



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº 11065.003520/2004-78
Recurso nº 137.500 Voluntário
Matéria COFINS
Acórdão nº 204-03.668
Sessão de 04 de dezembro de 2008
Recorrente MAKOUROS DO BRASIL LTDA.
Recorrida DRJ em Porto Alegre/RS

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/04/2004 a 30/06/2004

COFINS. INCIDÊNCIA SOBRE CONTRAPRESTAÇÕES DA TRANSFERÊNCIA ONEROSA DE SALDOS CREDORES DE ICMS. DESCABIMENTO.

A cessão onerosa de saldo credor acumulado de ICMS não oferece em contrapartida para a pessoa jurídica cedente a percepção de receitas, motivo pelo qual é descabida a exigência de Cofins sobre referidas importâncias.

CORREÇÃO MONETÁRIA DOS CRÉDITOS. TAXA SELIC.

Dada a expressa determinação legal vedando a atualização ou a remuneração de créditos do PIS e da Cofins não-cumulativos nos pedidos de ressarcimento, é inadmissível a aplicação da Selic aos créditos não aproveitados na escrita fiscal por insuficiência de débitos no respectivo período de apuração, devendo o ressarcimento de tais créditos se dar pelo valor nominal.

Recurso voluntário provido em parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da Quarta Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, I) por maioria de votos em rejeitar a prejudicial de mérito suscitada de ofício pela Conselheira Sílvia de Brito Oliveira. Vencidos os Conselheiros Rodrigo Bernardes de Carvalho, Ali Zraik Junior e Sílvia de Brito Oliveira; e II) por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso para reconhecer o direito ao ressarcimento do saldo credor da Cofins, sem a incidência da Selic.


HENRIQUE PINHEIRO TORRES
Presidente


MARCOS TRANCHESI ORTIZ
Relator

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

Relatório

A ora recorrente formulou pedido de ressarcimento de alegados créditos da Cofins surgidos nos períodos de apuração do segundo trimestre de 2004.

Referidos créditos, noticia também a recorrente, foram apurados sob a disciplina do art. 3º da Lei nº 10.833/03, diploma que instituiu a sistemática da não-cumulatividade na espécie. Por empreender preponderantemente atividade imune à contribuição – a exportação de mercadorias – a recorrente, ao que se infere, apura créditos em proporção maior ao que corresponde a incidência sobre suas receitas tributáveis, motivo pelo qual, afirma, acumula valores passíveis de compensação ou de ressarcimento, na forma do art. 6º do mesmo diploma legal.

Iniciou-se, então, procedimento de fiscalização tendente à verificação da existência e da extensão dos créditos alegadamente existentes, por meio, sobretudo, da investigação da base de cálculo exposta à tributação pela contribuinte no período e dos custos e dispêndios dos quais extraíra seu direito de crédito.

No relatório elaborado ao final da auditoria, a DRF competente afirma uma série de inconsistências nos procedimentos adotados pela contribuinte, seja na determinação da base de cálculo sujeita à incidência da Cofins, seja na apuração dos créditos decorrentes da não-cumulatividade do tributo, com repercussão, no que importa, sobre o montante dos direitos passíveis de compensação (fls. 78/86).

Dentre as imperfeições apontadas pela fiscalização e ratificadas no despacho decisório, a ora recorrente se insurgiu somente contra uma. Já na manifestação de inconformidade, preferiu reconhecer (expressamente, aliás) as sobreditas irregularidades e experimentar a redução do saldo credor tal qual re-calculado pela auditoria tributária, exceção feita a uma única rubrica: a supostamente desautorizada não-inclusão, na base de cálculo da contribuição, das contraprestações obtidas com a cessão de créditos de ICMS a terceiros (fls. 94/110).

Sua irresignação contemplou, ademais disso, apenas a pretensão à aplicação da Taxa Selic sobre os créditos ressarcíveis, a partir da apresentação do respectivo requerimento.

