



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

Processo nº 13055.000060/2004-71
Recurso nº 142.977 Voluntário
Acórdão nº 2202-00.102 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 7 de maio de 2009
Matéria PIS NÃO-CUMULATIVO. RESSARCIMENTO.
Recorrente INDÚSTRIA DE PELES PAMPA LTDA.
Recorrida DRJ em PORTO ALEGRE-RS

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/07/2003 a 30/09/2003

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 de Cofins sobre tais importâncias.

NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. PIS NÃO-CUMULATIVO. ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA. INCABÍVEL.

É incabível a atualização monetária do saldo credor do PIS não-cumulativo objeto de ressarcimento.

Recurso provido em parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 2ª Turma Ordinária da 2ª Câmara/2ª Seção de Julgamento do CARF: I) pelo voto de qualidade, em rejeitar a prejudicial de mérito suscitada por Sílvia de Brito Oliveira (Relatora). Vencidos os Conselheiros, Rodrigo Bernardes de Carvalho, Ali Zraik Júnior e Alexandre Kern. Designado o Conselheiro Marcos Tranchesi Ortiz para redigir o voto vencedor; e II) no mérito, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso, para excluir da base de cálculo do tributo as contra prestações pela cessão crédito ICMS a terceiros. Vencido o Conselheiro Alexandre Kern (Suplente) que negava provimento. O Conselheiro Júlio César Alves Ramos votou pelas conclusões.


NAYRA BASTOS MANATTA

Presidenta


MARCOS TRANCHESI ORTIZ

Redator Designado

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Rodrigo Bernardes de Carvalho e Leonardo Siade Manzan.

Relatório

A pessoa jurídica qualificada nos autos deste processo formalizou em 31 de maio de 2004 pedido de ressarcimento de créditos da contribuição para o Programa de Integração Social (PIS) apurado no quarto trimestre de 2003, no valor de 167.961,66 (cento e sessenta e sete mil novecentos e sessenta e um reais e sessenta e seis centavos), apresentando Declarações de Compensação (DCOMP), com vista a proceder à compensação do crédito peticionado com débitos tributários de sua responsabilidade.

A Delegacia da Receita Federal em Novo Hamburgo, com fundamento no Parecer constante das fls. 34 e 35, reconheceu parcialmente o direito creditório, por não ter a contribuinte oferecido à tributação receita decorrente da transferência de créditos de ICMS a terceiros, na apuração dos débitos do PIS, e homologou as compensações pleiteadas até o limite do crédito reconhecido.

Contra essa decisão, foi apresentada manifestação de inconformidade à Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Porto Alegre-RS (DRJ/POA), que, nos termos do voto condutor do Acórdão nº 8.093, de 6 de abril de 2006, às fls. 69 a 71, indeferiu a solicitação, ensejando a interposição do recurso voluntário das fls. 76 a 84 para alegar, em síntese, que:

I – o saldo credor de ICMS pode ser transferido a terceiros por força do art. 25, § 1º, inc. II, da Lei Complementar nº 87, de 1996, e submeter essa receita à tributação constitui ofensa à imunidade prevista no art. 155, § 2º, X, “a”, da Constituição Federal,

II – os créditos do ICMS são decorrentes de exportações efetuadas e, como tal, são imunes, nos termos da emenda Constitucional nº 33, de 2001;

III – o art. 149, § 2º, I, da Constituição Federal confere imunidade, em relação às contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico, às receitas decorrentes de exportação;

IV – a transferência de créditos do ICMS a terceiros não configura ingresso de receita, pois o que ocorre é a realização de um ativo;



V – o conceito de receita largamente utilizado pela Ciência Contábil não pode ser dissociado do seu significado pelo Direito Tributário;

VI – sobre o valor já ressarcido, bem como sobre a diferença aqui pleiteada, deve incidir índice de atualização monetária.

