



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

Processo nº 13016.000270/2005-14
Recurso nº 262.320 Voluntário
Acórdão nº 3401-00.774 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 26 de maio de 2010
Matéria COMPENSAÇÃO COM CRÉDITO DE COFINS SOB O REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE - GLOSA POR CONTA DE INCLUSÃO DE VALOR NO MONTANTE DO DÉBITO.
Recorrente PENASUL ALIMENTOS LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Data do fato gerador: 31/05/2005

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.

RESSARCIMENTO. REGIME NÃO CUMULATIVO. ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA E JUROS.

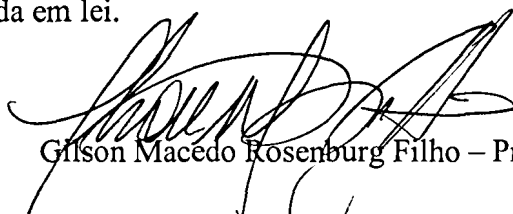
O artigo 15, combinado com o artigo 13, ambos da Lei nº 10.833, de 2003, vedam expressamente a aplicação de qualquer índice de atualização monetária ou de juros para este tipo de ressarcimento.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, em dar provimento parcial ao recurso nos seguintes termos: I) por maioria de votos, reconheceu-se indevida a inclusão na base de cálculo da contribuição dos valores obtidos com a cessão de créditos de ICMS a terceiros, por não considerarem tal operação como sendo receita. Vencidos os Conselheiros Odassi Guerzoni Filho (relator) e Gilson Macedo Rosenberg Filho. Designado o Conselheiro Emanuel Carlos Dantas de Assis para redigir o voto vencedor; e II) por unanimidade de votos,

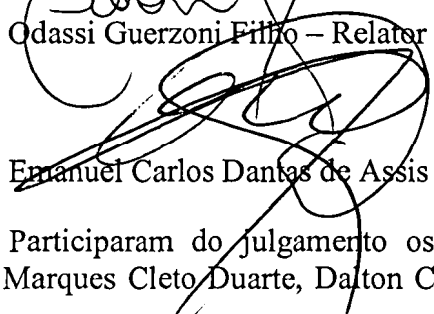
negou-se a incidência da taxa Selic no ressarcimento de créditos da Cofins, por vedação expressa contida em lei.



Gilson Macedo Rosenburg Filho – Presidente



Odassi Guerzoni Filho – Relator



Emanuel Carlos Dantas de Assis – Redator Designado

Participaram do julgamento os Conselheiros Emanuel Carlos Dantas de Assis, Fernando Marques Cleto Duarte, Dalton César Cordeiro de Miranda e Gilson Macedo Rosenburg Filho.

Relatório

Trata o presente processo de Declaração de Compensação de débitos da "CSLL-Estimativa" de julho de 2005, no valor de R\$ 2.941,99, entregue em 15/08/2005, e do "IRPJ-Estimativa Mensal" de agosto de 2005, no valor de R\$ 285.734,26, entregue em 27/09/2005, com fundamento no inciso II do parágrafo 1º do artigo 6º da Lei nº 10.833, de 29/12/2003, lastreadas no "Saldo Disponível para Compensação" [*Crédito da Cofins Exportação*¹ (-) *Parte do Crédito da Cofins Exportação utilizado para deduzir a contribuição da Cofins do mês*²], no valor original de R\$ 288.676,25.

A DRF em Caxias do Sul/RS, todavia, mesmo tendo reconhecido como certo o montante do crédito oferecido em compensação, promoveu a um ajuste no valor da *Parte do Crédito da Cofins Exportação utilizado para deduzir a contribuição da Cofins do mês*, aumentando-o em R\$ 2.506,43, que corresponde à aplicação da alíquota da Cofins (regime da não-cumulatividade) de 7,6% sobre R\$ 32.979,34.