Como a DRJ desproveu integralmente a manifestação de inconformidade (fls. 146/148), a ora recorrente maneja recurso voluntário ao ensejo do qual reproduz o inconformismo anterior, alegando em síntese que:

(a) pratica operações mercantis de exportação de produtos industrializados, as quais estão albergadas pela imunidade, relativamente ao ICMS, prevista no art. 155, § 2º, X, *a*, da CF/88;

(b) o Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto Estadual nº 37.699/97 (art. 35, inciso I) lhe assegura direito de crédito relativo “às mercadorias *entradas no estabelecimento para integração ou consumo em processo de produção de mercadorias industrializadas, inclusive semi-elaboradas, destinadas ao exterior*”;

(c) a Lei Complementar nº 87/96, art. 25, permite a cessão de saldos credores acumulados em decorrência da atividade exportadora a contribuintes estabelecidos na mesma unidade federativa;

(d) no período investigado, transferiu créditos acumulados de ICMS a seus fornecedores a título de dação em pagamento por insumos adquiridos;

(e) a contraprestação pela cessão de créditos de ICMS não reveste a natureza jurídica de receita e, por este motivo, é impassível de incidência pela Cofins;

(f) o ressarcimento de créditos de Cofins constitui espécie de restituição, aplicando-se-lhes, por conseguinte o disposto no art. 39, § 4º, da Lei nº 9.250/95, no que se refere à Taxa Selic.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira SÍLVIA DE BRITO OLIVEIRA

Dos autos em exame desponta questão relativa à formalidade processual, a qual, entendo afetar a matéria em litígio, constituindo prejudicial à análise do mérito, que suscito de ofício, tendo em vista que a insurgência recursal, conquanto focalizada na questão da incidência da contribuição em tela sobre receitas advindas da venda de créditos do ICMS, refere-se, ao cabo, à glosa efetuada pela fiscalização, razão pela qual não se pode furtar ao exame da legalidade dessa glosa, por força da observância dos princípios da legalidade e da moralidade que devem nortear a atividade administrativa.

Tratando estes autos de pedido de ressarcimento de saldo credor da Cofins submetida à forma de cobrança não-cumulativa, conforme Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, de plano, causa espécie que neles se debatam aspectos estritamente relacionados à base de cálculo dessa contribuição, pois em conformidade com esse diploma legal, há que se apurar a Cofins devida, com aplicação da alíquota de 7,6% sobre a base de cálculo do tributo para dele se deduzir o valor dos créditos permitidos.

Assim, pode-se dizer que, nessa forma de cobrança, tem-se a apuração do tributo e a apuração de créditos e, por consequência, as irregularidades verificadas no cálculo dos créditos autorizam ao Fisco proceder às glosas pertinentes, contudo, as irregularidades na apuração do tributo devido impõem ao Fisco o lançamento da matéria que, entendendo ser tributável não fora espontaneamente oferecida à tributação pela contribuinte.

Destarte, os aspectos atinentes à base de cálculo do tributo devido, como o que surgiu nestes autos, são próprios do lançamento tributário, vale dizer, não decorre de glosas efetuadas nos créditos calculados pela contribuinte para posterior dedução do valor do tributo calculado.

Note-se que, na hipótese em apreço, não tendo a fiscalização proferido nenhuma manifestação sobre a ilegitimidade do crédito pleiteado, mas, ao contrário, ao proceder à dedução dos valores necessários a satisfazer suposto crédito tributário, ela afirmou a certeza e a

liquidez desse crédito, em face do que dispõe o art. 170 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional (CTN). Isso porque, aos olhos da fiscalização, tal crédito presta-se a satisfazer obrigação tributária e, sendo assim, é de se concluir que o total pleiteado é, em tese, passível de ressarcimento.

Ora, ao proceder à glosa do crédito objeto do pedido de ressarcimento, com o escopo de satisfazer a acusada obrigação tributária nascida com a venda de créditos do ICMS, o que afinal se caracteriza é uma compensação efetuada de ofício com “crédito tributário” não constituído, nem confessado em nenhum dos documentos instituídos como obrigação acessória pela administração tributária e que caracterizem confissão de dívida.

Nesse ponto, registre-se que a compensação de ofício está subordinada a rito próprio e depende de concordância expressa ou tácita do suposto devedor, conforme art. 34, § 2º, da Instrução Normativa (IN) SRF nº 600, de 28 de dezembro de 2005.

