



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

Processo nº	11080.006842/2007-23
Recurso nº	876.604 Voluntário
Acórdão nº	3302-00.902 – 3^a Câmara / 2^a Turma Ordinária
Sessão de	06 de abril de 2011
Matéria	COFINS - RESSARCIMENTO
Recorrente	MUMU ALIMENTOS LTDA
Recorrida	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/04/2006 a 30/06/2006

CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. TRATAMENTO FISCAL. RECEITA TRIBUTÁVEL

A receita relativa ao crédito presumido do ICMS, instituído por lei estadual, é receita operacional e deve ser oferecida à tributação da Cofins.

Recurso Voluntário Negado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso voluntário, nos termos do voto do relator. Vencidos os conselheiros Gileno Gurjão Barreto e Fabiola Cassiano Keramidas. O conselheiro Gileno Gurjão Barreto apresentou declaração de voto.

(assinado digitalmente)

WALBER JOSÉ DA SILVA - Presidente e Relator

EDITADO EM: 11/04/2011

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Walber José da Silva, José Antonio Francisco, Fabiola Cassiano Keramidas, Alan Fialho Gandra e Gileno Gurjão Barreto. Ausente o conselheiro Alexandre Gomes.

Relatório

Trata o presente processo de pedido de ressarcimento de Cofins não cumulativa referente ao 2º trimestre de 2006, cujo valor solicitado foi deferido parcialmente pela RFB, em face de glosas de créditos e da inclusão, na base de cálculo, da receita de crédito presumido do ICMS.

Inconformada, a empresa ingressou com manifestação de inconformidade contestando unicamente a inclusão, na base de cálculo da exação, do valor do crédito presumido do ICMS, que não considera receita, nos termos da doutrina e da jurisprudência judicial que cita.

A DRJ em Porto Alegre - RS indeferiu a solicitação da empresa interessada, nos termos do Acórdão nº 10-25.434, de 20/05/2010, cuja ementa abaixo se reproduz.

CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS.

O crédito presumido do ICMS integra a base de cálculo do PIS e da COFINS. Não existe previsão legal para a exclusão do crédito presumido de ICMS da base de cálculo do tributo.

MATÉRIA NÃO-IMPUGNADA - A matéria que não for expressamente contestada torna-se definitiva na esfera administrativa.

Ciente desta decisão em 23/06/2010 (AR de fl. 336), a empresa ingressou, no dia 22/07/2010, com o recurso voluntário de fls. 337/344, no qual repisa os argumentos de que o valor do crédito presumido do ICMS não é receita (representa recuperação de custos). Cita doutrina e jurisprudência.

Na forma regimental o recurso voluntário foi a mim distribuído, para relatar.

É o resumo do essencial.

Voto

Conselheiro Walber José da Silva

O recurso voluntário foi apresentado no prazo legal e atende aos demais requisitos de admissibilidade. Dele conheço.

Como relatado, a empresa recorrente está pleiteando que o valor do crédito presumido do ICMS não integre a base de cálculo da Cofins não cumulativa e, consequentemente, que seja reconhecido o crédito pleiteado e glosado em face a inclusão, feita pela RFB, do referido valor na base de cálculo da exação.

Sem razão a recorrente.

Não há reformas a fazer na decisão recorrida, cujos fundamentos adoto integralmente.

Devo acrescentar, no entretanto, sobre a tributação da receita de crédito presumido de ICMS autorizado por Lei Estadual, que os dispositivos do art. 1º da Lei nº 10.637/2002, reproduzidos nas decisões da RFB, não deixam dúvidas de que a base de cálculo da Cofins é a totalidade da receita bruta mensal auferida. A autorização legal dada pelo Estado para o contribuinte creditar-se de valores presumidos de ICMS resulta, sim, em aumento patrimonial da beneficiária e, portanto, é receita operacional e, consequentemente, tributada pela Cofins.

Para corroborar esse entendimento, a partir de 01/01/2009, apenas um tipo de receita de crédito presumido do ICMS ou de ISS teve a alíquota do PIS e da Cofins reduzida a zero, com a edição da Lei nº 11.945/08: são as *“receitas decorrentes de valores pagos ou creditados pelos Estados, Distrito Federal e Municípios relativos ao ICMS e ao ISS, no âmbito de programas de concessão de crédito voltados ao estímulo à solicitação de documento fiscal na aquisição de mercadorias e serviços”* (art. 5º).