Assim o fez por entender que, em se originando tal importância de receitas com a cessão de *Créditos de ICMS* auferidas pela postulante, a mesma deveria ter sido considerada na base de cálculo da contribuição devida no mês, de modo que, a *Parte do Crédito da Cofins Exportação utilizado para deduzir a contribuição da Cofins do mês* deveria ser aumentada, o que produziu uma diminuição em igual montante no "Saldo Disponível para Compensação", e, conseqüentemente, inviabilizou a homologação integral da compensação dos débitos declarados, fazendo exsurgir uma Carta de Cobrança dos mesmos R\$ 2.506,43, referentes à parte do débito da "CSLL-Estimativa" de agosto de 2005 que restou não homologada.

Na Manifestação de Inconformidade a contribuinte argumentou que o produto da venda de *Créditos de ICMS* não caracteriza o auferimento de uma "receita", e, portanto, de uma vantagem patrimonial, mas uma redução de despesas. A seu ver, o fato de ter registrado a operação de venda a débito da conta de *Fornecedores* e a crédito da conta *ICMS a Recuperar* não pode implicar que a mesma seja considerada como receita. Colacionou decisão

¹ Parágrafo 1º do art. 6º da Lei nº 10.833, de 2003.

² Inciso I do parágrafo 1º do art. 6º da Lei nº 10833, de 2003.



judicial da 2ª Turma do TRF da 4ª Região segundo a qual o valor do *crédito presumido de IPI* ressarcido ao contribuinte não pode ser considerado como receita e, portanto, integrar a base de cálculo do PIS/Pasep e da Cofins; no mesmo sentido, outra decisão, tratando do ICMS. Citando doutrina, enfatiza que o termo *receita* só pode ser compreendido por algo que represente ingresso novo de valores que se incorporam positivamente ao patrimônio, o que não se coaduna com uma *recuperação de despesas*. Além disso, o que ocorre é uma *transferência de créditos de ICMS* e não uma venda, operação essa que, na contabilidade, não produz qualquer alteração quantitativa no patrimônio da empresa; antes, uma alteração qualitativa, vez que há uma troca de valores entre as rubricas contábeis envolvidas. Outro argumento da inconformada, lastreado em decisões judiciais do TRF da 4ª Região e da 1ª Vara Federal de Novo Hamburgo/RS é o de que, ainda que receita fosse considerada a *cessão de créditos de ICMS*, não poderia sofrer a incidência do PIS/Pasep, visto que é decorrente de exportação. Clamando pela aplicação da analogia (aos casos julgados administrativamente em que se reconheceu o direito ao IPI), pugnou pelo reconhecimento de atualização monetária ao valor dos créditos reconhecidos, mediante a utilização da taxa Selic.

A 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Porto Alegre/RS não acolheu a nenhum dos argumentos contidos na manifestação de inconformidade, em resumo, por considerar que a *cessão de créditos de ICMS* representa uma alienação de direitos classificados no circulante, portanto, uma receita, que, como tal, deve ser incluída na base de cálculo da contribuição, na linha, inclusive, de pronunciamento a respeito por parte da Coordenação do Sistema de Tributação da Receita Federal com a Solução de Consulta Interna nº 48, de 30/12/2004. De outra parte, fundou-se em expressa disposição legal (artigos 13 e 15 da Lei nº 10.833, de 29/12/2003) para negar a correção monetária ou a incidência de juros no ressarcimento de créditos do PIS/Pasep e da Cofins sob o regime da não-cumulatividade.

No Recurso Voluntário a Recorrente praticamente repetiu seus argumentos da impugnação, desta feita os fazendo acompanhar de decisões das antigas 1ª e 2ª Câmaras do Segundo Conselho de Contribuintes em que restou a afastada a incidência das contribuições sobre os valores das *cessões de créditos de ICMS*. Em relação à correção monetária e à taxa Selic, também insistiu na mesma argumentação, sem, porém, enfrentar o da instância de piso, que se baseou na existência de vedação legal expressa.