Ao final, solicitou a recorrente o provimento do seu recurso para reformar a decisão do colegiado de piso e declarar a não-incidência do PIS sobre valores recebidos a título de transferência de créditos de ICMS a terceiros, requerendo a atualização monetária do valor total pleiteado.

Foram anexados aos autos, às fls. 85 a 87, informações sobre a existência do Mandado de Segurança (MS) nº 2006.71.08.004671-5/RS impetrado pela recorrente, com decisão proferida em agravo de instrumento, às fls. 88 e 89, para determinar que a autoridade coatora (Delegada da Receita Federal em Novo Hamburgo-RS) abstenha-se de exigir o PIS e a Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (Cofins) sobre os valores decorrentes da transferência de saldos do ICMS para terceiros, *“observando o teor desta decisão na análise dos pedidos de ressarcimento formulados pela parte autora”*.

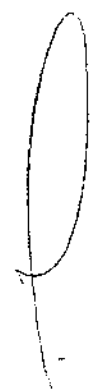
O Chefe da agência da Receita Federal em São Sebastião do Cai-RS, em despacho exarado à fl. 90, entendeu ter-se caracterizado opção pela via judicial, encerrando-se a discussão administrativa, e negou seguimento ao recurso voluntário. Contudo, na Delegacia da Receita Federal em Novo Hamburgo-RS, determinou-se o seguimento do recurso, pois, de posse da sentença cuja cópia consta da fl. 92, entendeu-se que a matéria destes autos não faria parte da ação mandamental em questão.

Consta dos autos, às fls. 95 a 98, informação da Procuradoria da Fazenda Nacional (PFN) sobre antecipação de tutela deferida à recorrente, nos autos da ação Ordinária nº 2007.71.08.009224-9/RS, para suspensão da exigibilidade dos débitos que foram compensados com créditos glosados em processos administrativos que cita, inclusive este.

Na sessão de 3 de junho de 2008, esta Quarta Câmara resolveu converter o julgamento do recurso em diligência para que fossem anexadas as petições iniciais e as certidões de objeto e pé dos processos judiciais noticiados neste processo administrativo.

A diligência foi cumprida, conforme fls. 110 a 137 e os autos retornaram a este Segundo Conselho de Contribuintes para julgamento.

É o relatório.



Voto Vencido

Conselheira SÍLVIA DE BRITO OLIVEIRA, Relatora

Preliminarmente, sobre a ação ordinária com pedido de tutela antecipada cuja cópia da petição inicial anexou-se às fls. 123 a 135, entendo que não se tem caracterizada a concomitância nas vias judicial e administrativa, visto que o objeto daquela ação é, em sede de antecipação de tutela, a suspensão da exigibilidade do débito declarado para compensação e, em cognição final, o reconhecimento da ilegalidade e inconstitucionalidade da exigência de PIS e Cofins sobre valores recebidos em virtude da transferência de créditos do ICMS a terceiros.

Já o objeto deste processo administrativo é o ressarcimento, para compensação com débitos da contribuinte, de créditos da contribuição para o PIS não-cumulativo, sendo pois diverso do objeto da demanda judicial, conquanto, em ambas as vias, a matéria discutida seja idêntica, qual seja: a legalidade da incidência do PIS sobre receita decorrente da transferência de créditos do ICMS a terceiros.

Quanto ao MS nº 2006.71.08.004671-5, de cuja petição inicial consta cópia às fls. 110 a 121, o seu objeto também é o reconhecimento da ilegalidade e inconstitucionalidade da exigência de PIS e Cofins sobre valores recebidos em virtude da transferência de créditos do ICMS a terceiros a medida liminar requerida tem por escopo a determinação de que a autoridade impetrada proceda ao ressarcimentos dos créditos sem exigir a inclusão dos referidos valores na base de cálculo do PIS.

