



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

Processo n° 11080.007397/2007-19
Recurso n° 508.298 Voluntário
Acórdão n° **3101-01.147 – 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 26 de junho de 2012
Matéria COFINS NÃO CUMULATIVA - RESSARCIMENTO
Recorrente ARACRUZ RIOGRANDENSE LTDA. (atual denominação de BOISE CASCADE DO BRASIL LTDA.)
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/03/2006

COFINS. REGIME NÃO-CUMULATIVO. DIREITO DE USO E EXPLORAÇÃO DE FLORESTAS. ATIVO IMOBILIZADO. AMORTIZAÇÃO. PAGAMENTO DO CONTRATO. NÃO CONFUSÃO COM COMPRA DE MATÉRIAS-PRIMAS.

A aquisição do uso e exploração de florestas deve ser classificada no ativo imobilizado, sofrendo a incidência da perda de valor no tempo pela amortização. Não há se falar em aquisição de matérias-primas perante contrato de cessão com prazo determinado, valores pré-definidos e previsão de pagamento mínimo independentemente da quantidade de madeira extraída.

COFINS. REGIME NÃO-CUMULATIVO. BASE DE CÁLCULO. RECEITA. REALIZAÇÃO DE CRÉDITO DO ICMS.

No regime da não-cumulatividade, a base de cálculo da contribuição é o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica. A realização dos créditos do ICMS, por qualquer uma das formas permitidas na legislação do imposto, não constitui receita.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria, em dar parcial provimento ao recurso voluntário, para reverter a glosa de crédito referente à incidência da contribuição sobre a cessão onerosa de crédito de ICMS. Vencidas as conselheiras Valdete Aparecida Marinheiro e Adriana Oliveira e Ribeiro, que davam provimento total, e os conselheiros

Corintho Oliveira Machado e Henrique Pinheiro Torres, que negavam provimento integral ao recurso voluntário. Designado redator para o acórdão o conselheiro Tarásio Campelo Borges.

Henrique Pinheiro Torres - Presidente

Corintho Oliveira Machado - Relator

Tarásio Campelo Borges - Redator

Formalizado em: 07/07/2012

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Adriana Oliveira e Ribeiro, Corintho Oliveira Machado, Elias Fernandes Eufrásio, Henrique Pinheiro Torres, Tarásio Campelo Borges e Valdete Aparecida Marinheiro.

Relatório

Adoto o relato do órgão julgador de primeiro grau até aquela fase:

O contribuinte supracitado solicitou ressarcimento de COFINS não-cumulativa, conforme consta do PER/DCOMP de fls.01 a 04 e 85 a 94.

A Fiscalização da DRF de origem procedeu à análise do pleito do contribuinte, elaborando o Relatório de Fiscalização, de fls.80 a 84. Neste, após análise detalhada de contratos e operações do contribuinte com outras empresas, pertinente ao uso e exploração de área florestal, conclui pela inexistência de transação de compra e venda de matéria-prima (madeira), mas sim de amortização de direitos de uso e exploração de recursos florestais, evidenciada pela existência de nota fiscal de transferência da madeira da área florestal para a industrialização pelo contribuinte com o CNPJ do contribuinte, ao invés de nota fiscal de venda para o contribuinte. Logo, como o uso e a exploração de florestas somente podem ser contabilizadas como bens e direitos do ativo imobilizado (recursos florestais) e a legislação da contribuição não admite a utilização da exaustão e da amortização para fins de cálculo dos direitos de crédito da contribuição, não existem créditos favoráveis ao contribuinte destas supostas e equivocadamente

consideradas operações de compra e venda de matéria-prima florestal. Da mesma forma, foram apurados débitos tributários decorrentes da não inclusão de receitas de transferência de ICMS para terceiros, diminuindo o valor a ser recebido. Além disso, foram calculados e concedidos outros créditos solicitados, conforme demonstrativos constantes do citado Relatório.