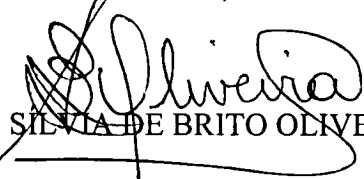
Ademais, tendo a fiscalização verificado a ocorrência do fato gerador do tributo e não tendo sido o débito correspondente objeto de confissão de dívida, tampouco de pagamento, deveria ter procedido ao lançamento, conforme determina o art. 142 do CTN, com a correspondente multa de ofício, nos termos do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, e não pretender sua extinção, por meio da compensação, sem sequer os encargos da mora.

O procedimento adotado nestes autos, a meu ver, configura clara inversão do processo de determinação e exigência do crédito tributário, pois está-se, primeiro, satisfazendo a obrigação tributária para, depois, conferir ao crédito tributário correspondente que, vale lembrar, sequer foi constituído, certeza e liquidez.

Por essas razões, entendo que não pode prosperar a glosa efetuada nestes autos, ficando prejudicado o exame das razões recursais que, conforme dito alhures, referem-se a base de cálculo da Cofins e amoldam-se aos autos que formalizarem a exigência desse tributo sobre a matéria acusada como tributável.

Diante disso, voto pelo provimento parcial do recurso para julgar improcedente a glosa do saldo credor da Cofins objeto do pedido de ressarcimento, com fundamento na prejudicial de análise de mérito aqui suscitada.

Sala das Sessões, em 04 de dezembro de 2008.


SÍLVIA DE BRITO OLIVEIRA



Voto Vencedor

Conselheiro MARCOS TRANCHESI ORTIZ, Relator

Atendidos os pressupostos de admissibilidade, inclusive quanto ao prazo de interposição, conheço do recurso.

Verificou a auditoria fiscal que, durante o período sob investigação, a recorrente contratara, na condição de cedente, a transferência onerosa de créditos acumulados de ICMS.

Partindo da premissa de que, para fins tributários, referidos negócios jurídicos se equiparam a quaisquer alienações de bens ou direitos, a fiscalização depreendeu que a prestação recebida pela recorrente (em insumos) em contrapartida dos créditos fiscais que transferiu caracterizaria o recebimento de receitas.

Como a recorrente não ofereceu espontaneamente à tributação os valores correspondentes, a auditoria entendeu que deveria reduzir o saldo credor da contribuição no equivalente à incidência omitida. E assim fez.

Vejamos.

Inicialmente, rejeito a prejudicial de mérito proposta à consideração dos integrantes desta Câmara pela Conselheira Sílvia de Brito Oliveira. Para a julgadora, por se tratar de pedido de ressarcimento impulsionado por iniciativa do contribuinte, os limites de atuação da autoridade administrativa destinatária se restringiriam à verificação e, se o caso, à revisão dos créditos oferecidos em compensação. No seu entendimento, a redução do saldo credor passível de ressarcimento não poderia se dar, no âmbito deste procedimento, como decorrência da ampliação da base de cálculo da própria Cofins e, conseqüentemente, da sujeição ao tributo de receitas não espontaneamente oferecidas à incidência pelo sujeito passivo.

Para tanto, expõe a julgadora, seria necessário que, em separado ao requerimento de compensação, a autoridade fiscal lavrasse o lançamento do tributo. Só assim estaria legitimada a exigir, a título de Cofins, valores não confessados pelo contribuinte.

Ainda que reconheça fundamento nestas afirmações, deixo de acompanhá-las porque não vejo como possa este Colegiado conhecer da prejudicial *ex officio*. Como a recorrente, a quem favoreceria o argumento, não o articulou em suas razões recursais, prossigo com o exame de mérito da exigência fiscal.

Do estudo e da conceituação de *receita* não se ocupa apenas a Ciência do Direito. Outros domínios do conhecimento dedicam-se ao tema e, por isso, podem subsidiar construções teóricas úteis, embora não determinantes, à intelecção e manuseio dos enunciados de direito positivo nos quais o termo é empregado.

O IBRACON – Instituto Brasileiro de Contadores assim define “receita” no âmbito de interesse das Ciências Contábeis:

“RECEITA corresponde a acréscimos nos ativos ou decréscimos nos passivos, reconhecidos e medidos em conformidade com os princípios de contabilidade geralmente aceitos, resultantes dos diversos tipos de atividade e que possam alterar o patrimônio líquido. (...)”

