

S3-TE03

Fl. 110

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

Processo nº 13016.000051/2004-46
Recurso nº 269.036 Voluntário
Acórdão nº 3803-00.854 – 3ª Turma Especial
Sessão de 27 de outubro de 2010
Matéria PIS/PASEP
Recorrente MADEM S/A INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE MADEIRAS E EMBALAGENS
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/01/2004

COMPRAS DE EMPRESA INAPTA. GLOSA.

As compras de insumos de empresa declarada inapta acarretam a glosa destes valores para fins de cálculo de ressarcimento da contribuição, ainda mais que o Contribuinte não consegue provar a fidedignidade das transações/aquisições.

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 a COFINS até a vigência dos arts. 7º, 8º e 9º da Medida Provisória 451, de 15 de dezembro de 2008.

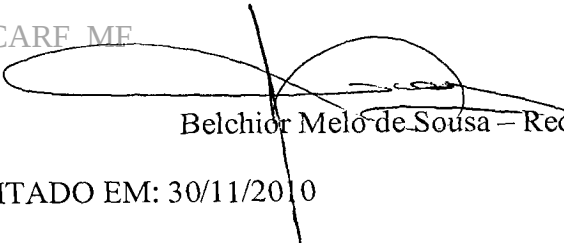
Recurso Voluntário Provido Parcialmente.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso, para reverter a glosa relativa à cessão de créditos de ICMS. Vencido o Relator e o Conselheiro Alexandre Kern. Designado o Conselheiro Belchior Melo de Sousa para a redação do voto vencedor.

Alexandre Kern – Presidente

Daniel Maurício Fedato – Relator



Belchior Melo de Sousa – Redator Designado

EDITADO EM: 30/11/2010

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Alexandre Kern (Presidente) Daniel Maurício Fedato (Relator), Carlos Henrique Martins de Lima, Hécio Lafeta Reis, Rangel Perruci Fiorin e Belchior Melo de Sousa.

Relatório

A Interessada solicitou ressarcimento de contribuição não cumulativa (PIS não-cumulativo), bem como compensação destes valores com débitos, conforme pedido constante nos autos.

Ocorre que o pedido foi deferido parcialmente, visto que o Contribuinte não considerou na base de cálculo do tributo devido o valor das cessões de créditos de ICMS, bem como a incorreta inclusão de valores de crédito da contribuição (compra de ativo imobilizado e supostas aquisições de insumos de empresa inapta), sendo utilizado para compensação até o limite do crédito concedido e exigido o valor dos débitos não compensados por falta de crédito por carta cobrança.

Posteriormente apresentou Manifestação de Inconformidade a DRJ de Porto Alegre/RS, discordando parcialmente da glosa efetuada, contestando a glosa das supostas aquisições de insumos de empresa inapta e a inclusão do ICMS na base de cálculo da contribuição.

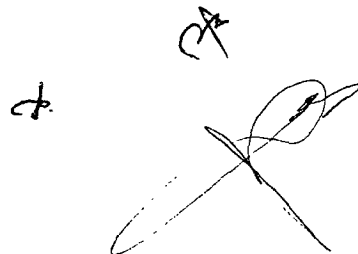
Pertinente as notas fiscais inidôneas, alega que a posterior declaração de inidoneidade não tem o condão de afastar os adquirentes de boa-fé, que teria adquirido os insumos, conforme jurisprudência apresentada sobre o assunto.

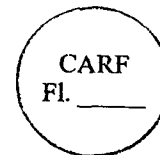
Em relação ao ICMS, alega que a transferência do imposto deve ser qualificada como receita de exportação e estar isenta e imune à incidência das contribuições de COFINS/PIS, pois a exportação é a causa imediata da manutenção dos créditos e de sua transferência para terceiros. Além disso, não houve lucro ou ingresso de recursos de terceiros na empresa pela cessão do ICMS. Traz jurisprudência sobre o assunto.

A Segunda Turma da DRJ de Porto Alegre/RS, em Acórdão proferido em 12 de março de 2009, não entendeu assim. E com as considerações apresentadas no voto, foi julgado por unanimidade improcedente a Manifestação de Inconformidade, negando o pleito almejado pela Recorrente.

