



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

Processo nº 13005.000187/2006-47
Recurso nº 239.488 Embargos
Acórdão nº **3403-01.550 – 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária**
Sessão de 24 de abril de 2012
Matéria COFINS e PIS/PASEP
Embargante FAZENDA NACIONAL
Interessado ATC ASSOCIATED TOBACCO COMPANY BRASIL S/A

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 31/07/2003 a 31/12/2003

PIS/PASEP. 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 da COFINS e da contribuição ao PIS sobre referidas importâncias, mesmo quando apurados tais tributos sob o regime das Leis nos. 10.637/02 e 10.833/03..

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Data do fato gerador: 31/10/2004

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 da COFINS e da contribuição ao PIS sobre referidas importâncias, mesmo quando apurados tais tributos sob o regime das Leis nos. 10.637/02 e 10.833/03.

Embargos acolhidos sem efeito modificativo.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, acolher os embargos de declaração para sanar a omissão no Acórdão nº 3403-00.258, mantendo-se o

resultado do acórdão recorrido com novos fundamentos. Vencido o Conselheiro Robson José Bayerl (Relator). Designado o Conselheiro Marcos Tranchesí Ortiz para redigir o voto vencedor quanto à questão da exclusão da cessão onerosa de créditos do ICMS da base de cálculo das contribuições no regime não cumulativo.

Antonio Carlos Atulim – Presidente

Robson José Bayerl – Relator

Marcos Tranchesí Ortiz – Redator Designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Antonio Carlos Atulim, Liduína Maria Alves Macambira, Domingos de Sá Filho, Robson José Bayerl, Marcos Tranchesí Ortiz e Raquel Motta Brandão MInatel.

Relatório

Cuida-se, na espécie, de embargos de declaração manejados pela Fazenda Nacional em face do que decidido no Acórdão 3403-00.258, julgado na sessão realizada em março/2010, cuja ementa restou assim redigida:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 31/01/2002 a 30/06/2002, 31/08/2002, 30/09/2002, 30/11/2002 a 31/01/2004, 31/10/2004.

COFINS. ART. 3º, § 1º DA LEI 9.718/98. ALARGAMENTO DA BASE DE CÁLCULO. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. REPERCUSSÃO GERAL. EXISTÊNCIA.

Em sede de reafirmação de jurisprudência em repercussão geral, o Supremo Tribunal Federal já se manifestou pela inconstitucionalidade do conteúdo do § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718/98, conhecido como alargamento da base de cálculo do PIS/Pasep e da Cofins, mantida a majoração da alíquota desta última, o que, nos termos do art. 26-A, § 6º, I do Decreto nº 70.235/72, permite a este conselho administrativo aplicar tal entendimento.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 31/01/2002 a 30/06/2002, 31/08/2002, 30/09/2002, 30/11/2002, 31/07/2003 a 31/10/2003 e 31/12/2003.

PIS. ART. 3º, § 1º DA LEI 9.718/98. ALARGAMENTO DA BASE DE CÁLCULO. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. REPERCUSSÃO GERAL. EXISTÊNCIA.

Em sede de reafirmação de jurisprudência em repercussão geral, o Supremo Tribunal Federal já se manifestou pela inconstitucionalidade do conteúdo do § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718/98, conhecido como alargamento da base de cálculo do PIS/Pasep e da Cofins, o que, nos termos do art. 26-A, § 6º, I do Decreto nº 70.235/72, permite a este conselho administrativo aplicar tal entendimento.

PIS NÃO CUMULATIVO. AQUISIÇÕES COM FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

O direito de crédito na modalidade de apuração não cumulativa tem como pressuposto a incidência do tributo na etapa imediatamente anterior da cadeia produtiva, de modo que, havendo imunidade, isenção, alíquota zero e, principalmente, não incidência em tal operação, não há possibilidade de se admitir o aproveitamento de créditos escriturais, sob pena de concessão de crédito presumido sem norma legal específica.

Recurso Voluntário Provido em Parte.”

Consoante a embargante, houve omissão do julgado no tocante às parcelas de ICMS transferidas onerosamente a terceiros - e não oferecidas à tributação pelo contribuinte - sob a égide da sistemática não cumulativa das contribuições para o PIS/Pasep e Cofins, estatuídas pelas Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, e que não estariam abrangidas pela inteligência externada pelo Supremo Tribunal Federal no exame, em repercussão geral, da inconstitucionalidade da ampliação da base de cálculo destas contribuições promovida pela Lei nº 9.718/98.