Acréscimos nos ativos e decréscimos nos passivos, designados como receita, são relativos a eventos que alteram bens, direitos e obrigações. Receita, entretanto, não inclui todos os acréscimos nos ativos ou decréscimos nos passivos. Recebimento de numerário por venda a dinheiro é receita porque o resultado líquido da venda implica em alteração do patrimônio líquido.”¹

Se bem que menos assertivo, o Conselho Federal de Contabilidade tangencia sentido semelhante ao dispor, na Resolução nº 750/93, sobre o “princípio da competência”. Confira-se:

“Art. 9º. As receitas e as despesas devem ser incluídas na apuração do resultado do período em que ocorrerem, sempre simultaneamente quando se correlacionarem, independentemente de recebimento ou pagamento”.

Já no plano da elaboração propriamente jurídica, destaca-se entre os estudos a propósito o de Marco Aurélio Greco. Segundo o autor, para qualificar-se como *receita*, o **ingresso “deve ter cunho patrimonial, no sentido de corresponder (no momento em que ocorrido) a um evento que integra o conjunto de eventos positivos que interferem com o patrimônio da empresa”**. E enfatizando o núcleo da definição, complementa adiante:

“Da relevância patrimonial da figura, resulta que somente têm natureza de receita ou faturamento para incidência de PIS e COFINS, aqueles ingressos que assim forem tipificados sob o ângulo substancial; vale dizer, que, ao mesmo tempo, tenham causa jurídica e reflexo patrimonial.”²

Empreende raciocínio análogo Douglas Yamashita ao tratar da exclusão, da base de cálculo das contribuições, de entradas transferidas pela pessoa jurídica contribuinte a terceiros. Dirá:

“(...) todo ativo que não resulta da empresa ou não aumenta o patrimônio, está fora das fronteiras semânticas do arquétipo constitucional de receita e não pode ser definido pelo legislador infraconstitucional como receita. Este é precisamente o caso de ativos recebidos não em nome próprio, mas em nome de terceiros.”³

Ricardo Mariz de Oliveira, de seu turno, constrói o sentido de *receita* a partir do conceito jurídico de “patrimônio”, vazado no art. 91 do Novo Código Civil: *“Constitui universalidade de direito o complexo de relações jurídicas, de uma pessoa, dotadas de valor*

¹ *Princípios contábeis*. São Paulo: Atlas, 2ª ed., p. 112.

² COFINS na Lei nº 9.718/98 – Variações Cambiais e Regime da Alíquota Acrescida. *Revista dialética de direito tributário*, v. 50, 1999, p. 111-151.

³ Repertório IOB de Jurisprudência, nº 13/2000, p. 328 e ss.

econômico". Se o patrimônio de alguém corresponde à soma de todos os direitos e obrigações economicamente apreciáveis de que é titular, explica o autor, os elementos positivos que a ele se agreguem virão necessariamente sob a forma de novos direitos ou da supressão de obrigações.

Algebricamente falando, prossegue, *"o patrimônio é o resultado da soma de tudo o que for positivo com tudo o que for negativo, e contabilmente falando ele é tudo o que for ativo menos tudo o que for passivo, sendo que o diferencial entre os dois grupos representa exatamente o que se denomina com muita propriedade 'patrimônio líquido'. E, afinal, conclui: "as mutações patrimoniais positivas operam-se ou através e por meio do aumento no valor de um direito já existente, ou pelo acréscimo de um novo direito, ou pela redução ou eliminação de uma obrigação"*⁴.

É o próprio Mariz de Oliveira quem ressalva, porém, que se embora *receita* seja invariavelmente um elemento patrimonial positivo, nem todo direito acrescido ou obrigação subtraída implica percepção de receita. É dizer: mutações positivas nos direitos e obrigações da pessoa podem ou não se constituir em fonte de receita. E referindo situações conhecidas, exemplifica: *"a transferência de dinheiro em caixa para uma conta bancária representa a aquisição de um direito novo, ou seja, o direito à devolução do dinheiro depositado, direito esse que pode ser exercido contra a instituição financeira depositária, mas ninguém dirá que desse ato resulta uma receita, ou seja, que o novo direito representa uma receita"*.