Diante dos fatos contidos no Relatório de Fiscalização acima descrito, foi deferido parcialmente o ressarcimento pleiteado e homologada a compensação até o limite de crédito concedido, nos termos do Despacho Decisório de fl.96.

Irresignado, o contribuinte apresenta manifestação de inconformidade, de fls.136 a 163. Nesta, alega que se dedicada às atividades de (a) fabricação, aquisição, venda, importação e exportação de tábuas de madeira, compensado e outros produtos derivados de árvores; (b) exploração de atividades agrícolas, inclusive extrativas vegetais e; (c) florestamento, reflorestamento e demais atividades relacionadas à siveicultura; que para o exercício de suas atividades compra de UBS Timber Investors Brasil Ltda., atualmente denominada Florestal Guaíba Ltda. (UBS), troncos de madeira com determinada especificação, denominados Troncos Classe A e que esses troncos são a principal matéria-prima para produção das lâminas e compensados industrializados e comercializados pelo contribuinte.

Na seqüência, discorre sobre os negócios jurídicos celebrados com a empresa UBS e a empresa Kablin Riocell (Klabin). Diz que a aquisição da matéria-prima junto a UBS tem origem no negócio jurídico firmado em 21 de fevereiro de 2001. Após relato dos fatos referentes ao contrato retrocitado, explicitando-o sob sua ótica de interpretação, faz considerações sobre os créditos objeto de pedido de ressarcimento e da decisão denegatória alegando, de forma resumida que:

a) administra áreas de destocagem – hortos, condição assumida pelo interesse e obrigação que tem de adquirir da UBS Toras Classe A, que são extraídas das florestas – hortos – pertencentes à UBS;

b) adquiriu direitos referentes ao cultivo das florestas, mas não o domínio destas, não sendo proprietária dos hortos; segue discorrendo sobre a forma como adquire da USB Toras Classe A e como paga os valores correspondentes à esta aquisição;

c) o fato de ter inscrição como produtora rural não significa que tenha propriedade sobre esses hortos; que emite nota fiscal de transferência, pela necessidade de transportar as Toras Classe A de um estabelecimento para outro, conforme preconiza o art. 43 da Lei Estadual nº 8.820/89 (lei do ICMS no Estado do Rio Grande do Sul);

d) o fato de emitir notas fiscais de transferência de mercadorias de um estabelecimento seu a outro em nada afeta o seu direito ao crédito da contribuição, decorrente da aquisição de Toras

Classe A da UBS, e que o fato da UBS não emitir nota fiscal relativamente à venda das Toras Classe A para a manifestante em nada compromete a apropriação de créditos da contribuição;

e) correta a contabilização dos valores pagos à UBS a débito da conta de custo de produtos vendidos (CPV), com contrapartida na conta de fornecedores, bem como a impossibilidade de contabilização como imobilizado;

f) o princípio da não cumulatividade do PIS e COFINS incide sobre os custos, despesas e encargos necessários e a produção e que os valores pagos à UBS vêm sendo oferecidos à incidência do PIS e da COFINS, conforme expressa afirmação da UBS;

g) mesmo que fosse considerada como correta a interpretação de que uso e exploração de florestas deve ser contabilizado como ativo imobilizado e sujeito à amortização, conforme art.328 do RIR/1999 e art.183,§2º da Lei 6.404/1976, esta (amortização) seria dedutível como custo de produção e passível de gerar créditos de PIS e COFINS não-cumulativos, nos termos do art.3º, §1º, inciso III, das Leis 10.637/2002 (PIS) e 10.833/2003 (COFINS).

Além disso, não poderia haver o lançamento de ofício sobre a transferência de créditos de ICMS, de forma a diminuir o valor a ser ressarcido. Em primeiro lugar, não poderia ter havido a diminuição do ressarcimento devido a compensação de débitos que não foram lançados através de Auto de Infração, nos termos do art.9º do Decreto 70.235/1972. Em segundo lugar, os créditos de ICMS transferidos a terceiros não são receita, mas sim mero ressarcimento de custo, referentes à atividade exportadora, nos termos da legislação tributária e da jurisprudência.