Irresignada, apresenta Recurso Voluntário a este Conselho reiterando suas considerações para que seja provido seu pleito.

Em síntese, é o Relatório.





Voto Vencido

Conselheiro Daniel Maurício Fedato, Relator

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende os demais requisitos para sua admissibilidade, portanto dele conheço.

No caso em exame a glosa de notas fiscais de aquisição foi devido à empresa vendedora (SBL MOVEIS E NEGÓCIOS LTDA - CNPJ 02.408.522/0001-52) ser considerada inapta pelo Ato Declaratório nº 29, de 18/07/2005, com efeitos retroativos a 01/03/2001, decorrente de sua inexistência de fato (fl.16), estando a declaração fundamentada na legislação que rege o assunto. Então, diante do Ato Declaratório de inaptidão, cabe ao contribuinte provar que efetivamente recebeu e utilizou os insumos em sua produção.

Sabe-se que o Contribuinte foi intimado para comprovar a compra, recebimento e utilização dos insumos da empresa declarada inapta, não conseguindo comprovar a totalidade das aquisições por vícios nas notas fiscais, conforme consta no Relatório da Fiscalização (fl.16), que fundamentou a decisão da DRF de origem. Da mesma forma, na impugnação, embora tenha alegado ser comprador de boa-fé, não apresentou nenhuma prova da fidedignidade das operações de compra glosadas. Não basta alegar, tem que provar, conforme preceitua o art.333 do Código de Processo Civil. A Jurisprudência abaixo esclarece o assunto:

"GLOSA DE DESPESAS - INEXISTÊNCIA DE FATO DOS PRESTADORES DE SERVIÇO - AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DE PRESTAÇÃO DO SERVIÇO - Verificado no curso da ação fiscal que as empresas cujas notas fiscais foram utilizadas para registro despesas não existem de fato e ausente a comprovação de que os supostos serviços haviam sido efetivamente prestados, é de ser mantido a glosa das respectivas despesas.

DECLARAÇÃO DE INAPTIDÃO DO PRESTADOR DE SERVIÇO ÔNUS DA PROVA - Declarada inapta a empresa que emitiu notas fiscais utilizadas para embasar o registro de despesas dedutíveis, impõe-se ao contribuinte a comprovação de que o serviço foi efetivamente contratado e prestado. A mera transferência de valores saídos da conta do contribuinte sem demonstração do destinatário não é suficiente para demonstrar o pagamento e a prestação dos respectivos serviços. (5ª Câmara do 1º CC; proc. 10120.007043/2006-15; Acórdão 105-/7113; sessão de 26/06/2006)."

"DOCUMENTAÇÃO CONSIDERADA INIDÔNEA PARA EFEITOS TRIBUTÁRIOS - NOTA FISCAL EMITIDA POR EMPRESA CUJA EXISTÊNCIA NÃO FOI COMPROVADA - É procedente a glosa de despesas com base em nota fiscal inidônea emitida por empresa cuja existência não foi comprovada. Considerada inidônea a documentação fiscal apresentada pelo contribuinte. Caberá a este comprovar que houve o efetivo

pagamento e prestação dos serviços contratados. (5ª Câmara do 1º CC; proc. 10880.075015/92-72; Acórdão 105-17223; sessão de 18/09/2008)"

"IRPJ - LUCRO REAL - GLOSA DE CUSTOS - NOTA INIDÔNEA - A contabilização de valores com base em notas fiscais inidôneas autoriza sua exclusão na apuração do lucro real do exercício. NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO - MULTA QUALIFICADA - Caracterizado o evidente intuito de fraudar o Fisco, torna-se aplicável a multa no percentual de 150%. (5ª Câmara do 1º CC; 10240.001480/2004-99; Acórdão 105-15791; sessão de 21/06/2006)"

PROCESSUAL. TRIBUTÁRIO. REEXAME DE PROVA - VEDAÇÃO PELA SÚMULA 7/STJ. VIOLAÇÃO AO ART. 535 DO CPC. INOCORRÊNCIA - CRÉDITO DE ICMS - NOTAS FISCAIS CONSIDERADAS INIDÔNEAS PELO FISCO. DEMONSTRAÇÃO DA EFETIVIDADE DA OPERAÇÃO COMERCIAL - ÔNUS PROBANDI DO CONTRIBUINTE.