Portanto, também em relação ao mencionado MS não vislumbro concomitância entre as vias judicial e administrativa, mormente porque minhas razões de decidir nestes autos não requerem o exame das questões de mérito da incidência tributária sobre receitas decorrentes de transferência a terceiros de créditos do ICMS, conforme fundamentos a seguir expostos.

Dos autos em exame desponta questão relativa a formalidade processual que afeta a matéria em litígio, constituindo, pois, prejudicial à análise do mérito, sobre a qual passo a tecer algumas considerações.

Tratando estes autos de pedido de ressarcimento de saldo credor do PIS submetido à forma de cobrança não-cumulativa, conforme Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, 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, não tendo a fiscalização proferido nenhuma manifestação sobre a (i)legitimidade do crédito pleiteado, mas, ao contrário, ao proceder à dedução dos valores necessários a satisfazer suposto crédito tributário, ela afirmou, em face do que dispõe o art. 170 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional (CTN), a certeza e a liquidez desse crédito, pois, aos olhos da fiscalização, tal crédito presta-se a satisfazer obrigação tributária, é de se concluir que o total pleiteado é mesmo, em tese, passível de ressarcimento.

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

Nesse ponto, registre-se que a compensação de ofício está subordinada a rito próprio e depende de concordância expressa ou tácita do suposto devedor, conforme art. 34, § 2º, da Instrução Normativa (IN) SRF nº 600, de 28 de dezembro de 2005.

Ademais, tendo a fiscalização verificado a ocorrência do fato gerador do tributo e não tendo sido o débito correspondente objeto de confissão de dívida, tampouco de pagamento, deveria ter procedido ao lançamento, conforme determina o art. 142 do CTN, com a correspondente multa de ofício, nos termos do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, e não pretender sua extinção, por meio da compensação, sem sequer os encargos da mora.

O procedimento adotado nestes autos, a meu ver, configura clara inversão do processo de determinação e exigência do crédito tributário, pois está-se, primeiro, satisfazendo a obrigação tributária para, depois, conferir ao crédito tributário correspondente que, vale lembrar, sequer foi constituído, certeza e liquidez.

Por essas razões, entendo que não pode prosperar a glosa efetuada nestes autos, ficando prejudicado o exame das razões recursais que, conforme dito alhures, referem-se a base de cálculo do PIS e amoldam-se aos autos que formalizarem a exigência desse tributo sobre a matéria acusada como tributável.

Destarte, porque a exigência de inclusão dos valores recebidos pela transferência a terceiros de créditos do ICMS deve ser feita por meio de lançamento, a decisão prolatada em conformidade com esse voto não conflitará com a decisão que venha a ser proferida nos processos judiciais, pois se ela for contrária à pretensão da contribuinte ou até mesmo antes de ser essa decisão prolatada, com vista a prevenir a decadência, caberá à autoridade fiscal constituir o crédito tributário correspondente aos valores em comento.

Aqui, vislumbrando possível alegação de julgamento *extra petita*, convém que se registre que a insurgência recursal, conquanto focalizada na questão da incidência da contribuição em tela sobre receitas advindas da venda de créditos do ICMS, refere-se, ao cabo, à glosa efetuada pela fiscalização, razão pela qual não se pode furtar o exame da legalidade dessa glosa.

Ademais, o objetivo precípua do processo administrativo fiscal é o exame da legalidade da exigência tributária e, nesse contexto, é pertinente a transcrição de ensinamento de Antônio da Silva Cabral, na obra *Processo Administrativo Fiscal*, Editora Saraiva, 1993:

(...)

Enquanto o direito processual civil se preocupa em atingir a finalidade precípua, que é a sentença, o direito processual fiscal se preocupa com a decisão a ser prolatada no processo. Enquanto o direito processual civil se desenvolveu em torno da relação jurídica de direito privado, o direito processual fiscal

tem em mira a relação jurídica tributária, que é uma relação de direito público.