O mesmo se daria, ainda segundo Mariz de Oliveira, na transferência de dinheiro ou outro bem fungível a título de mútuo, *"que confere para o mutuário a propriedade sobre o dinheiro ou bem recebido, mas, a despeito desse direito novo no patrimônio, jamais alguém pensou em creditá-lo à conta de receita"*.

Pois muito bem. Um esforço de síntese permite extrair dessas afirmações conceituais três asserções capazes de traçar os limites externos do conceito de "receita" e, por conseguinte, dos fatos suscetíveis de incidência pela Cofins. São elas:

(i) receitas são incrementos patrimoniais, isto é, alterações de caráter positivo nos direitos ou nas obrigações de dada pessoa, implementáveis seja pelo acréscimo de direitos novos ou pela valoração de direitos já existentes, seja pela supressão ou redução de obrigações;

(ii) nem todo acréscimo de direito ou subtração de dever constitui fonte de receita, mas somente os acréscimos e as supressões que, por sua natureza, interferiram positivamente no *patrimônio líquido* da empresa;

(iii) o patrimônio líquido da pessoa jurídica pode modificar-se positivamente por circunstâncias diversas, excluindo-se do conceito de receita as alterações não atribuíveis ao exercício da própria empresa⁵.

⁴ Conceito de receita como hipótese de incidência das contribuições para a seguridade social (para efeitos da COFINS e da Contribuição ao PIS). *Grandes temas tributários da atualidade (9º Simpósio Nacional IOB de Direito Tributário)*. São Paulo: IOB/Thomson, 2000, p. 39-80 (59). Embora referindo, aqui, a conceitos elaborados pelo autor, não partilhamos inteiramente das conclusões a que chega no citado estudo, no que se refere à tributabilidade da contraprestação pela cessão de créditos de ICMS, pelos motivos expostos a seguir.

⁵ Ficam excluídos, dessa forma, as alterações de capital social mediante subscrição de ações ou quotas sociais novas e a formação de reservas legais.

Costuma-se afirmar, também, que o simples recebimento do preço por um negócio jurídico previamente entabulado não caracteriza a percepção de receita. E por que, poder-se-ia indagar, se o pagamento confere a quem o recebe um direito novo, qual seja, a propriedade sobre o dinheiro transferido? Explica-o Mariz de Oliveira dizendo que o pagamento é tão-só o meio legal ou contratualmente estabelecido para a efetivação do direito anterior: *“o dinheiro é meio legal de pagamento (...) de tal arte que o seu recebimento para realização do direito ao preço não passa de manifestação do cumprimento da obrigação do devedor, e não uma nova aquisição para o credor. Ou seja”* – completa – *“é mera substituição do mesmo direito, que desde a sua origem estava previsto para ser transformado em dinheiro”*⁶.

A este argumento, poder-se-ia somar um segundo: em si considerado, o pagamento não é receita porque não tem qualquer implicação no patrimônio líquido da pessoa jurídica recebedora. Tanto é assim que, na escrita contábil, virá refletido por um lançamento a crédito na conta de duplicatas a receber e, concomitantemente, por um débito de mesmo valor em caixa ou bancos. As operações, como se vê, dão-se apenas no ativo da empresa credora, sem qualquer implicação em “conta de resultado”.

Os contratos bilaterais – isto é, os negócios jurídicos em decorrência dos quais as partes envolvidas resultam reciprocamente obrigadas – podem constituir fonte de receita ainda que a obrigação contraída supere o valor do direito acrescido, ou, para dizer a mesma coisa, que o patrimônio líquido, afinal, decresça. Significa que o fator positivamente relevante para o patrimônio líquido (o direito) é, para fins de reconhecimento de receita, abstraído do fator negativamente relevante (a obrigação).