Portanto, todas as demais receitas decorrentes de valores creditados pelos Estados, relativos a ICMS, sofrem a incidência da Cofins não cumulativa, antes e depois da edição da Lei nº 11.945/08.

No mais, com fulcro no art. 50, § 1º, da Lei nº 9.784/1999¹, adoto e ratifico os fundamentos do acórdão de primeira instância.

Por tais razões, voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Walber José da Silva

Declaração de Voto

Conselheiro Gileno Gurjão Barreto.

Acolhido o Recurso, e submetido este à apreciação deste órgão colegiado, peço licença para discordar do voto do ilustre relator.

¹ Art. 50. Os atos administrativos deverão ser motivados, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos, quando:
[...]

§ 1º A motivação deve ser explícita, clara e congruente, podendo consistir em declaração de concordância com fundamentos de anteriores pareceres, informações, decisões ou propostas, que, neste caso, serão parte integrante do ato.

Como bem salientado, a questão diz respeito à inclusão do fisco na base de cálculo do PIS e da COFINS dos créditos presumidos de ICMS.

De acordo com as autoridades fiscalizadoras, tal benefício do ICMS seria uma receita e, como tal, deveria compor a base de cálculo do PIS e da COFINS, pois que se classificaria como receita bruta toda e qualquer receita auferida pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação contábil (EC nº 20/1998, Lei nº 9.718/98, Lei nº 10.637/2002 e Lei nº 10.833/2003).

Entretanto, vejo que este entendimento, para o caso em análise, não é adequado, eis que o crédito presumido do ICMS em análise corresponde a incentivo do Governo para a redução do custo tributário do contribuinte, em razão de subvenção para custeio ou para suprir a impossibilidade de apuração de créditos decorrentes das aquisições efetuadas pelo recorrente, seja decorrentes da denominada “guerra fiscal”, seja por desejo do legislador estadual em “descontar” do crédito valor estipulado economicamente em função de presunção da carga tributária incidente na etapa anterior da cadeia. Certo é que é crédito de ICMS, constitucionalmente não cumulativo, cuja dedução é também constitucionalmente garantida. Não é receita portanto. Vejamos:

A escrituração mercantil é a ação ou efeito de reunir, classificar, avaliar e assentar em registros permanentes, com a observância da técnica contábil, mutações patrimoniais relativas à organização e ao funcionamento de uma unidade de produção.

Uma das funções da escrituração mercantil é a arrecadação de tributos². A arrecadação de diversos tributos baseia-se nessa escrituração, e a legislação da maioria dos impostos impõe aos contribuintes a escrituração de livros fiscais, além de comerciais.

A Lei nº 6.404/76 dispõe que a escrituração mercantil e as demonstrações financeiras que a companhia está obrigada a elaborar e publicar devem obedecer **exclusivamente** a lei comercial, segundo Bulhões Pedreira, e os princípios contábeis. Para esse autor, se a legislação tributária, ou prescrevendo métodos ou critérios contábeis diferentes dos da lei comercial, ou determinando a elaboração de outras demonstrações financeiras, seus preceitos deverão ser observados em registros auxiliares, sem modificação da escrituração comercial e das demonstrações financeiras reguladas pela lei.

A exposição de motivos da referida lei explica essa situação, quando disse que “a omissão na lei comercial, de um mínimo de normas sobre demonstrações financeiras levou à crescente regulação da matéria pela legislação tributária, orientada pelo objetivo da arrecadação de impostos. A proteção dos interesses dos acionistas, credores e investidores do mercado, recomenda que essa situação seja corrigida, restabelecendo-se a prevalência – para efeitos comerciais – da lei da sociedade por ações na disciplina das demonstrações financeiras da companhia”.

Quanto ao interesse do legislador, ressalva deve ser feita quanto à sua interpretação, uma vez que os princípios de hermenêutica jurídica nos ensinam que a *intentio legis* apenas existe até o momento da positivação da norma. A partir de então, esta evolui a partir de seu conteúdo e dos efeitos trazidos à sua interpretação pela realidade, pelo ambiente, ao longo do tempo. E essa visão é atualmente permanente e consistentemente confrontada pelo fisco.