A relação jurídica tributária é sempre ex lege, o que influirá certamente numa sistematização do direito processual tributário, pois o negócio jurídico e o delito, que trazem implicações jurídicas, não tem, no direito tributário, a finalidade de fazer nascer a obrigação. A matéria substantiva do direito tributário nada tem a ver com a relação jurídica baseada na vontade. Por isso é que se diz ter o processo fiscal por objetivo a análise da legalidade do ato administrativo.

(...)

Não obstante as considerações tecidas acima, uma vez que posso ser vencida em relação à prejudicial de mérito aqui suscitada, cumpre-me examinar o mérito do litígio e, para isso, por comungar o entendimento, adoto as bem elaboradas razões de decidir do Conselheiro Marcos Tranchesi, cujo trecho do voto condutor do Acórdão nº 2202-00094 transcrevo a seguir:

(...)

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

¹ *Princípios contábeis.* São Paulo: Atlas, 2ª ed., p. 112.

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

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.

fonte de receita. E referindo situações conhecidas, exemplifica: "a transferência de dinheiro em caixa para uma conta bancária representa a aquisição de um direito novo, ou seja, o direito à devolução do dinheiro depositado, direito esse que pode ser exercido contra a instituição financeira depositária, **mas ninguém dirá que desse ato resulta uma receita, ou seja, que o novo direito representa uma receita**".

O mesmo se daria, ainda segundo Mariz de Oliveira, na transferência de dinheiro ou outro bem fungível a título de mútuo, "que confere para o mutuário a propriedade sobre o dinheiro ou bem recebido, **mas, a despeito desse direito novo no patrimônio, jamais alguém pensou em creditá-lo à conta de receita**".

Pois muito bem. Um esforço de síntese permite extrair dessas afirmações conceituais três asserções capazes de traçar os limites externos do conceito de "receita" e, por conseguinte, dos fatos suscetíveis de incidência pela COFINS. São elas:

(i) receitas são incrementos patrimoniais, isto é, alterações de caráter positivo nos direitos ou nas obrigações de dada pessoa, implementáveis seja pelo acréscimo de direitos novos ou pela valorização de direitos já existentes, seja pela supressão ou redução de obrigações;

(ii) nem todo acréscimo de direito ou subtração de dever constitui fonte de receita, mas somente os acréscimos e as supressões que, por sua natureza, interfiram positivamente no patrimônio líquido da empresa;

(iii) o patrimônio líquido da pessoa jurídica pode modificar-se positivamente por circunstâncias diversas, excluindo-se do conceito de receita as alterações não atribuíveis ao exercício da própria 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

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.

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 um novo elemento a ele, ao passo que um crédito à receita promove no patrimônio líquido um aumento.

O procedimento será rigorosamente este inclusive se a venda se der com prejuízo. O reflexo positivo sobre o patrimônio líquido do vendedor – bastante ao reconhecimento de uma receita – resulta do direito ao preço que o contrato lhe outorga, pouco importando, para esse fim, se a obrigação contraída supera-o em valor. Esse isolamento do reflexo positivo para a identificação da receita, explica Mariz de Oliveira, "é que distingue receita de lucro, renda ou ganho, já que lucro, renda ou ganho, sim, se constituem no resultado da reunião de todos os elementos positivos e negativos que afetam o patrimônio e identificam uma mutação geral líquida nele havida, ou uma mutação líquida particular".

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

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

⁷ Ob. cit., p. 63.

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.

Como parcela significativa dos produtos que comercializa saem de seu estabelecimento sem débito do imposto, a recorrente não aproveita, pelos meios habituais, os créditos obtidos com a aquisição de insumos tributados. Sem prejuízo disso, a legislação de regência lhe garante a manutenção dos referidos créditos de entrada, o que faz para prevenir a cumulatividade do tributo na cadeia da indústria calçadista (RICMS, artigo 35, I, Livro I).