Aponta que o relatório de autuação fiscal e os demonstrativos de apuração (fls. 23/28 e 44/54) indicariam a existência de receitas desta natureza também sob a não cumulatividade, em divergência ao voto, que as verificou apenas quando ditas contribuições estavam submetidas ao regime cumulativo.

Em 03/03/2011 o processo em questão teve o seu julgamento sobrestado nos termos do art. 62-A do regimento interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 256/09, por força do RE 606.107, pendente de julgamento perante o STF, conforme despacho.

Com o advento da Portaria CARF nº 01/2012 o processo foi retirado da condição de sobrestado e posto em julgamento.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Robson José Bayerl, Relator

Antes de examinar os embargos de declaração e seus fundamentos tenho por bem me manifestar acerca do sobrestamento da matéria em debate nestes autos.

Por ocasião da suspensão anteriormente procedida, entendi que a submissão do tema à sistemática da repercussão geral, pelo próprio regime do instituto, mormente o art.

543-B do Código de Processo Civil, seria suficiente à deflagração automática do efeito de sobrestar o julgamento das questões objeto do exame, nos moldes delineados pelo art. 62-A do RICARF aprovado pela Portaria MF 256/09.

Entretanto, em 03/01/2012, com edição da Portaria CARF nº 01, que regulamentou os procedimentos para a suspensão em comento, apenas os processos para o qual houvesse determinação de sobrestamento pelo Supremo Tribunal Federal se submeteriam ao estatuído no dispositivo regimental (art. 62-A), independentemente da existência de repercussão geral reconhecida para o caso, conforme se extrai do art. 1º, parágrafo único.

Examinando a decisão proferida no âmbito do RE 606.107, mote para a suspensão inicial destes autos, não vislumbrei determinação expressa de sobrestamento, como exige a Portaria CARF nº 01, razão pela qual, com a ressalva da opinião pessoal, retirei a situação anteriormente anotada e procedo ao julgamento do processo.

Na sequência, passo ao voto.

Reexaminando os cadernos processuais, mormente o auto de infração e os documentos indicados pela embargante, constatei, de fato, a omissão do voto condutor quanto ao exame da natureza das receitas oriundas da cessão onerosa de créditos de ICMS a terceiros.

Dessarte, distintamente do que registrado naquela assentada, constam, sim, das planilhas operações de cessão de créditos sob a sistemática de apuração implementada pelas Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, qual seja, a não cumulatividade das contribuições para o PIS/Pasep e Cofins.

Considerando que o fundamento da inconstitucionalidade do alargado conceito de faturamento promovido pela Lei nº 9.718/98, bem assim, seus efeitos, em princípio não influenciam os diplomas supervenientes, necessário abordar o assunto assinalado no embargo ora analisado.

Neste passo, rememorando, o contribuinte propugnou a não inclusão de aludidas receitas por se constituírem em recuperação de custos pela anterior aquisição de insumos com a incidência daquele tributo estadual, não denotando qualquer espécie de receita, o que, ainda que admitido, estariam tais valores albergados pela imunidade constitucional reservada às operações de exportação, vez que deveriam ser entendidos como componentes do complexo mecanismo de exportação dela resultante.

De minha parte, tenho que a acepção de receita tomada pela legislação de regência dos tributos em questão (Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03) equipara o termo “receita” a qualquer espécie de ganho auferido ou entrada percebida pela pessoa jurídica, pouco importando a sua denominação ou mesmo a classificação contábil adotada, tanto assim que os valores não compreendidos neste conceito amplíssimo de faturamento foram textualmente relacionados naqueles mesmos diplomas.

Reforça este meu posicionamento o fato de a Lei nº 11.945/09 haver alterado a redação daqueles atos legais para fazer incluir, dentre as exclusões admitidas, “*as receitas decorrentes de transferência onerosa a outros contribuintes do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS de créditos de ICMS originados de operações de exportação, conforme o disposto no inciso II do § 1º do art. 25 da Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996.*” (art. 1º, § 3º, VII da Lei nº 10.637/02 e art. 1º, § 3º, VI da Lei nº 10.833/03).

Note-se, por oportuno, que o dispositivo em comento, nos termos do art. 33, I, “c” e “d” da Lei nº 11.945/09, passou a produzir efeitos a partir de 01/01/2009.

Do ponto de vista lógico, compreendo que só faz sentido excluir algo de um determinado conjunto se este mesmo elemento anteriormente o compunha, de tal modo que a exclusão da receita em destaque a partir de 01/01/2009, leva-me a concluir que, até então, as receitas de cessão de créditos de ICMS deveriam se submeter à tributação pelo PIS/Pasep e Cofins, não se tratando de norma simplesmente interpretativa.