É o Relatório.

Voto Vencido

Conselheiro ODASSI GUERZONI FILHO, Relator

A tempestividade se faz presente pois, cientificada da decisão da DRJ em 27/08/2008, a interessada apresentou o Recurso Voluntário em 19/09/2008. Preenchendo os demais requisitos de admissibilidade, deve ser conhecido.

Mudança de entendimento

Inicialmente, deixo aqui consignado que não mais defendo a tese de que, em casos como esse, em que o saldo credor da contribuição originalmente oferecido pela

interessada tenha sofrido uma glosa, não por conta de irregularidades encontradas pelo Fisco no montante dos créditos, mas, sim, no montante do débito, se deva proceder a um lançamento de ofício e se reconhecer o montante do crédito pleiteado.

Revedo melhor a sistemática do PIS/Pasep e da Cofins sob o regime da não-cumulatividade me dei conta de que o correto é mesmo se proceder a esse ajuste (glosa) no saldo credor porquanto ainda se está na fase de apuração do montante do débito das contribuições, podendo o mesmo ser modificado de ofício pela autoridade fiscal para fins de reconhecimento do valor a ser oferecido em compensação ou a ser ressarcido.

Cessão de créditos do ICMS

Duas são as questões a serem aqui resolvidas: a primeira, se o valor da operação de *cessão de créditos de ICMS* deve ser considerada como uma *receita* e, como tal, ser incluída na base de cálculo da contribuição para fins de apuração do valor devido no período correspondente, e a segunda, se, pelo fato de se tratar de um crédito originado de exportações, não estaria essa receita imune à incidência da exação.

A cessão de um ativo a título oneroso é uma forma de alienação, de venda, que, portanto, gera receita.

De se esclarecer, inicialmente, que essa "cessão" de crédito de ICMS se deu a título oneroso, ou seja, em tese, a cedente teria direito a receber algum valor do cessionário, novo titular do direito frente ao Estado, o cedido.

E esse "crédito de ICMS", por sua vez, surge para o cedente por conta de as circunstâncias de seu negócio não lhe permitirem seja aproveitado total ou parcialmente para fins de dedução do imposto a ser pago no mês, o que se dá, por exemplo, com as empresas exportadoras, as quais, via de regra tendem a auferir saldo credor nas operações envolvendo o ICMS; saldo credor este que algumas legislações estaduais permitem sejam transferidos a terceiros.

Contabilmente, esse saldo credor é registrado em conta de ativo circulante ("ICMS a Recuperar") o que, *mutatis mutandis*, pode ser comparada a uma conta, digamos, de "Mercadorias em Estoque", "Duplicatas a Receber" etc.

Por outro lado, dúvida não há que quando se cede um direito a outrem mediante paga, está se fazendo, na verdade, uma alienação, uma venda, operação essa que, contabilmente falando, deve transitar, obrigatoriamente, por uma conta de **receita**.

E isso, mesmo que, em vez de se receber a paga em dinheiro, se usa o valor da cessão para quitar, digamos, uma dívida junto a fornecedor e/ou credor da empresa cedente, ainda que esse fornecedor e/ou credor seja o próprio cessionário. Sim, pois, na verdade, ocorreu uma operação de venda na qual, em vez de o vendedor receber o dinheiro e empregá-lo na quitação de uma dívida junto ao seu fornecedor e/ou credor, se opta por suprimir essa etapa da operação e considera quitada a dívida por meio de mera escrituração contábil entre os envolvidos, de modo que não se verifica o fluxo (físico) de dinheiro na transação.

Essa queima de etapas, todavia, não elimina a necessidade de se registrar o produto da venda em uma conta de "receita", no caso, a cessão de direito de utilização de créditos do ICMS, tenha sido ela realizada com deságio, ágio, ou mesmo pelo próprio "valor de face" dos créditos.