² BULHÕES PEDREIRA, J.L. *Finanças e Demonstrações Financeiras da Companhia*. Ed. Forense. Pg. 214

Assinado digitalmente em 11/04/2011 por WALBER JOSE DA SILVA, 05/05/2011 por GILENO GURJAO BARRETO

Autenticado digitalmente em 11/04/2011 por WALBER JOSE DA SILVA

Emitido em 14/07/2011 pelo Ministério da Fazenda

Outro aspecto que deve ser considerado diz respeito à natureza jurídica das “receitas”. Nesse sentido, importante continuar reproduzindo os conceitos de Bulhões Pedreira, que se não o único, certamente dos melhores e mais aclamados tributaristas.

Julgo importante tecer alguns comentários de ordem contábil, como objetivo precípua de, mais adiante, analisar juridicamente a pretensão da fazenda pública, prevalecente no Acórdão recorrido, no qual ficou decidido que os créditos presumidos deveriam ser incluídos na base de cálculo da Contribuição em epígrafe, não apenas por estarem englobadas no conceito de receita bruta, constante da Lei nº 9.718/98, mas também por não se enquadrarem nas hipóteses de exclusão, previstas de modo taxativo no art. 3º, § 2º, da referida lei.

Cabível também, introdutoriamente, rememorar o disposto no Decreto-lei nº 1.598/77, em seus art. 6º, 7º c/c o art. 9º, norte sempre presente ao julgador que pretenda bem aplicar a legislação tributária respeitando a realidade econômica pátria:

“Art 6º - Lucro real é o lucro líquido do exercício ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação tributária.

§ 1º - O lucro líquido do exercício é a soma algébrica de lucro operacional (art. 11), dos resultados não operacionais, do saldo da conta de correção monetária (art. 51) e das participações, e deverá ser determinado com observância dos preceitos da lei comercial.”

Art 7º - O lucro real será determinado com base na escrituração que o contribuinte deve manter, com observância das leis comerciais e fiscais.

§ 1º - A falsificação, material ou ideológica, da escrituração e seus comprovantes, ou de demonstração financeira, que tenha por objeto eliminar ou reduzir o montante de imposto devido, ou diferir seu pagamento, submeterá o sujeito passivo a multa, independentemente da ação penal que couber.

e

Art 9º - A determinação do lucro real pelo contribuinte está sujeita a verificação pela autoridade tributária, com base no exame de livros e documentos da sua escrituração, na escrituração de outros contribuintes, em informação ou esclarecimentos do contribuinte ou de terceiros, ou em qualquer outro elemento de prova.

§ 1º - A escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais. (grifos nossos)

A NPC nº 14, norma contábil diretriva à escrita contábil, assim conceitua o que seja “receita” :

“Receita inclui somente a entrada bruta dos benefícios econômicos recebidos e a receber pela empresa em transações

por conta própria. Importâncias cobradas por conta e em favor de terceiros, tais como impostos sobre vendas, mercadorias e serviços e impostos de valor agregado, não são benefícios econômicos que fluem para a empresa e não resultam em aumentos no patrimônio líquido. Portanto, são excluídos da receita. Semelhantemente, no contexto de um relacionamento como agente ou administrador, a entrada bruta dos benefícios econômicos inclui as importâncias cobradas em favor de quem outorgou os poderes para cobrar e que não resultam em aumentos no patrimônio líquido da empresa(...)"

Dessa forma, no caso concreto dos créditos presumidos relacionados ao ICMS, qualquer que seja, ocorre o fato gerador do tributo, que deveria ser (e o foi) contabilizado em conta própria de resultado de exercício. Para que tais incentivos observem a legislação complementar do ICMS, no caso, dentre outras a LC nº 24/75, o ente federado “financia” o pagamento desse tributo devido, cujo saldo, quando devedor, acumula-se no passivo pelo tempo previsto na legislação estadual de regência.

Ao final do período, o passivo é liquidado de alguma forma, e resulta em um ganho financeiro ao contribuinte. Esse denominado “crédito presumido” pode ou não estar condicionada ao cumprimento de requisitos ou de metas, o que a distinguirá das “subvenções”.