Após o prazo da manifestação de inconformidade, o contribuinte apresentou informação de nova denominação social, cujo nome é "Aracruz Riograndense Ltda" e substabelecimento de poderes de procuração.

A DRJ em PORTO ALEGRE/RS julgou a manifestação de inconformidade improcedente, ementando assim o acórdão:

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/03/2006

DIREITO DE USO E EXPLORAÇÃO DE FLORESTAS - ATIVO IMOBILIZADO - AMORTIZAÇÃO - PAGAMENTO DO CONTRATO - NÃO CONFUSÃO COM COMPRA DE MATÉRIAS-PRIMAS - CARACTERIZAÇÃO PELO CONTRATO DE CESSÃO DE DIREITOS E PELA NOTA FISCAL DE SAÍDA E ENTRADA EM NOME DO CONTRIBUINTE.

A aquisição do uso e exploração de florestas deve ser classificada no Ativo Imobilizado, sofrendo a incidência da perda de valor no tempo pela amortização, tendo em vista que o contrato de cessão tem prazo determinado e valores pré-

definidos, que prevê hipótese de pagamento independentemente da quantidade das madeiras colhidas, em respeito ao princípio contábil da competência. Por isso, o pagamento da cessão de direitos não pode ser confundido com aquisição de matérias-primas, as quais já estavam incluídas no contrato de uso e exploração de florestas, demonstrado pela operação jurídica e pela emissão de nota fiscal de produtor, de saída das madeiras das florestas, e de entrada no estabelecimento industrial em nome e CNPJ do contribuinte.

PIS E COFINS NÃO CUMULATIVOS - AMORTIZAÇÃO DO IMOBILIZADO - CRÉDITO - NECESSIDADE DE CONTABILIZAÇÃO CORRETA - RESTRIÇÃO.

O direito de crédito de PIS e COFINS, ambos não cumulativos, de bens utilizados na produção através de depreciação e amortização estão condicionados a correta escrituração e contabilização dos bens e direitos, obrigação do contribuinte. Ademais, mesmo que corretamente contabilizada, a amortização e a depreciação de bens e direitos adquiridos antes de 01 de maio de 2004 somente pode ser utilizada para aferição de crédito das contribuições até 31/07/2004, nos termos da legislação.

CESSÃO DE ICMS - INCIDÊNCIA DE PIS/PASEP E COFINS.

A cessão de direitos de ICMS compõe a receita do contribuinte, sendo base de cálculo para o PIS/PASEP e COFINS até a edição dos arts. 7º, 8º e 9º da Medida Provisória 451, de 15 de dezembro de 2008.

Manifestação de Inconformidade Improcedente.

Direito Creditório não Reconhecido.

Discordando da decisão de primeira instância, a interessada apresentou recurso voluntário, onde basicamente repisa os argumentos esgrimidos em primeira instância, diz que houve equívoco do órgão judicante de primeiro grau, ao interpretar os negócios praticados pela recorrente, e requer reforma da decisão recorrida, para ver a recomposição total dos créditos pleiteados.

Após alguma tramitação, a Repartição de origem encaminhou os presentes autos para apreciação deste órgão julgador de segunda instância.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Corinho Oliveira Machado, Relator

O recurso voluntário é tempestivo, e considerando o preenchimento dos requisitos de sua admissibilidade, merece ser apreciado.

Em não havendo preliminares, passa-se de plano ao mérito da lide.

DOS CRÉDITOS GLOSADOS

A Delegacia da Receita Federal de Julgamento ratificou a glosa levada a efeito pela auditoria-fiscal, dos créditos contabilizados a título de aquisições de insumo (toras de madeira) para fabricação dos produtos elaborados pela recorrente (lâminas de madeira), pois as autoridades fiscais em verdade entenderam que tratou-se de aquisição do uso e exploração de florestas, que devia ser contabilizada no ativo imobilizado, com a respectiva amortização/exaustão pelo tempo de validade do contrato - 21/02/2001 a 31/12/2014 (art.183, inciso V, da Lei 6.404/1976), e não terem sido contabilizados como aquisição de matéria prima os pagamentos feitos anualmente à UBS.