Diferentemente do que alega a Recorrente, não estamos diante de uma simples "mutação patrimonial", que ocorre, por exemplo, quando se realiza o valor de um direito constante do Ativo Circulante; quando o cliente paga a "Duplicata a Receber", ou, mesmo, para ficar no caso em comento, quando se aproveita o saldo credor do ICMS.

Nesses casos, de mutação ou de substituição patrimonial, como se queira, por óbvio, não há o ingresso de nenhuma receita já que o que ocorreu foi a realização de um ativo por conta de sua maturação natural. Agora, se, em vez de se esperar essa "maturação" normal do título, se busca antecipar a sua realização mediante uma alienação, aí, sim, estaremos diante do auferimento de uma receita.

Exemplifico, continuando a linha do raciocínio anterior, com a venda para uma empresa de *factoring*, daquele direito representado pelo valor da "Duplicata a Receber", o que, via de regra, se dará com deságio, por conta da necessidade de fluxo de caixa da cedente. Ora, nessa situação estar-se-á diante de uma alienação, de uma venda, que, como tal, produz uma **receita**, independentemente do resultado (lucro ou prejuízo) que com ela se obterá.

Essa operação em nada difere da cessão de créditos de ICMS a terceiros, que, como dito alhures, nada mais é que uma alienação, uma venda, que, dê-se com lucro, prejuízo ou pelo valor de face, gera uma receita.

Base de cálculo do PIS/Pasep e da Cofins no regime da não-cumulatividade.

Com essas considerações – a de que a operação de cessão de créditos de ICMS – produz uma **receita**, analisa-se agora se essa receita integra ou não a base de cálculo do PIS/Pasep e da Cofins sob o regime da não-cumulatividade.

De acordo com a Lei nº 10.637, de 2002, art 1º, §§ 1º e 2º e Lei nº 10.833, de 2003, art. 1º, §§ 1º e 2º, a base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins, com a incidência não-cumulativa, é o valor do faturamento mensal, assim entendido o total das **receitas auferidas** pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

Assim, claramente subsumida aos referidos dispositivos legais o produto da venda dos créditos de ICMS, não havendo aqui que se cogitar acerca da origem dos créditos conforme suscitou a Recorrente, ou seja, de que os mesmos se originam de exportações, e, por isso, segundo ela, imunes à incidência da contribuição, uma vez que o que está sofrendo a tributação é o resultado de uma segunda operação (cessão de direitos de ICMS), que nada tem a ver com exportação, já que envolveu pessoa jurídica domiciliada no país.

Atualização Monetária e juros Selic

A Recorrente, mesmo diante de uma negativa da instância de piso que fora fundamentada em dispositivos de legislação constante de nosso ordenamento jurídico, quais sejam, os artigos 13 e 15 da Lei nº 10.833, de 29/12/2003, que vedam expressamente a aplicação de atualização monetária ou incidência de juros nos casos de aproveitamento dos créditos ora em discussão, insistiu em se escorar de decisões administrativas antigas e relacionadas a outros casos que não os que envolvem a novel legislação da não-cumulatividade do PIS/Pasep e da Cofins.

Ora, não obstante o inconformismo que a regra possa gerar junto à Recorrente, o fato é que, com todas as letras, o legislador, ao tratar do aproveitamento dos créditos surgidos com o regime da não-cumulatividade, não deixou margem a qualquer dúvida sobre a incidência ou não de atualização monetária ou de juros de mora, a teor do disposto no artigo 13 da referida Lei nº 10.833, de 29/12/2003, ora reproduzido:

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.

Assim, completamente sem fundamento a pretensão da Recorrente de ver seus créditos atualizados monetariamente e acrescidos da taxa Selic.

Conclusão

Em face de todo o exposto, nego provimento ao recurso.

Sala das Sessões, em 26 de maio de 2010


ODASSI GUERZONI FILHO

Voto Vencedor

Conselheiro Emanuel Carlos Dantas de Assis, redator designado.