Muito embora exista tal orientação contábil, é de se observar que, no entendimento atual das autoridades tributárias, deve classificar-se como **receita bruta toda e qualquer receita auferida pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação contábil** (EC 20/1998, Leis nº 9.718/98 e arts. 1º da Lei 10.833/2003 e 10.637/2002). Sendo estas leis ordinárias, suas normas prevaleceriam sobre a classificação contábil retromencionada – esposada por Deliberação do IBRACON, norma infralegal – em respeito aos princípios da legalidade e da hierarquia das leis, respectivamente regidos pelos arts. 5º, II; e 59 c/c art. 69, todos da CF/88. Destarte, o “ganho” auferido por essa subvenção estaria açambarcado no conceito de receita bruta para fins contábeis.

A questão que nos propomos a analisar é se as leis tributárias em comento, leis, portanto hierarquicamente superiores a atos normativos, em particular se o conteúdo dos dispositivos do art. 1º das Leis nº 9.718/98, 10.637/02 e 10.833/03 (cujo texto reproduzimos adaptado) alcançaria esse “ganho”, o que ocorrerá se “receita” esse ganho for. Importante *ab initio* ressaltar que não é intenção desse julgador discorrer sobre o conceito de receita, ou se esse conceito alcançaria esse “ganho” como se receita fosse, mas objetivamente decidir se esse “ganho” é ou não receita. Negar portanto a subvenção com sendo receita.

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

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

§ 2º A base de cálculo da contribuição para o PIS/Pasep (COFINS) é o valor do faturamento, conforme definido no caput” (adaptação nossa)

A solução para a controvérsia decorrerá da análise acima, *vis-a-vis* as questões jurídicas e principiológicas, adiante elencadas.

A escrituração mercantil é a ação ou efeito de reunir, classificar, avaliar e assentar em registros permanentes, com a observância da técnica contábil, mutações patrimoniais relativas à organização e ao funcionamento de uma unidade de produção.

Uma das funções da escrituração mercantil é a arrecadação de tributos³. A arrecadação de diversos tributos baseia-se nessa escrituração, e a legislação da maioria dos impostos impõe aos contribuintes a escrituração de livros fiscais, além de comerciais.

A Lei nº 6.404/76 dispõe que a escrituração mercantil e as demonstrações financeiras que a companhia está obrigada a elaborar e publicar devem obedecer **exclusivamente** a lei comercial, segundo Bulhões Pedreira, e os princípios contábeis. Para esse autor, se a legislação tributária, ou prescrevendo métodos ou critérios contábeis diferentes dos da lei comercial, ou determinando a elaboração de outras demonstrações financeiras, seus preceitos deverão ser observados em registros auxiliares, sem modificação da escrituração comercial e das demonstrações financeiras reguladas pela lei.

A exposição de motivos da referida lei explicita essa situação, quando disse que “a omissão na lei comercial, de um mínimo de normas sobre demonstrações financeiras levou à crescente regulação da matéria pela legislação tributária, orientada pelo objetivo da arrecadação de impostos. A proteção dos interesses dos acionistas, credores e investidores” (e porque não dizer, dos reguladores, enquanto fiadores do equilíbrio econômico-financeiro de concessões de serviço público, no extremo) “do mercado, recomenda que essa situação seja corrigida, restabelecendo-se a prevalência – para efeitos comerciais – da lei da sociedade por ações na disciplina das demonstrações financeiras da companhia”.

Quanto ao interesse do legislador, ressalva deve ser feita quanto à sua interpretação, uma vez que os princípios de hermenêutica jurídica nos ensinam que a *intentio legis* apenas existe até o momento da positivação da norma. A partir de então, esta evolui a partir de seu conteúdo e dos efeitos trazidos à sua interpretação pela realidade, pelo ambiente, ao longo do tempo. E essa visão é atualmente permanente e consistentemente confrontada pelo fisco.

Outro aspecto que deve ser considerado diz respeito à natureza jurídica das “receitas”. Nesse sentido, importante continuar reproduzindo, muitas vezes literalmente, os conceitos proferidos por Bulhões Pedreira, (a quem este julgador humildemente, e através desse voto, rende homenagem) que se não o único, certamente dos melhores e mais aclamados tributaristas pátrios, em especial pelo domínio do Direito, mas também da ciência contábil e da ciência econômica.