1. Não se conhece do recurso com relação à alegação cuja apreciação demandaria reexame de provas (Súmula 7/STJ).

2. Descabe ao STJ, a pretexto de violação ao art. 535 do CPC, examinar omissão em torno de dispositivo constitucional, sob pena de usurpar a competência da Suprema Corte na análise do juízo de admissibilidade dos recursos extraordinários. Mudança de entendimento da Relatora em face da orientação traçada no EREsp 162. 765/PR.

3. Em nosso sistema processual, o juiz não está adstrito aos fundamentos legais apontados pelas partes. Exige-se, apenas, que a decisão seja fundamentada. Aplica o magistrado ao caso concreto a legislação por ele considerada pertinente. Violação ao art. 535 do CPC não configurada.

4. A jurisprudência desta Turma é no sentido de que, para aproveitamento de crédito de ICMS relativo a notas fiscais consideradas inidôneas pelo Fisco, é necessário que o contribuinte demonstre pelos registros contábeis que a operação comercial efetivamente se realizou, incumbindo-lhe, pois, o ônus da prova, não se podendo transferir ao Fisco tal encargo. Precedentes.

5. Recurso improvido.

(RESP 556850/ MG - Recurso especial 2003/0129259-4; 2ª Turma do STJ; Ministra Eliana Calmon; data do julgamento: 19/04/2005; DJ 23/05/2005, p.197) "

Continuando a apreciação da contestação, data vênua, ao contrário do que diz o Contribuinte, a cessão de direitos de ICMS para terceiros é uma receita do cedente (Contribuinte), independente de haver lucro ou prejuízo com a operação jurídica/contábil.

Podemos ter por base como definição de receita a ensinada no livro "Vocabulário Jurídico", 123 edição, de Plácido e Silva, que a assim proclama:

*"RECEITA. Derivado do latim *repceta*, forma feminina de *receptus*, de *recipere* (receber), é na linguagem corrente e em*



sentido geral, compreendido como toda soma ou quantia recebida.

A receita, assim, importa num recebimento de dinheiro ou de soma pecuniária. Na significação econômica e financeira, jurídica ou contábil, receita resulta sempre de uma entrada de numerário, recebimento de dinheiro ou arrecadação de verbas."

Por sua vez, a escrituração e apuração do resultado das pessoas jurídicas têm como parâmetro jurídico/contábil as regras instituídas para as sociedades anônimas contidas nas Lei 6.404, de 15 de dezembro de 1976, assim dispondo:

"Escrituração.

Art. 177 - A escrituração da companhia será mantida em registros permanentes, com obediência aos preceitos da legislação comercial e desta Lei e aos princípios de contabilidade geralmente aceitos, devendo observar métodos ou critérios contábeis uniformes no tempo e registrar as mutações patrimoniais segundo o regime de competência.

§ 1º As demonstrações financeiras do exercício em que houver modificação de métodos ou critérios contábeis, de efeitos relevantes, deverão indicá-la em nota e ressaltar esses efeitos.

§ 2º A companhia observará em registros auxiliares, sem modificação da escrituração mercantil e das demonstrações reguladas nesta Lei, as disposições da lei tributária, ou de legislação especial sobre a Atividade que constitui seu objeto, que prescrevam métodos ou critérios contábeis diferentes ou determinem a elaboração de outras demonstrações financeiras."

Contabilmente falando, o conceito de receita, retirado da obra de Sérgio de Indícibus, contido no livro *"Teoria da Contabilidade"*, Ed. Atlas, 4ª Edição, São Paulo, 1997, pág. 55, é o seguinte:

"Receita é a expressão monetária, validada pelo mercado, do agregado de bens e serviços da entidade, em sentido amplo, em determinado período de tempo e que provoca um aumento concomitante do ativo e no patrimônio líquido considerado separadamente da diminuição do ativo (ou acréscimo do passivo) e do patrimônio líquido provocados pelo esforço em produzir tal receita."

