



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

Processo nº 11065.100058/2005-37
Recurso nº 238.380 Voluntário
Acórdão nº 3403-00.347 – 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária
Sessão de 24 de maio de 2010
Matéria COFINS NÃO-CUMULATIVA
Recorrente SCHIMIDT IRMÃOS CALÇADOS LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/03/2005

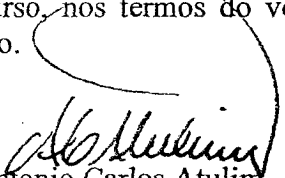
COFINS NÃO-CUMULATIVA. GLOSA EM RAZÃO DA INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO SOBRE CONTRAPRESTAÇÕES DA TRANSFERÊNCIA ONEROSA DE SALDOS CREDORES DE ICMS. DESCABIMENTO.

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 não existe amparo legal para a inclusão desses valores na base de cálculo da contribuição, sendo descabida a glosa efetuada a este título no ressarcimento de créditos da contribuição.

Recurso provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os Membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso, nos termos do voto do Relator. O Conselheiro Robson José Bayerl votou pela conclusão.


Antonio Carlos Atulim - Presidente e Relator

EDITADO EM 23/06/2010

Participaram do presente julgamento, os Conselheiros Robson José Bayerl, Domingos de Sá Filho, Winderley MORAIS Pereira, Ivan Allegretti, Marcos Tranches Ortiz E Antonio Carlos Atulim. Ausente o Conselheiro Ivan Allegretti.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário em face do Acórdão nº 10-10.713, de 30 de novembro de 2006, da 2ª Turma da DRJ em Porto Alegre, por meio do qual foi mantida a glosa parcial do ressarcimento de créditos da Cofins não-cumulativa, sob o argumento de que há incidência de PIS e Cofins na cessão de créditos de ICMS, dada a existência de uma alienação de direitos classificados no ativo circulante. Tendo em vista que o contribuinte não incluiu na base de cálculo da contribuição o valor da cessão onerosa de créditos de ICMS, a fiscalização calculou a diferença devida e compensou esta diferença com o valor do ressarcimento pleiteado.

Em tempo hábil, o contribuinte apresentou recurso voluntário a este Conselho alegando, em síntese, que o Fisco não pode fazer a compensação do tributo que considera devido no procedimento para verificação da legitimidade dos créditos da contribuição não-cumulativa. Se houve recolhimento a menor, o correto é adotar o procedimento do art. 142 do CTN e efetuar o lançamento de ofício, o qual, nos termos do art. 9º do Decreto nº 70.235/72 se materializa por meio do auto de infração ou da notificação de lançamento. Acrescentou que a cessão onerosa de créditos do ICMS não constitui receita passível de ser incluída na base de cálculo da contribuição, pois se trata de um fato contábil permutativo que não altera o patrimônio líquido da entidade. Requereu o deferimento da diferença que foi glosada pela fiscalização.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Antonio Carlos Atulim, Relator

O recurso preenche os requisitos formais de admissibilidade e, portanto, dele tomo conhecimento.

A questão a ser deslindada já foi abordada em inúmeros julgados deste Conselho e pode ser resolvida de duas formas: ou se dá provimento ao recurso por se considerar necessário o lançamento de ofício para a exigência da contribuição que o Fisco entende ser devida; ou se dá provimento ao recurso em razão da cessão onerosa de créditos do ICMS, ainda que feita com ágio, não configurar receita passível de incidência da contribuição.

Diante da jurisprudência deste Conselho, e a fim de evitar uma possível autuação que já nascerá fadada ao fracasso, adoto a segunda solução acima e, para fundamentá-la, valho-me do voto proferido pelo Conselheiro Marcos Tranchesí Ortiz no Acórdão nº 204-03.669, que bem a representa, *in verbis*:

“(…) 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, pode subsidiar construções teóricas úteis, embora não determinantes, à inteligência 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 dotado de valor 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."

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 empresa.

Costuma-se afirmar, também, que o simples recebimento do preço por um negócio jurídico previamente entabulado não caracteriza a percepção de receita. E porquê, 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"*.

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."*

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

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 artigo 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 estoque.

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". 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 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:

(...)

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. (...)"

Poder-se-ia cogitar de receita caso a cessão onerosa dos créditos de ICMS fosse feita com ágio. Contudo, a receita gerada por tal operação não se enquadraria no critério material da hipótese de incidência da contribuição, que se refere à venda de mercadorias ou da prestação de serviços, e não a receitas provenientes da alienação de um ativo.

No mesmo sentido, confira-se os precedentes 201-79.967 e 202-18.576.

Em face do exposto, voto no sentido de dar provimento ao recurso para determinar o ressarcimento ao contribuinte da parcela que foi indevidamente glosada pela fiscalização.



Antonio Carlos Atulim