Os fatos são cronologicamente explicitados:

- em 21/12/2001, a KLABIN cede direitos de uso e exploração de florestas para UBS, que os repassa para BOISE por US\$ 24,55/m³ de toras classe A colhidas pela própria BOISE;

- em 23/02/2001, KLABIN vende imóveis, onde estão as áreas florestais cedidas à UBS, para BOISE.

Assim, BOISE adquire terra nua da KLABIN; e adquire o uso e exploração das áreas florestais da UBS.

Em sentido oposto, a recorrente diz que as áreas florestais cedidas à recorrente pela UBS não pertencem à recorrente, e por isso as toras de madeira são adquiridas anualmente pela recorrente da UBS, verdadeira proprietárias das áreas florestais (hortos). Um detalhe que demonstra não serem os hortos de propriedade da recorrente, é o fato de as receitas de venda de polpa de madeira terem de ser repassadas para a UBS.

Ao meu sentir, não assiste razão à recorrente, pois as provas dos autos confirmam a versão apresentada pelas autoridades administrativo-tributárias. Tanto é assim que o detalhe trazido pela recorrente para mostrar que os hortos não são de propriedade da recorrente - as receitas de vendas de polpa de madeira (que devem ser repassadas à UBS) - só corrobora o entendimento de que a matéria prima usada pela recorrente (toras de madeira) já é dela, tanto que necessita haver uma exclusão no contrato de destocagem (celebrado entre UBS e BOISE) para deixar claro que a polpa de madeira pertence à UBS, e não à recorrente. Ainda vale lembrar que o contrato de compra de madeira, mencionado pela recorrente, foi celebrado entre KLABIN e UBS, e não entre a recorrente e a UBS.

DA CESSÃO DE CRÉDITOS DO ICMS

Nesse tópico, diz a decisão recorrida:

(...) contabilmente falando, a cessão de direitos de ICMS não poderia ser recuperação de custos, visto que o crédito de ICMS não compõe o custo do produto, sendo segregado deste, nem mesmo recuperação de despesa, pois somente a venda de bens e serviços vem gerar despesa com o imposto. Muito menos se trata de mero ingresso de recursos, visto que o contribuinte cede direitos para obter outros bens e direitos.

Por seu turno, a recorrente assevera ser imune ao ICMS, por ser exportadora, e a cessão de créditos configura ressarcimento de custos operacionais comerciais, ou seja, receitas de exportação.

Melhor sorte não assiste à recorrente também nesta irresignação, porquanto, como epigrafado acima, cessão de crédito de ICMS não pode ser recuperação de custos, nem recuperação de despesa, e nem mesmo se trata de mero ingresso de recursos. A decisão guerreada bem pontificou sobre o tema:

A cessão de créditos do ICMS não é operação de exportação de mercadorias ou serviços, motivo porque não está albergada por qualquer imunidade ou isenção em favor das exportações. É, tão-somente, cessão de crédito a terceiro, à pessoa jurídica sediada no próprio ente federativo com competência tributária relativa ao ICMS, que tem natureza própria desvinculada da origem do crédito.

Para fins de informação, as alegações contrárias à aplicação do conceito de faturamento contido no art.3º, §1º, da Lei 9.718, de 27 de novembro de 1998, não se aplicam, visto que este não é a base legal do conceito de faturamento, mas sim no art.1º, §§ 1º e 2º da Lei 10.637/2002 e/ou da Lei 10.833/2003, pois é a partir desta norma que o contribuinte teve direito a ressarcimento de PIS/PASEP sobre bens e serviços adquiridos.

Outrossim, o conceito de faturamento contido no art.1º, §§ 1º e 2º da Lei da Lei 10.637/2002 e/ou da Lei 10.833/2003, está em pleno vigor, não se podendo discutir a ilegalidade ou inconstitucionalidade de norma legal na esfera administrativa, por ser prerrogativa exclusiva do Poder Judiciário, conforme art.102 da Constituição, e vasta jurisprudência judicial e administrativa.