No caso, a cessão de direitos de ICMS, que o contribuinte adquire no momento da compra de um bem ou direito, é uma nova operação jurídica/contábil com este direito do contribuinte, gerando nova uma receita, que pode ou não gerar lucro, sendo classificada, via de regra, como não-operacional.

E como bem citou a DRJ:

"Também 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.

Em se tratando de receita, auferida com a cessão de créditos de ICMS admitida pela legislação estadual, cumpre analisar o cabimento ou não de sua tributação pelo PIS/Pasep e pela COFINS. A operação de transferência dos créditos do ICMS configura uma espécie de alienação, ou melhor dizendo, uma cessão de créditos em que a pessoa jurídica vendedora toma o lugar do cedente; o adquirente, o do cessionário e a Unidade da Federação, o do cedido.

Conforme o disposto nas Leis 9.718/1998, 10.637, de 30 de dezembro de 2002 (PIS não-cumulativo) e Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003 (incidência não-cumulativa da COFINS), estas contribuições têm como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil, sendo que 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.

Constata-se que a opção do legislador foi a generalização do alcance da incidência das contribuições em tela. Já, ao tratar das hipóteses de exclusão da base de cálculo, a norma foi bastante seletiva, restringindo-as a um pequeno rol, "numerus clausus". Observo que o negócio jurídico ora analisado não se enquadra em nenhuma das exclusões da base de cálculo da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins previstas na legislação pertinente.

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 desvinclada da origem do crédito.

Observa-se, ainda, que a jurisprudência favorável alegada pelo contribuinte somente se aplica às partes em litígio, na qual este não se encontra, não beneficiando ou prejudicando a terceiros, nos termos do art. 472 do Código de Processo Civil.

Por fim, 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."





Com essas considerações, fundamentadas no mesmo sentido do Voto do Relator da DRJ que considerei irretocáveis, nego provimento ao Recurso Voluntário.

Daniel Maurício Fedato

Voto Vencedor

Conselheiro Belchior Melo de Sousa - Redator Designado.

Duas questões remanescem no presente recurso voluntário, quanto às glosas no pedido de ressarcimento:

a) dos valores creditados correspondentes às aquisições amparadas por notas fiscais emitidas por empresa considerada inapta, no que pretendeu a recorrente demonstrar a validade das aquisições sustentadas no princípio da boa-fé;

b) dos valores correspondentes às transferências de ICMS para terceiros seus fornecedores, em permuta com insumos fornecidos.

Uma vez compondo o voto vencido os argumentos expendidos quanto à primeira glosa para a rejeição, por unanimidade, das alegações da recorrente, dispensei reiterá-los, esposando-os no presente voto vencedor, como se meus fossem, e passo a discorrer acerca da parte em que foi vencido o nobre relator, a glosa das transferências de ICMS para os fornecedores da recorrente.

O deslinde da questão passa por identificar a situação fática que envolve a relação jurídica entre a recorrente e seu fornecedor, investigar se sua feição está ao alcance do campo gravitacional semiótico do conceito de *receitas auferidas* e concluir se a natureza jurídica da atividade por ela conduzida encontra-se no raio de incidência da norma entalhada no art. 1º, da Lei nº 10.637/2002 e no art. 1º, da Lei nº 10.833/2003, conteúdo aplicável à contribuição para o PIS-PASEP/COFINS, aqui, portanto, tratados conjuntamente.

Quanto ao fato que demarca a relação de negócios, a que imputou a fiscalização ocorrer o antecedente da regra-matriz de incidência da contribuição para o PIS, não houve controvérsia nas etapas antecedentes deste processo quanto ao que a recorrente declarou: ser a transação permuta de seus direitos de crédito de ICMS, não aproveitados por força da imunidade tributária decorrente de suas vendas para o exterior, com insumos de fornecedores, e as operações contabilizadas no molde como descrito em um item do relatório, a seguir transcrito:

- Na aquisição dos insumos, os registros contábeis processam-se com dois débitos em contas do ativo, “**estoques**” e “**ICMS a recuperar**” e um crédito na conta do passivo “**fornecedores**”, aumentando ambas as contas patrimoniais. Na transferência do imposto estadual, há crédito na conta “**ICMS a recuperar**” e débito na conta “**fornecedores**”, desta vez diminuindo-as. Conforme esses lançamentos, os valores não transitam em conta de resultado, nem para a recorrente nem para o fornecedor.