De outra banda, não se sustenta o argumento aduzido pelo contribuinte consoante o qual sobreditas receitas, admitidas como tais, seriam imunes das contribuições sociais em destaque, pois esta inferência somente seria alcançada de maneira reflexa, partindo-se da premissa que se vinculariam às receitas imunes através do denominado “complexo mecanismo de exportação” para o fim de ampliar a disposição do art. 149, § 2º, I da CF/88, o que a meu ver não se coaduna com o espírito desta imunidade, restrito que está às receitas decorrentes de exportação.

Por todo o exposto, voto no sentido de dar provimento aos embargos de declaração manejados para, reconhecendo a omissão, afirmar que as receitas relativas à cessão onerosa de créditos de ICMS a terceiros devem compor a base de cálculo das contribuições para o PIS/Pasep e Cofins sob o regime das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03.

Robson José Bayerl

Voto Vencedor

Conselheiro Marcos Tranches Ortiz, Redator designado

Ouso divergir do ilustre relator, Conselheiro Robson José Bayerl, no que diz respeito aos efeitos, para a base de cálculo do PIS e da COFINS apurados pelo regime não-cumulativo, da cessão onerosa de créditos de ICMS a terceiros.

Antes de adentrar ao mérito, cabem alguns esclarecimentos a respeito da recente Portaria CARF nº 1/2012. Editada com o propósito de uniformizar os procedimentos dos órgãos fracionários do CARF em torno do sobrestamento de processos, a referida Portaria veio estabelecer que, não tendo havido determinação do STF no sentido do sobrestamento de recursos extraordinários análogos ao paradigma em julgamento, é descabida a suspensão do recurso administrativo versando a mesma matéria, ainda que, enfatize-se, a repercussão geral do tema já tenha sido reconhecida. Confira-se:

“Art. 1º.

Parágrafo único. O procedimento de sobrestamento de que trata o caput somente será aplicado a casos em que tiver comprovadamente sido determinado pelo Supremo Tribunal Federal - STF o sobrestamento de processos relativos à matéria

recorrida, independentemente da existência de repercussão geral reconhecida para o caso.”

Esta parece ser precisamente a hipótese do feito em julgamento, eis que, embora admitida a repercussão geral da controvérsia em torno da legitimidade da tributação, pelo PIS e pela COFINS, da cessão de crédito a terceiros de ICMS (RE 606.107), não consta que o STF tenha expedido a determinação de sobrestamento a que alude Portaria CARF nº 1/2012.

Não sendo o caso, portanto, de sobrestamento dos autos, passo à análise meritória.

Pois bem. 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 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 artigo 91 do Novo Código Civil: "*Constitui universalidade de direito o complexo de relações jurídicas, de uma pessoa, dotadas 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'*"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*".

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.

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.

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 por PIS e COFINS. São elas:

- I. (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. (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, interfiram positivamente no *patrimônio líquido* da empresa;
- III. (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.

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”*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, se dão 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

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

⁶ Ob. cit., p. 68.
Documento assinado digitalmente em 09/05/2012 por ROBSON JOSE BAYERL, Assinado digitalmente em 09/05/2012 por ROBSON JOSE BAYERL, Assinado digitalmente em 08/06/2012 por MARCOS TRANCHESI ORTIZ, Assinado digitalmente em 09/06/2012 por ANTONIO CARLOS ATULIM
Impresso em 17/07/2012 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

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.

Em síntese, os créditos de ICMS substanciam o instrumento de realização, no âmbito da espécie tributária, do princípio da não-cumulatividade (CF, artigo 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 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.

⁷ Ob. cit., p. 63.

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.”**

Enfatize-se este aspecto: os créditos que a embargada 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 embargada, 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:

“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, consequentemente, 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 e da contribuição ao PIS – mesmo quando apuradas sob o regime da não-cumulatividade – sobre as

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. Autenticado digitalmente em 09/05/2012 por ROBSON JOSE BAYERL, Assinado digitalmente em 08/06/2012 por MARCOS TRANCHESI ORTIZ, Assinado digitalmente em 09/06/2012 por ANTONIO CARLOS ATULIM
Impresso em 17/07/2012 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Processo nº 13005.000187/2006-47
Acórdão n.º **3403-01.550**

S3-C4T3
Fl. 6

contraprestações recebidas pela embargada no período investigado, em decorrência da transferência a terceiros de saldo credor acumulado de ICMS.

Marcos Tranchesi Ortiz