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

À luz do alargamento da base de cálculo promovido pelo art. 1º da Lei nº 10.637/2002 e art. 1º da Lei nº 10.833/2003,³ a tributação (ou não) dos valores em tela enseja

³ Os dois artigos possuem as seguintes redações, respectivamente:

Art. 1º A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, com a incidência não-cumulativa, tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo, o total das receitas compreende a receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica.

§ 2º A base de cálculo da contribuição é o valor do faturamento, conforme definido no **caput**.

Art. 1º A contribuição para o PIS/Pasep tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo, o total das receitas compreende a receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica.



inúmeros debates, dando margem a três correntes: não incidência do PIS e da COFINS, exceto no que atinge a parcela correspondente ao ágio, quando for o caso; incidência sobre o valor recebido pela transferência, inconfundível que é o com montante do crédito cedido, de modo que a base de cálculo tributável será menor do que o crédito de ICMS negociado (quando houver deságio), igual (quando o valor cedido for idêntico ao pago pelo cessionário ao cedente) ou maior (quando houve ágio); e incidência sobre o montante transferido, independentemente de haver ágio ou deságio.

Entendo deva haver incidência tão-somente sobre o ágio, quando houver. Como na situação destes autos a glosa correspondente aos valores do crédito de ICMS transferidos e inexistente notícia de que teria havido ágio, cabe dar razão à Recorrente neste ponto.

Para mim, a controvérsia há de ser dirimida levando-se em conta a natureza jurídica do crédito cedido, que permanece sendo de saldo credor escritural de ICMS, cuja utilização é submetida a regras rígidas. À semelhança do que se dá com o Crédito Presumido do IPI ressarcido, que também não deve compor a base de cálculo do PIS e COFINS⁴ - 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 espécie jurídica delineada, de forma que uma caracterização ou classificação inadequada pode acarretar consequências em desacordo com as normas do ordenamento jurídico. Numa classificação do Direito, a maior utilidade está em permitir uma melhor compreensão do fenômeno jurídico. Se para um economista, por exemplo, o critério econômico pode ser o mais adequado e suficiente para uma classificação que pretenda averiguar em quanto um incentivo como o crédito presumido incrementou as exportações, para um operador ou cientista do Direito é diferente. No estudo dos fenômenos e institutos jurídicos, a classificação deve ser orientada pelas normas jurídicas, delas se extraindo a natureza jurídica do objeto investigado.

Na situação dos autos é indiscutível que o crédito em tela deve ser classificado como saldo credor escritural do ICMS, que define bem sua natureza jurídica e delimita o regime jurídico correspondente, a regular a forma e amplitude de utilização desse saldo, com obediência à Lei Complementar nº 87/96 e às diversas leis estaduais 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

§ 2º A base de cálculo da contribuição para o PIS/Pasep é o valor do faturamento, conforme definido no caput.

⁴ 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.

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 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 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 decisor vergastado entende que "a operação de transferência dos créditos do ICMS configura uma espécie de alienação, ou melhor dizendo, uma cessão de créditos em que a pessoa jurídica vendedora toma o lugar do cedente; o adquirente, o do cessionário e a unidade da Federação, o do cedido", concluindo que "o negócio jurídico ora analisado não se enquadra em nenhuma das exclusões da base de cálculo da contribuição ...previstas na legislação.'

De outra banda, a recorrente, adentrando na seara contábil, 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 ai adentraríamos no caminho da imprecisão, quando estaríamos a discutir se o valor do crédito deveria ser escriturado como receita patrimonial ou como conta redutora do custo dos produtos exportados que deram à luz ao valor incentivado.

A Lei nº 9.718/98, ao alargar sua incidência sobre "receitas auferidas" pelo sujeito passivo, tomou impreciso o delineamento do núcleo material da hipótese de incidência. Justamente por isso, entendendo 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 parcial 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