Com respeito à prospecção do significado e alcance do signo *receitas auferidas*, convém reconstituir alguns ângulos de visão abordando primeiramente o conceito de receita. Tomemos a contribuição de Edmar Oliveira Andrade Filho¹, para quem “O conceito jurídico de “receita” não destoa daquele adotado no âmbito das Ciências Contábeis, nada obstante, este abrange também as reduções de passivos, ou não há um ingresso em sentido positivo; existe um ingresso em sentido negativo porque os valores não saíram do patrimônio social.”[g.n]

Desse modo, na perspectiva da Ciência Contábil, consigna Iudícibus², que receita “é o valor monetário, em determinado período, da produção de bens e serviços da entidade, em sentido lato, para o mercado, no mesmo período, validado, mediata ou imediatamente, pelo mercado, provocando acréscimo de patrimônio líquido e simultâneo acréscimo de ativo, sem necessariamente provocar, ao mesmo tempo, um decréscimo do ativo e do patrimônio líquido, caracterizado pela despesa.” [g.n.]

Para Hendriksen e Van Breda³; receita é “o acréscimo de benefícios econômicos durante o período contábil na forma de entrada de ativos ou decréscimos de exigibilidades e que redunda num acréscimo do patrimônio líquido, outro que não o relacionado a ajustes de capital.” [g.n.]

O IBRACOM⁴ define que “receita é entrada bruta de benefícios econômicos durante o período em que ocorre no curso das atividades ordinárias de uma empresa, quando tais entradas resultam em aumento do patrimônio líquido, excluídos aqueles que decorrem de contribuições dos proprietários e acionistas.” [g.n]

Dos conceitos de receita emitidos por cada uma das autoridades acima, abordando sua materialidade, origem, e efeitos patrimoniais, o que importa extrair é que, em visão unívoca no âmbito da Ciência Contábil, receita resulta em acréscimo do patrimônio líquido.

De tanto se reiterar a idéia de afetação positiva do patrimônio líquido Ricardo Marins de Oliveira de igual modo a reverbera, em seus termos:

*Realmente, há um **conhecimento universal** de que receita é um dado formador de acréscimo patrimonial, e acréscimo patrimonial é o substrato do imposto de renda, de tal sorte que é válido para a perseguição do que seja receita o que se aplica à renda, até porque renda, quando existente, deriva de uma receita.*[g.n.]

Há na doutrina quem não perfilhe deste entendimento, tanto como há de que essa visão não goza de (re) “conhecimento universal”. Justas são suas razões. como hei de destacar. Importa, contudo, no passo até aqui palmilhado, suscitar uma conclusão provisória.

Em vista de como o fato se amolda não há afetação do patrimônio líquido, e sim uma recomposição de valores entre contas do ativo e do passivo, em face da ocorrência de um fato permutativo, qualitativo [não-quantitativo]. Cada uma dessas contas movimenta-se no mesmo sentido, ou seja, diminuir o ativo com registro a crédito pela transferência dos saldos de ICMS resulta em diminuição do passivo na obrigação com fornecedores, lançando-se a débito; aumentar o ativo pela escrituração de débitos na conta “estoques” e “ICMS a recuperar”

¹ PIS e COFINS-Questões polêmicas. ed. Quartier LatinL. 2005, p.220.

² IUDÍCIBUS, Sérgio de. Teoria da Contabilidade, 7ª ed. São Paulo. ed. Atlas, 2004, p.167.

³ HENDRIKSEN, Eldo S. e BREDÁ, Michael F. Van. Teoria da Contabilidade. Tradução por Antonio Zoratto Sanvicente. 1ª. ed. São Paulo. ed. Atlas, 1999.

