento** da quantidade de Reais a ser paga.

D – Variação Cambial Passiva (Conta de Resultado)

C – Empréstimos Internacionais (Passivo Circulante ou Exigível a L. Prazo)

Sendo mensal o período de apuração das do PIS e da COFINS, deve ser comparado, ao final de cada mês, as cotações das moedas envolvidas em cada contrato, de modo a definir se no momento em que concretizado o aspecto temporal do tributo (final do mês), ocorreu variação monetária ativa ou passiva. No primeiro caso há incidência das Contribuições; no segundo, não.

Isto deve ser feito tanto para os contratos de direitos quanto os de obrigações, cada um de *per si*, sendo que nuns e noutros pode haver variação monetária ativa ou passiva.

Quanto ao argumento de que as receitas de variação cambial ativa, por serem decorrentes de exportação submeter-se-iam à imunidade estatuída no § 2º, I do art. 149 da Constituição (com a redação dada pela Emenda Constitucional nº 33, de 11/12/2001), não se

sustenta porque as duas receitas são inconfundíveis: enquanto a de exportação corresponde ao valor das mercadorias exportadas, sendo auferida no momento da remessa para o exterior, a receita decorrente da variação cambial é dada pelas variações entre as moedas, medidas entre a data da exportação e a do recebimento das exportações. Devem-se a fatores distintos e ocorrem em momentos distintos. E mais: como decorrência da exportação, em vez de variação cambial ativa pode ocorrer variação passiva. Se o tratamento fosse o mesmo, a base de cálculo seria apurada num momento posterior ao de ocorrência de fato gerador, dissociando-se o aspecto material da hipótese de incidência de seu aspecto quantitativo, o que não é nada razoável.

Destarte, cabe manter a incidência do PIS sobre as variações cambiais, sendo pertinente a glosa em questão.

### **MERCADORIAS ADQUIRIDAS COM O FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO: INEXISTÊNCIA DE DIREITO A CRÉDITO**

Doravante cuido da glosa enumerada no item 3 no início deste voto, em relação a qual não cabe dar razão à Recorrente.

É que, pela sistemática da não-cumulatividade do PIS e Cofins, a regra geral é no sentido de que não gera direito a crédito a aquisição de mercadoria não onerada pelas Contribuições, seja em face de imunidade, não-incidência conforme lei, isenção ou, ainda, alíquota zero. Sem a incidência na etapa anterior, o crédito constitui exceção, a exemplo do crédito presumido nas aquisições a pessoas físicas, pelas agroindústrias.

Na situação autos, a mercadoria adquirida pela Recorrente, por ser destinada especificamente à exportação, é imune. Daí não caber apurar o crédito defendido na peça recursal.

Embora seja certo que o crédito pleiteado, se autorizado em lei, beneficiaria as exportações, a Lei nº 10.637/2002, no seu art. 5º, estabelece o contrário. Observe-se (negritos acrescentados):

*Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:*

*(...)*

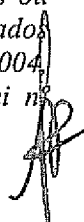
~~*§ 2º Não dará direito a crédito o valor de mão-de-obra paga a pessoa física;*~~

*§ 2º Não dará direito a crédito o valor: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)*

*I - de mão-de-obra paga a pessoa física; e (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)*

*II - da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição. (Incluído pelo art. 37 da Lei nº 10.865/2004 com efeitos a partir de 01/08/2004 cf. art. 46, IV, da Lei nº 10.865/2004)*

*(...)*



*Art. 5º A contribuição para o PIS/Pasep não incidirá sobre as receitas decorrentes das operações de:*

*I - exportação de mercadorias para o exterior;*

~~*II - prestação de serviços para pessoa física ou jurídica domiciliada no exterior, com pagamento em moeda conversível;*~~

*II - prestação de serviços para pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)*

*III - vendas a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação.*

*§ 1º Na hipótese deste artigo, a pessoa jurídica vendedora poderá utilizar o crédito apurado na forma do art. 3º para fins de:*

*I - dedução do valor da contribuição a recolher, decorrente das demais operações no mercado interno;*

*II - compensação com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, observada a legislação específica aplicável à matéria.*

*§ 2º A pessoa jurídica que, até o final de cada trimestre do ano civil, não conseguir utilizar o crédito por qualquer das formas previstas no § 1º, poderá solicitar o seu ressarcimento em dinheiro, observada a legislação específica aplicável à matéria.*

O § 2º do art. 3º da Lei nº 10.637/2002, ao dizer expressamente que não dá direito a crédito a mão-de-obra paga a pessoa física, alude exatamente à regra geral da não-cumulatividade: sem tributação na etapa anterior, inexistente direito a crédito na seguinte, salvo exceção específica.

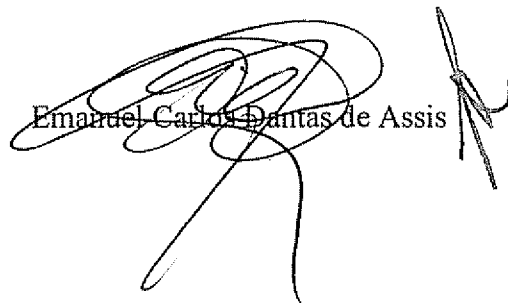
Quanto aos § 1º e 2º do art. 5º da lei nº 10.637/2002 (aplicável ao PIS), equivalente aos § 1º e 2º do art. 6º da Lei nº 10.833/2003 (aplicável à Cofins), aplica-se à empresa que vende à comercial exportadora. A empresa que vende à exportadora apura débitos e créditos das Contribuições, enquanto a comercial exportadora não apura nem débitos – face à imunidade – nem créditos – face à vedação.

Por fim, registro que a interpretação ora adotada está em consonância com diversas Soluções de Consulta adotadas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, dentre elas a de nº 182, de 17/05/2004, da SRRF da 6ª Região Fiscal.

## CONCLUSÃO

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