Isso explica porque o comerciante obtém receita mesmo quando vende a mercadoria por preço inferior ao custo. Numa operação comercial qualquer, ao entregar a mercadoria ao adquirente e lhe transferir a respectiva propriedade, o vendedor baixa o bem negociado mediante crédito à conta de estoque do ativo e, em contrapartida, escritura o débito do custo de venda (impacto negativo no PL). Cumprindo sua obrigação, o vendedor adquire, nesse preciso instante, direito ao recebimento do preço de venda. Sua contabilidade refletirá o fato através de um débito ao ativo circulante e de um crédito à conta de receita, o que bem evidencia a percepção da receita, uma vez que o débito ao ativo é a forma contábil de agregar um novo elemento a ele, ao passo que um crédito à receita promove no patrimônio líquido um aumento.

O procedimento será rigorosamente este inclusive se a venda se der com prejuízo. O reflexo positivo sobre o patrimônio líquido do vendedor – bastante ao reconhecimento de uma receita – resulta do direito ao preço que o contrato lhe outorga, pouco importando, para esse fim, se a obrigação contraída supera-o em valor. Esse isolamento do reflexo positivo para a identificação da receita, explica Mariz de Oliveira, *“é que distingue receita de lucro, renda ou ganho, já que lucro, renda ou ganho, sim, se constituem no resultado da reunião de todos os elementos positivos e negativos que afetam o patrimônio e identificam uma mutação geral líquida nele havida, ou uma mutação líquida particular”*⁷.

Feitas essas considerações, vejamos como elas auxiliam na compreensão do fenômeno subjacente à cessão onerosa de créditos de ICMS praticada pela impugnante.

⁶ Ob. cit., p. 68.

⁷ Ob. cit., p. 63.

Em síntese, os créditos de ICMS substanciam o instrumento de realização, no âmbito da espécie tributária, do princípio da não-cumulatividade (CF, art. 155, § 2º, I). Como o imposto recai, nas operações mercantis, sobre o preço do negócio (e não sobre o valor agregado), os créditos, cujo montante corresponde ao das incidências anteriores sobre a mesma cadeia comercial, constituem moeda escritural em poder do contribuinte porque utilizáveis para satisfazer total ou parcialmente a obrigação tributária a seu cargo.

O crédito de ICMS nasce, portanto, da aquisição de insumos ou de mercadorias pelo estabelecimento comercial. Ao comprá-los, determina o art. 289, § 3º, do RIR/99, que o comerciante decomponha o custo de aquisição em duas partes: uma delas é o crédito fiscal, cujo lançamento se dará, no ativo, a débito da conta "ICMS a recuperar"; somente a outra parte, de valor equivalente à diferença, é debitada à conta de estoque⁸.

Por aí já se nota que o crédito de ICMS não é, em si, uma espécie de receita e tampouco deriva do recebimento de uma receita: é tão-só uma fração do preço de aquisição de mercadorias e insumos.

Em circunstâncias normais, quando dá saída a bens tributados, o comerciante escriturará o débito de ICMS à conta de *receita bruta* (transformando-a em *receita líquida*, cf. art. 280, RIR/99) e, em contrapartida, um crédito no passivo à conta de "ICMS a recolher"⁹. No vencimento do prazo para o adimplemento do tributo, o contribuinte operará a compensação do devido com os créditos acumulados no período, mediante débito à conta de "ICMS a recolher" (passivo) e crédito à conta de "ICMS a recuperar", podendo também creditar as contas "caixa" ou "bancos", caso necessário (ativo).

Este procedimento, entretanto, nem sempre é exequível. Em razão de especificidades de regimes legais sob os quais se encontram, contribuintes há que não aproveitam o crédito fiscal como os demais. Para este pequeno grupo de sujeitos passivos, o crédito de ICMS, desde o nascedouro, não existe para ser compensado com débitos do imposto (até porque, para estes, não há débito). O instrumento legalmente disponibilizado para a fruição do crédito não é o pagamento, tampouco a compensação: é a transferência do direito a terceiras pessoas. É este o meio pelo qual o titular do crédito efetiva-o, realiza-o.

Como parcela significativa dos produtos que comercializa sai de seu estabelecimento sem débito do imposto, a recorrente não aproveita, pelos meios habituais, os créditos obtidos com a aquisição de insumos tributados. Sem prejuízo disso, a legislação de regência lhe garante a manutenção dos referidos créditos de entrada, o que faz para prevenir a cumulatividade do tributo na cadeia da indústria calçadista (RICMS, art. 35, I, Livro I).