⁴ Normas e Procedimentos de Contabilidade-NPC nº 14 - Receitas e Despesas - Resultados

repercute em aumento de passivo na obrigação com fornecedores, face à correspondente contrapartida do lançamento a crédito.

À luz deste prisma pode-se ver que a atividade conduzida pela recorrente, de transferir crédito para seus fornecedores em permuta com os insumos que deles recebe, não perfaz o conceito erigido pelos enunciados destacados retro, uma vez não resultar acréscimo nem mesmo qualquer alteração do patrimônio líquido.

O entendimento encontra eco nos diversos julgados trazidos à colação pela recorrente, estando a ter o peso de jurisprudência de algumas Cortes intermediárias, como também na posição uma vez expressa pela Administração Tributária Federal na Decisão abaixo, da SRRF/3ª RF/Disit nº 47, de 11/12/1998, manifestações esclarecedoras 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. Desta última, transcrevo ementa e fundamentos:

“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.

(...)

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 ICMS⁵.

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.”

À vista destes precedentes não há dúvida de que a realização dos créditos do ICMS, por qualquer uma das formas permitidas na legislação do imposto, inclusive as transferências de créditos de ICMS para terceiros, não perfaz o conceito de “receitas auferidas”, segundo art. 1º, da Lei nº 10.637/2002 e art. 1º, da Lei nº 10.833/2003.

Todavia, não vejo que basta laborar nesta seara técnico-contábil para esgotar a análise e definir, de modo insofismável, se o valor das transferências de ICMS consubstanciam o conceito de *receitas auferidas*.

Não obstante o que já foi dito, para não deixar em superfície ainda rasa a exploração desta matéria, esforço-me para capturar as proposições judiciosas, fruto de percuciente busca do conteúdo e alcance do conceito de *receita* e, bem no âmago, de *receitas auferidas*, feitas pelo ex-Conselheiro José Antonio Minatel.

Concebe ele ser “*receita qualificada pelo ingresso de recursos financeiros no patrimônio de pessoa jurídica, em caráter definitivo, proveniente dos negócios jurídicos que envolvam o exercício de atividade empresarial, que corresponda à contraprestação pela venda de mercadorias, pela prestação de serviços, assim como pela remuneração de investimentos ou pela cessão onerosa e temporária de bens e direitos a terceiros, aferido instantaneamente pela contrapartida que remunera cada um desses eventos.*”

Note-se que o conceito aí expandido é, segundo a expressão cunhada por Marco Aurélio Greco, jurídico-substancial, e se descola em várias de suas partes da técnica técnico-contábil, atrás vista. Vejo-o como uma concepção sistêmica, estruturante, de tal forma que a combinação dinâmica de suas partes tem a aptidão de determinar a natureza jurídica dos mais variados fatos econômicos pertinentes à vida da empresa e suscetíveis de escrituração contábil, de sorte a identificar seu ajuste à regra-matriz de incidência da contribuição para o PIS-PASEP/COFINS.

Decompondo o conceito em frases negativas, conforme suas partes, ou seja, não ocorrendo qualquer um dos eventos dele componentes, não se configurará auferimento de receita.

No caso presente não há ingresso, o que é bastante para a descaracterização do fato como imponible, uma vez que a entrada do recurso financeiro é a substância da capacidade contributiva, pressuposto necessário inerente à ação nuclear “auferir” receita. O negócio empreendido é jurídico, mas não decorrente de esforço empresarial no cumprimento os seus fins, não há contraprestação financeira pela venda de mercadorias ou pela prestação de

⁵ Regulamento do ICMS do Estado do Ceará.



serviços, não há remuneração de investimentos, ou de cessão onerosa e **temporária** de bens e direitos a terceiros. O adjetivo “temporária” delimita o perfil da atividade empresarial que é remunerada pela cessão para uso de bens e direitos. O que não é o caso da cessão dos direitos de crédito de ICMS em apreço.