Para ele, a receita é a quantidade de valor financeiro, originário de outro patrimônio, cuja propriedade é adquirida pela sociedade empresária ao exercer as atividades que constituem as fontes do seu resultado. O recebimento da receita, em regra, ocorre mediante entrada no patrimônio de um fluxo que compreende a transferência de valor financeiro positivo, do objeto de direito que contém esse valor e do respectivo direito patrimonial. O processo de recebimento da receita consiste, portanto, na aquisição de um direito patrimonial e de poder sobre o objeto desse direito, que tem valor financeiro.

O resultado positivo pode, entretanto, ser recebida sob a forma de extinção da obrigação previamente assumida pela sociedade empresária, se esta dá em pagamento bem do

³ BULHÕES PEDREIRA, J.L. *Finanças e Demonstrações Financeiras da Companhia*. Ed. Forense. Pg. 214

patrimônio ou serviço, compensa crédito de receita com obrigação sem pagamento, ou com pagamento inferior ao valor da obrigação extinta.

Nesses casos, a aquisição da propriedade de valor financeiro, que caracteriza esse resultado positivo, para o autor, ocorre depois de adquirido o direito patrimonial que confere poder sobre o bem que tem valor financeiro: o valor cuja propriedade é adquirida já se encontrava no ativo da sociedade empresária como capital de terceiros (correspondente a obrigação do passivo exigível). Sobre esse capital a sociedade exercia apenas poder de usar e a extinção da obrigação e transfere para a sociedade empresária a propriedade desse capital.

As receitas podem ser classificadas segundo tenham origem no exercício da função empresarial ou nas demais fontes de resultado da sociedade empresária, ou, ainda, como **recuperação de custo** que, segundo Bulhões Pedreira, é a quantidade de valor financeiro cuja propriedade a sociedade empresária adquire em reposição, no patrimônio, de valor que anteriormente havia perdido como custo.

Importante ressaltar, também, a influência das receitas nos resultados das empresas. Resultado da sociedade empresária é a consequência financeira do seu funcionamento, ao exercer as atividades próprias das funções econômicas que desempenha. A sociedade empresária é subsistema do grupo social da empresa, mas os **conceitos de resultado da empresa e da sociedade empresária são essencialmente diferentes**

- a) resultado da empresa é renda (econômica) produzida - é o output líquido da empresa, que consiste em bens econômicos; e
- b) resultado da sociedade empresária é renda financeira - é input líquido da sociedade empresária, que consiste em ganho financeiro.

Esses dois conceitos são analisados com muita propriedade por Bulhões Pedreira. Para esse autor, o conhecimento acerca de dois conceitos são necessários para qualquer análise relacionada à resultado, e por conseguinte da receita. Distingue ainda o autor a renda efetivamente produzida do que decorre de trocas externas:

- a) Renda Produzida - o efeito da atividade da empresa, para o autor, é renda produzida, medida pelo valor dos bens econômicos que cria: é o resultado líquido da produção – a diferença entre o valor dos bens produzidos e dos destruídos ou desgastados no processo produtivo
- b) Trocas Externas - a empresa é sistema aberto, de acordo com o autor, que exerce a função de produzir bens econômicos mediante trocas com o ambiente: (a) importa serviços de recursos (humanos, naturais e de capital) e produtos de outras empresas (bens de capital, matérias-primas e demais insumos), entregando em troca moeda; e (b) exporta os produtos que cria (bens econômicos materiais ou imateriais), recebendo em troca moeda.

Os objetos trocados pela empresa com seus ambientes podem ser classificados em duas categorias: uma, que compreende serviços produtivos e produtos, a que o autor se refere como “serviços” (porque os produtos são fontes de serviços) e outra que abrange apenas moeda. E, conforme o sentido do deslocamento dos serviços e da moeda, as trocas externas da empresa são de duas espécies: de importação de serviços, nas quais recebe serviços e entrega moeda, e de exportação de serviços, nas quais entrega serviços e recebe moeda.

Duas são, portanto, as relações *input-output* que a empresa mantém com seu ambiente: uma de serviços (importa e exporta serviços) e outra de moeda (importa e exporta moeda). A relação principal é a de serviços, pois seu fim é criar bens econômicos: a relação *input-output* de moeda é instrumental – a moeda é meio para facilitar as trocas de serviços.

Prosegue Bulhões Pedreira, distinguindo e classificando os fluxos econômicos (e contábeis) da atividade empresarial.