Quanto a este tema, observo que houve o pronunciamento da Coordenadoria do Sistema de Tributação – COSIT, através da Solução de Consulta Interna 48, de 30/12/2004, no qual a posição acima defendida é inteiramente corroborada pelo órgão central, havendo incidência não somente de PIS e COFINS, mas também de IRPJ e da CSL sobre os valores auferidos com a cessão de créditos de ICMS. Todavia, cabe observar que recentemente houve a edição da Medida Provisória 451, de 15 de dezembro de 2008, cujos arts. 7º, 8º e 9º desoneram da incidência do PIS e da COFINS as transferências onerosas de ICMS efetivada a partir de 1º de janeiro de 2009, sem efeitos retroativos.

Posto isso, voto pelo DESPROVIMENTO do recurso voluntário.

CORINTHO OLIVEIRA MACHADO

Voto Vencedor

Conselheiro Tarásio Campelo Borges, Redator

Conheço do recurso voluntário porque tempestivo e atendidos os demais requisitos para sua admissibilidade.

Versa o litígio, conforme relatado, acerca do parcial indeferimento de pedido de ressarcimento da contribuição para o financiamento da Seguridade Social (Cofins), regime não-cumulativo, apurada no 1º trimestre de 2006.

Peço vênia ao eminente relator para discordar de suas conclusões apenas quanto à inclusão, na base de cálculo do tributo, de valores provenientes de cessão onerosa de créditos do ICMS originados de operações de exportação.

Inicialmente, vale lembrar que essa matéria está pendente de julgamento pelo Supremo Tribunal Federal no Recurso Extraordinário 606.107, cuja existência de repercussão geral já foi reconhecida pelo tribunal desde 5 de julho de 2010. Descrição da matéria no Pretório Excelso:

Recurso extraordinário em que discute, à luz dos artigos 149, § 2º, I; 150, § 6º; 155, § 2º, X, a; e 195, caput, I, b, da Constituição Federal, a constitucionalidade, ou não, da exigência de que o valor correspondente às transferências de créditos do Imposto

sobre Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS pela empresa contribuinte seja integrado à base de cálculo das contribuições Programa de Integração Social - PIS e Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS não-cumulativas. [1]

Quando decidida a matéria pelo STF, ela deverá aqui ser reproduzida por força do disposto no artigo 62-A [2] introduzido no nosso regimento interno pela Portaria MF 586, de 21 de dezembro de 2010. Antes disso, como a demanda judicial não está sobrestada, esse tema litigioso deve ser ordinariamente apreciado na via administrativa.

Com esse desiderato, adoto e transcrevo parte unânime do voto condutor do Acórdão 201-81.139, de 2 de junho de 2008, da lavra do ilustre conselheiro Walber José da Silva, *ipsis litteris*:

O Fisco pretende incluir na base de cálculo do PIS e da Cofins o valor dos créditos de ICMS cedidos (realizados) a terceiros, que considera receita, no que a empresa recorrente não concorda porque entende que a realização dos créditos de ICMS, por qualquer das modalidades previstas na legislação específica do imposto, não se constitui em receita.

Com razão a recorrente.

Transcrevo, abaixo, parte da ementa e dos fundamentos da Decisão SRRF/3ªRF/Disit nº 47, de 11/12/1998, que são esclarecedores sobre a natureza dos créditos de ICMS escriturados em razão de aquisição de mercadorias, mantidos e não utilizados na conta gráfica e realizados por uma das modalidades previstas pela legislação do ICMS, inclusive transferência a terceiros:

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Ementa: RECUPERAÇÃO DE CRÉDITO DO ICMS. INCIDÊNCIA.

O recebimento, em forma de créditos do ICMS, de direitos decorrentes de transações realizadas e escrituradas pela empresa, e a recuperação de créditos do ICMS, mediante qualquer das modalidades previstas na legislação específica, não constituem fato gerador para a Contribuição para o PIS/PASEP.