Esmiuçando-se ainda mais a questão, agora sob a perspectiva lógica, parte-se do fato que estamos a cuidar da sistemática não-cumulativa de tributação estabelecida para as contribuições para o PIS-PASEP/COFINS. Sob este prisma, os créditos de PIS/COFINS mantidos e não aproveitados, objetos de ressarcimento em face da imunidade dos produtos destinados ao mercado externo, são calculados da mesma forma como na hipótese de serem deduzidos dos débitos apurados quando os produtos são destinados ao mercado interno, a teor do § 1º, do art. 5º, da Lei nº 10.637/2002 e § 1º, do art. 6º, da Lei nº 10.637/2002. Para a materialização da sistemática da não-cumulatividade do PIS/PASEP e da COFINS, tais créditos não são físicos, como ocorre na regime do ICMS, quando se abate do valor devido o valor pago nas operações anteriores.

Na operacionalização da não-cumulatividade do PIS-PASEP/COFINS, tem-se que sobre os valores de algumas bases eleitas pela lei nº 10.637/2002 e Lei nº 10.833/2003, para cálculo dos créditos, deve incidir as mesmas alíquotas de 1,65% e 7,6% a ser aplicada sobre certas bases para apuração do débito, no caso o faturamento, entendido como a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica. O crédito é concedido porque seu valor está contido no cálculo da contribuição na saída dos produtos. Assim, na sistemática do encontro de débitos e créditos, remanescendo débito de contribuição ele se perfaz apenas **sobre o valor agregado**.

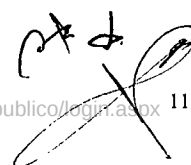
O raciocínio vale para o ICMS, que integra da base de cálculo da contribuição. É visível, nesta mecânica, que a parcela do ICMS pertinente aos insumos que recebeu a incidência da alíquota da contribuição para constituição do crédito não sofre uma segunda incidência, na apuração do débito tributário PIS-PASEP/COFINS não-cumulativo relativo ao produto final, quando destinado este para o mercado interno, dado à sistemática da incidência sobre o valor que a este se agrega.

Por não haver contribuição em razão da imunidade, pelo destino do produto ao estrangeiro, o crédito é mantido por força dos já citados dispositivos do art. 5º, § 1º, da Lei nº 10.637/2002 e art. 6º, § 1º, da Lei nº 10.833/2003. Ora, se não há segunda incidência quando o produto é destinado ao mercado interno, é assimétrico considerar que o teria quando destinado ao exterior.

Ainda que não fossem expostos acima o arrazoado técnico-jurídico tocante à inabrangência da operação em apreço pelo conceito de “*receitas auferidas*” e a singela construção lógico-jurídica quanto à assimetria de tratamento tributário, poder-se-ia erigir questão relativa à formalidade processual, que prejudicaria a análise do mérito, dando-se, de igual modo, provimento ao recurso do contribuinte, como já decidiu esta matéria a Terceira Câmara.

Em face do entendimento acima firmado, registre-se que a opção de enfrentar este mérito é feita tendo em vista lembrar à Administração Fazendária que os princípios da eficiência e da economia processual, que informam e balizam o ato administrativo não pode perder de vista o princípio da informalidade obedecendo a formalidade exigível, para, ao fim, delas não vir a auferir resultado positivo.

À questão da formalidade processual.



Tratando estes autos de pedido de ressarcimento de saldo credor do PIS-PASEP/COFINS submetido à forma de cobrança não-cumulativa, conforme Lei nº 10.637, de 2002 e Lei nº 10.833/2003, de plano, causa espécie que neles se debatam aspectos estritamente relacionados à base de cálculo dessa contribuição, portanto, próprios do lançamento tributário, com vista ao deslinde do litígio que decorre de glosas efetuadas no saldo credor objeto do pedido de ressarcimento protocolizado pela recorrente.

Assim, na hipótese em apreço, ressaltada a alteração de valores com base na DACON anexada, a fiscalização não proferiu nenhuma manifestação sobre a (i) legitimidade do crédito pleiteado. Ao contrário, ao proceder à dedução dos valores necessários a satisfazer o suposto crédito tributário, ela atesta, em face do que dispõe o art. 170 do CTN, a certeza e a liquidez desse crédito, apto a ser ressarcido, pois, aos olhos da fiscalização, presta-se ele a satisfazer a obrigação tributária que a contribuinte teria omitido.