- a) Transformação Interna - a atividade da empresa comprehende, para o autor, além de trocas externas, o processo interno de transformação em novos bens econômicos dos serviços produtivos e produtos importados do ambiente. Esse processo – que não implica trocas com exterior, mas ocorre no interior da empresa – é alimentado por fluxos de serviços produtivos, de produtos importados o ambiente e de serviços originários dos recursos naturais e de capital que compõem a empresa.
- b) Fluxos de Serviços de Moeda - para o autor, a visão de conjunto das trocas externas e da transformação que ocorre no interior da empresa nos leva a descrever o efeito da sua atividade como dois fluxos coletivos (ou conjuntos de fluxos singulares) em sentidos opostos – um de serviços e outro de moeda:
 - b.1) o fluxo de serviços entra na empresa sob a forma de serviços produtivos ou produtos, a atravessa enquanto os serviços são transformados, e sai sob a forma de bens econômicos exportados;
 - b.2) o fluxo de moeda entra na empresa nas trocas de exportação de bens econômicos e sai nas de importação de serviços e produtos.

Não houve, no caso concreto, transformação interna ou fluxo de serviços ou de moeda. Não houve renda produzida ou trocas externas, há uma recuperação do valor anteriormente perdido como custo, ao seu patrimônio.

Disso podemos preliminarmente concluir que eventual resultado auferido pela contribuinte decorrente da transferência de recursos do ente público para o privado, independentemente da forma adotada para tanto, a subvenção, independentemente da espécie, não poderia ser considerada como “receita” tributável.

Adicionalmente, é sabido que nas operações de venda de mercadorias, quando da emissão da nota fiscal, destaca-se o ICMS devido e lança-se em conta de passivo exigível. Por sua vez, em obediência ao princípio da não-cumulatividade, a contribuinte credita-se dos valores utilizados em etapas anteriores da cadeia produtiva. Quando o saldo de créditos supera os de débitos, a contribuinte apura saldo de ICMS a Recuperar, para ser compensado dos débitos do imposto em períodos posteriores. Do contrário, resulta o ICMS a Pagar

De acordo com o Manual de Contabilidade da FIPE-CAFI, 6ª edição, página 334, “o ICMS é um imposto incidente sobre o valor agregado em cada etapa do processo de industrialização e comercialização da mercadoria, até chegar ao consumidor final. O valor do imposto a ser pago pelas empresas é representado pelas diferenças entre o imposto incidente nas vendas e o imposto pago na aquisição das mercadorias que integram o processo produtivo,

ou para serem revendidas.” Prossegue, “por definição legal, o ICMS integra o preço de venda a ser cobrado do comprador.”. Exemplifica os respectivos cálculos e arremata afirmando que apesar de não haver recolhimento do ICMS (em casos de apuração de saldo credor), em nada isso altera o resultado, já que, conforme foi visto, o ICMS *não é receita nem despesa*.

Traduzindo, na apuração do resultado do exercício, o valor que constará do demonstrativo contábil será sempre o valor do “débito” do ICMS, sem que seja cotizado com os “créditos” decorrentes das aquisições. Aqueles créditos já foram “débitos” de outra pessoa jurídica, cuja receita fora tributada pelo PIS e pela COFINS, está no preço da mercadoria pago pelo contribuinte. Os créditos serão ativo seu, a ser deduzido do passivo, em contas patrimoniais. Afirmar que o ganho decorrente da realização do ativo, ou da baixa do passivo 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 consequentemente jurídico, à vista do Decreto-lei n° 1.598/77.

Assim, em verdade, tal operação não transitou, ou pelo menos não deveria, em contas de resultado, e tampouco representa ingresso de receita para a contribuinte, senão mera operação patrimonial.

Ora, apenas se houvesse algum efetivo ganho nesta operação (e ainda assim discutível, se de natureza financeira ou não) é que se poderia cogitar em receita, e se discutir a eventual incidência de PIS sobre este hipotético ganho. No entanto, não é esta a hipótese dos autos, razão pela qual entendo não subsistir hipótese de incidência para a tributação dos referidos valores pelo PIS e COFINS.

Latorraca afirma que “as isenções ou reduções tributárias não se confundem, juridicamente, com subvenção. Todavia, quando concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, por ficção legal, equiparam-se às subvenções para investimento, gozando de idêntico tratamento tributário”.