Dispositivos Legais: Artigos 2º e 3º da Lei 9.718, de 27 de novembro de 1998.

¹ Descrição disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudenciaRepercussao/verAndamentoProcesso.asp?incidente=3799336&numeroProcesso=606107&classeProcesso=RE&numeroTema=283#>. Acesso em: 15 mar. 2012, 14h21.

² Regimento Interno do CARF, artigo 62-A: As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos artigos 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973, Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF. (§ 1º) Ficarão sobrestados os julgamentos dos recursos sempre que o STF também sobrestar o julgamento dos recursos extraordinários da mesma matéria, até que seja proferida decisão nos termos do art. 543-B. (§ 2º) O sobrestamento de que trata o § 1º será feito de ofício pelo relator ou por provocação das partes. [artigo introduzido pela Port. MF 586, de 21 de dezembro de 2010].

(...)

FUNDAMENTOS LEGAIS

A princípio, cumpre observar que, conforme dispõe o 3º do artigo 231 do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 1.041, de 11/1/94 - RIR/94, os impostos não-cumulativos, recuperáveis mediante créditos na escrita fiscal, não integram o custo das mercadorias revendidas e das matérias-primas utilizadas na produção.

Nesse sentido, sendo o ICMS não-cumulativo, os valores pagos na aquisição de matérias primas e mercadorias não integram o respectivo custo, constituem crédito compensável com o que for devido na saída subsequente. Entretanto, ocorrendo a hipótese de não incidência na saída subsequente com manutenção do direito ao crédito, caso das operações e prestações que destinem ao exterior mercadorias, inclusive produtos primários e produtos industrializados, fica inviabilizada a compensação pela sistemática usual, restando à empresa adotar as formas alternativas de recuperação do crédito disciplinadas pelo artigo 69 do Regulamento do ICMS³.

Mister se faz ressaltar que a recuperação de créditos do ICMS, escriturados em conta patrimonial representativa de direitos a recuperar, mediante qualquer das modalidades previstas na legislação de regência, constitui fato administrativo permutativo, uma vez que apenas modifica a composição dos bens e direitos integrados ao patrimônio, não altera a situação líquida da empresa. Da mesma forma, não altera o patrimônio líquido, o recebimento, em forma de créditos do ICMS, de direitos decorrentes de transações realizadas pela empresa, devidamente contabilizadas e computadas no resultado do exercício, por tratar-se de fato administrativo permutativo.

Não tenho dúvida de que a realização dos créditos do ICMS, por qualquer uma das formas permitidas na legislação do imposto, não se constitui receita e, portanto, o seu valor não pode integrar a base de cálculo do PIS e da Cofins.

Nesse sentido, destaco, dentre outros, três julgados: (1) Acórdão 204-03.395, unânime, de 3 de setembro de 2008, da lavra da notável conselheira Nayra Bastos Manatta; (2) Acórdão 3403-00.141, unânime (nessa parte), de 20 de outubro de 2009, da lavra da insigne conselheira Maria Cristina Roza da Costa; e (3) Acórdão 3401-00.904, de 28 de julho de 2010, da lavra do eminente conselheiro Emanuel Carlos Dantas de Assis.

Acrescento, ainda, subsidiariamente, conceitos extraídos do pronunciamento técnico relativo às receitas (CPC 30) subscrito pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), que guarda Correlação às Normas Internacionais de Contabilidade (IAS-18) [4].

Quando trata do alcance do CPC 30, o pronunciamento técnico divide as receitas em três grupos:

³ Regulamento do ICMS do Estado do Ceará.

- (a) venda de bens [⁵];
- (b) prestação de serviços [⁶]; e
- (c) utilização, por parte de terceiros, de outros ativos da entidade que geram juros [⁷], *royalties* [⁸] e dividendos [⁹].