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

Ora, a compensação de ofício, ademais de estar subordinada a rito próprio, que visa a assegurar, inclusive, o contraditório e a ampla defesa para se ter, a respeito do débito do contribuinte que a administração pretenda satisfazer por meio da compensação, a certeza e a liquidez necessárias.

Por essas razões, entendo que é indevido o procedimento da glosa efetuada nestes autos, sob pena de, em completa inversão do processo de determinação e exigência de crédito tributário, estar-se conferindo certeza e liquidez a crédito que sequer foi constituído, revelando, inclusive, clara ofensa ao art. 142 do CTN e ao art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

Neste sentido já decidiu a Terceira Câmara, em vários julgamentos, em decisão unânime, dentre outros, no Acórdão nº 203-11760, Recurso Voluntário nº 134.005.

Em outras palavras, a redução do valor a ser ressarcido ao contribuinte se deveu, não porque tivessem sido constatadas irregularidades materiais ou legais **nos fundamentos do crédito**, mas, sim, nos dos **débitos** da contribuição do PIS-Pasep COFINS Não Cumulativo/a, na medida em que as transferências de ICMS, que se constituem em receitas tributáveis na visão da Fiscalização, não foram adicionadas às bases de cálculo de cada um dos períodos.

Diante de um valor de débito do PIS-Pasep/COFINS apurado a menor, o fisco, em vez de efetuar um lançamento de ofício na forma dos artigos 13, § 1º; 114, 115, 116, incisos I e II, 142, 144 e 149, todos do Crédito Tributário Nacional, combinados com os dispositivos pertinentes do Decreto nº 4.524, de 17 de dezembro de 2002, apenas retificou o correspondente valor então solicitado no Pedido de Ressarcimento com a subtração das indigitadas “receitas”.

Assim, até que haja alteração específica nas regras para se apurar o valor dos ressarcimentos de PIS-Pasep/COFINS Não-Cumulativa, a constatação, pelo fisco, de irregularidade na formação da base de cálculo da contribuição, implicará na lavratura de auto de infração para a exigência do valor calculado a menor; jamais um mero acerto escritural de saldos, conforme foi feito neste processo.



Destaco o caráter meramente acessório deste argumento urdido na Terceira Câmara e já utilizado na Segunda, tendo em mira realçar os fundamentos de fundo realmente tomados para dar provimento ao recurso.

Em face de todo o exposto, **dou provimento parcial** ao recurso para desconstituir as glosas correspondentes às transferências de ICMS para terceiros.

Belchior Melo de Sousa



Ministério da Fazenda

PÁGINA DE AUTENTICAÇÃO

O Ministério da Fazenda garante a integridade e a autenticidade deste documento nos termos do Art. 10, § 1º, da Medida Provisória nº 2.200-2, de 24 de agosto de 2001 e da Lei nº 12.682, de 09 de julho de 2012.

Documento autenticado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001. Corresponde à fé pública do servidor, referente à igualdade entre as imagens digitalizadas e os respectivos documentos ORIGINAIS.

Histórico de ações sobre o documento:

Documento juntado por ANTONIO HELIO DA SILVA FREIRE em 06/02/2012 16:53:27.

Documento autenticado digitalmente por ANTONIO HELIO DA SILVA FREIRE em 06/02/2012.

Esta cópia / impressão foi realizada por MARIA MADALENA SILVA em 03/04/2020.

Instrução para localizar e conferir eletronicamente este documento na Internet:

- 1) Acesse o endereço:
<https://cav.receita.fazenda.gov.br/eCAC/publico/login.aspx>
- 2) Entre no menu "Legislação e Processo".
- 3) Selecione a opção "e-AssinaRFB - Validar e Assinar Documentos Digitais".
- 4) Digite o código abaixo:

EP03.0420.15140.PPT5

- 5) O sistema apresentará a cópia do documento eletrônico armazenado nos servidores da Receita Federal do Brasil.

Código hash do documento, recebido pelo sistema e-Processo, obtido através do algoritmo sha1:

DD5087E8F828305520F33B9C900A0AFA5E792C45