Quanto ao art. 33 da Lei n° 4.506/64, afirma o doutrinador que este fora revogado pelo decreto-lei n° 1.598/77. Conseqüentemente, as transferências de recursos promovidas pelo poder público, de qualquer espécie (para investimentos ou correntes), atendidas as condições impostas, não mais poderiam ser consideradas receitas operacionais.

Resumindo, para Bulhões Pedreira, a receita é a quantidade de valor financeiro, originário de outro patrimônio, cuja propriedade é adquirida pela sociedade empresária ao exercer as atividades que constituem as fontes do seu resultado. O recebimento da receita, em regra, ocorre mediante entrada no patrimônio de um fluxo que compreende a transferência de valor financeiro positivo, do objeto de direito que contém esse valor e do respectivo direito patrimonial. O processo de recebimento da receita consiste, portanto, na aquisição de um direito patrimonial e de poder sobre o objeto desse direito, que tem valor financeiro.

As receitas podem ser classificadas segundo tenham origem no exercício da função empresarial ou nas demais fontes de resultado da sociedade empresária, ou, ainda, **como recuperação de custo** que, segundo Bulhões Pedreira, é a quantidade de valor financeiro cuja propriedade a sociedade empresária adquire em reposição, no patrimônio, de valor que anteriormente havia perdido como custo. Tenho que, no caso em epígrafe, é patente a condição de subvenção para custeio, o que difere de recuperação de custo, não se configurando em receita. De qualquer forma, ainda que o fosse, não poderia ser tributado pelo PIS e pela COFINS, pois se trataria de recuperação de custos e despesas, os quais são excluídos da base de cálculo das referidas contribuições, nos termos da legislação que rege a matéria.

Além disso, o art. 443 do Regulamento do Imposto de Renda – RIR/99, ao tratar do assunto quanto ao imposto de renda, assim dispõe:

“Regulamento do Imposto de Renda – Decreto nº 3.000/99

Art. 443. Não serão computadas na determinação do lucro real as subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, e as doações, feitas pelo Poder Público, desde que (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 38, § 2º, e Decreto-Lei nº 1.730, de 1979, art. 1º, inciso VIII):

I - registradas como reserva de capital que somente poderá ser utilizada para absorver prejuízos ou ser incorporada ao capital social, observado o disposto no art. 545 e seus parágrafos; ou

II - feitas em cumprimento de obrigação de garantir a exatidão do balanço do contribuinte e utilizadas para absorver superveniências passivas ou insuficiências ativas.”

Está explícito que é a própria legislação ordinária que possibilita ao contribuinte a contabilização das subvenções em contas de patrimônio líquido, o que resta claro que elas não podem ser igualadas a receitas, como intenta o Fisco. Aliás, este nada mais parece querer do que adotar essa classificação para justificar, diga-se indevidamente, o seu intento de glosa.

E como se os argumentos até aqui apontados já não fossem suficientes, constato que a tese defendida pela autoridade fiscalizadora decorre de ter a mesma entendido que não foi incluído o crédito presumido do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS. Contudo, a operação em questão é meramente patrimonial, não repercutindo em lançamento à conta de resultado. Assim, não há que se falar em receita.

É sabido que nas operações de venda de mercadorias, quando da emissão da nota fiscal, destaca-se o ICMS devido e lança-se em conta de passivo exigível. Por sua vez, em obediência ao princípio da não-cumulatividade, a contribuinte credita-se dos valores utilizados em etapas anteriores da cadeia produtiva. Quando o saldo de débitos supera os de créditos, a contribuinte apura saldo de ICMS a Pagar.

Ora, apenas em se houvesse algum incremento nesta operação (ágio) é que se poderia cogitar em receita, ou existência de ganhos para a contribuinte, e se discutir a eventual incidência de PIS e COFINS sobre este hipotético ganho. No entanto, não é esta a hipótese dos autos, razão pela qual entendo não subsistir hipótese de incidência para a tributação dos referidos valores pelo PIS e COFINS.

Em face do exposto, voto no sentido de dar provimento integral ao Recurso Voluntário interposto, para reformar a v. Acórdão recorrido, para excluir da base de cálculo do PIS os valores auferidos a título de crédito presumido de ICMS.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Gileno Gurjão Barreto