Afora esses três grupos alcançados pelo CPC 30, outros oito grupos de receitas são dele excluídos:

- (a) contratos de arrendamento mercantil (ver o Pronunciamento Técnico CPC 06 – Operações de Arrendamento Mercantil);
- (b) dividendos provenientes de investimentos que sejam contabilizados pelo método da equivalência patrimonial (ver o Pronunciamento Técnico CPC 18 – Investimento em Coligada);
- (c) contratos de seguro (ver o Pronunciamento Técnico CPC 11 – Contratos de Seguro);
- (d) alterações no valor justo de ativos e passivos financeiros, ou da sua alienação (ver o Pronunciamento Técnico CPC 38 – Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração);
- (e) alterações no valor de outros ativos circulantes;
- (f) reconhecimento inicial e alterações no valor justo de ativos biológicos, relacionados com a atividade agrícola (ver o Pronunciamento Técnico CPC 29 – Ativo Biológico e Produto Agrícola);
- (g) reconhecimento inicial de produtos agrícolas (ver o Pronunciamento Técnico CPC 29); e
- (h) a extração de recursos minerais.

⁵ “O termo ‘bens’ inclui bens produzidos pela entidade com a finalidade de venda e bens comprados para revenda, tais como mercadorias compradas para venda no atacado e no varejo, terrenos e outras propriedades mantidas para revenda”.

⁶ “A prestação de serviços envolve tipicamente o desempenho da entidade em face da tarefa estabelecida contratualmente a ser executada ao longo de um período acordado entre as partes. Tais serviços podem ser prestados dentro de um ou mais períodos. Alguns contratos para a prestação de serviços estão diretamente relacionados a contratos de construção, como, por exemplo, os contratos para gestão de projetos e de arquitetura. As receitas provenientes de contratos dessa natureza não são tratadas no âmbito deste Pronunciamento, e sim de acordo com os requisitos para os contratos de construção, conforme especificados no Pronunciamento Técnico CPC 17 – Contratos de Construção”.

⁷ “juros – encargos pela utilização de caixa e equivalentes de caixa ou de quantias devidas à entidade”.

⁸ “royalties – encargos pela utilização de ativos de longo prazo da entidade, como, por exemplo: patentes, marcas, direitos autorais e software de computadores”.

⁹ “dividendos – distribuição de lucros a detentores de instrumentos patrimoniais na proporção das suas participações em uma classe particular do capital”.

Portanto, apoiado na inteligência do CPC 30, subscrevo a conclusão do conselheiro Walber José da Silva: “a realização dos créditos do ICMS, por qualquer uma das formas permitidas na legislação do imposto, não se constitui receita e, portanto, o seu valor não pode integrar a base de cálculo do PIS e da Cofins”.

Corroborava esse pensamento a própria definição de receita anunciada pelo CPC 30, *verbis*:

Receita é o ingresso bruto de benefícios econômicos durante o período proveniente das atividades ordinárias da entidade que resultam no aumento do seu patrimônio líquido, exceto as contribuições dos proprietários.

Digo isso, porque a cessão onerosa de créditos do ICMS não é atividade ordinária da sociedade empresária e essa operação não resulta no aumento do seu patrimônio líquido.

Deixo aqui consignado que modifiquei, em março de 2012, meu entendimento exposto no voto que proferi em sessão de julgamento do mês anterior, quando fui designado redator para o Acórdão 3101-01.019, de 14 de fevereiro de 2012. Em fevereiro de 2012, considerei relevante aspecto que agora considero de somenos importância: a produção de efeitos, a partir de 1º de janeiro de 2009, da alteração introduzida no artigo 1º, § 3º, da Lei 10.833, de 29 de dezembro de 2003, pelo artigo 17 da Lei 11.945, de 4 de junho de 2009 [¹⁰], resultado da conversão da Medida Provisória 451, de 15 de dezembro de 2008.

Com essas considerações, dou parcial provimento ao recurso voluntário, para excluir da base de cálculo do tributo os valores provenientes de cessão onerosa de créditos do ICMS.

Tarásio Campelo Borges

¹⁰ A Lei 11.945, de 4 de junho de 2009, é resultado da conversão da Medida Provisória 451, de 15 de dezembro de 2008.