Enfatize-se este aspecto: os créditos que a recorrente obtém mensalmente ao adquirir novos insumos somente se realizam por via da cessão a terceiros. Este é o (único) meio legalmente admitido de se aproveitá-los. Daí porque aqui se aplica o quanto se exemplificou acima sobre não constituir "receita" da empresa o só recebimento do dinheiro destinado à satisfação de um crédito anterior ou, então, a só compensação dos créditos de ICMS para os contribuintes em geral. Tal qual o pagamento, na primeira situação, e a compensação, na segunda, a cessão dos créditos constitui, para a recorrente, o instrumento

⁸ "Art. 289. (...) §3º. Não se incluem no custo os impostos recuperáveis através de créditos na escrita fiscal".

⁹ "Art. 280. A receita líquida de vendas e serviços será a receita bruta diminuída das vendas canceladas, dos descontos concedidos incondicionalmente e dos impostos incidentes sobre vendas."

possível de realizá-los. Nas já citadas palavras de Mariz de Oliveira, é *“mera substituição do mesmo direito”*, que desde a sua origem estava previsto para ser transferido a outrem.

Também por isso, *a cessão do crédito de ICMS é negócio jurídico sem repercussão positiva no patrimônio líquido do cedente* (desde que por valor igual ou inferior ao nominal). Escritura-se contabilmente mediante simples crédito à conta de “ICMS a recuperar” do ativo e a débito da conta “caixa” ou de outra conta do circulante aberta com o nome do cessionário. Não pode ser equiparado, por exemplo, à compra e venda de uma mercadoria porque, aqui, não há qualquer trânsito de valor por conta de resultado.

É por não vislumbrar, na cessão do crédito fiscal, a obtenção de receita por parte do cedente que este Segundo Conselho de Contribuintes tem, reiteradas vezes, provido recursos voluntários para excluir da base de cálculo de PIS e de Cofins as importâncias recebidas. Nesse sentido:

“PIS. ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA. CESSÃO DE CRÉDITOS DE ICMS. CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. NÃO INCIDÊNCIA DE PIS E COFINS.

Não há incidência de PIS e de COFINS sobre a cessão de créditos de ICMS, por se tratar de mera mutação patrimonial.

(...)

Afirmar que a cessão de créditos seria receita seria o mesmo que tentar tributar os créditos de ICMS como se receitas fossem, o que seria absolutamente incoerente do ponto de vista contábil e, conseqüentemente, jurídico.

(...)

Assim, em verdade, tal operação não transitou, nem deveria, em contas de resultado e tampouco representa ingresso de receita para a contribuinte, senão mera operação patrimonial (...).”¹⁰

Confira-se também o seguinte outro julgado, prolatado igualmente pela Primeira Câmara:

“BASE DE CÁLCULO. ICMS. CESSÃO DE CRÉDITO.

As cessões onerosas e outras operações semelhantes envolvendo créditos de ICMS, por representarem mera mutação patrimonial, não integram a base de cálculo da contribuição.”¹¹

Pelos motivos expostos, entendo descabida a exigência da Cofins sobre as contraprestações recebidas pela recorrente no período investigado em decorrência da transferência a terceiros de saldo credor acumulado de ICMS.

O outro motivo do inconformismo recursal diz com a aplicação da Taxa Selic sobre o valor dos créditos ressarcíveis de Cofins, desde o protocolo do requerimento.

¹⁰ Recurso nº 130.414, acórdão nº 201-79.962, julgado em 24.01.2007.

¹¹ Recurso nº 142.585, acórdão nº 201-80.856, julgado em 13.12.2007.

Quanto a este aspecto, todavia, tenho que bem resolveu a questão a DRJ recorrida. E isso porque a matéria tem regulação expressa na Lei nº 10.833/03, cujo art. 13 textualmente estabelece:

“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.”

Pelas razões expostas, voto no sentido de se prover parcialmente o recurso voluntário para considerar-se não incidente a Cofins sobre contraprestações da transferência de créditos de ICMS, vedada a aplicação da Taxa Selic sobre os créditos objeto do pedido.

Sala das Sessões, em 04 de dezembro de 2008.


MARCOS TRANCHESI ORTIZ