Enfatize-se este aspecto: os créditos que a recorrente obtém mensalmente ao adquirir novos insumos somente se realizam por via da cessão a terceiros. Este é o (único) meio legalmente admitido de se aproveitá-los. Daí porque aqui se aplica o quanto se exemplificou acima sobre não constituir "receita" da empresa o só recebimento do dinheiro destinado à satisfação de um crédito anterior ou, então, a só compensação dos créditos de

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."



ICMS para os contribuintes em geral. Tal qual o pagamento, na primeira situação, e a compensação, na segunda, a cessão dos créditos constitui, para a recorrente, o instrumento possível de realizá-los. Nas já citadas palavras de Mariz de Oliveira, é **"mera substituição do mesmo direito"**, que desde a sua origem estava previsto para ser transferido a outrem.

Também por isso, a cessão do crédito de ICMS é negócio jurídico sem repercussão positiva no patrimônio líquido do cedente (desde que por valor igual ou inferior ao nominal). Escritura-se contabilmente mediante simples crédito à conta de "ICMS a recuperar" do ativo e a débito da conta "caixa" ou de outra conta do circulante aberta com o nome do cessionário. Não pode ser equiparado, por exemplo, à compra e venda de uma mercadoria porque, aqui, não há qualquer trânsito de valor por conta de resultado.

É por não vislumbrar, na cessão do crédito fiscal, a obtenção de receita por parte do cedente que este Segundo Conselho de Contribuintes tem, reiteradas vezes, provido recursos voluntários para excluir da base de cálculo de PIS e de COFINS as importâncias recebidas. Nesse sentido:

"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, conseqüentemente, 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 Confirma-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 sobre as contraprestações recebidas pela recorrente no período investigado em decorrência da transferência a terceiros de saldo credor acumulado de ICMS.

(...)

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.

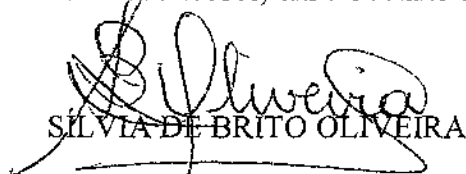
Quanto à atualização monetária, cumpre lembrar que ela foi gradualmente abolida, a partir da instituição do Plano Real pela Lei nº 9.069, de 29 de junho de 1995, culminando com a extinção do índice utilizado para essa correção, a Unidade Fiscal de Referência (Ufir), pelo art. 29, § 3º, da Medida Provisória (MP) nº 1.973-67, de 26 de outubro de 2000, que, após sucessivas reedições, foi convertida na Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002.

Atualmente, no âmbito tributário, o que se observa é a incidência da taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia (Selic) que se presta à indenização da mora, em que pode incorrer o sujeito passivo, em relação à satisfação de seus débitos, e a Fazenda Nacional, quanto à restituição dos indébitos ou aos ressarcimentos.

Assim sendo, uma vez que, a partir da protocolização do pedido de ressarcimento até o efetivo pagamento ou compensação com débitos do crédito pleiteado, tem-se caracterizada a mora da Administração, seria cabível a incidência da Selic nesse interregno. Ocorre que, tratando-se de ressarcimento de PIS não-cumulativo, o art. 13 c/c o art. 15, inc. VI, ambos da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, expressamente determina que, nessa hipótese, não há que se falar em atualização monetária ou em incidência de juros sobre os respectivos valores.

Por todo o exposto, voto pelo provimento parcial do recurso para reconhecer o direito ao ressarcimento do saldo credor do PIS pleiteado, sem a incidência de atualização monetária ou da taxa Selic.

Sala das Sessões, em 7 de maio de 2009


SÍLVIA DE BRITO OLIVEIRA

Voto Vencedor

Conselheiro MARCOS TRANCHESI ORTIZ, Redator-Designado

Inicialmente, registro que minha divergência quanto ao voto proferido pela Conselheira Sílvia de Brito Oliveira restringe-se à prejudicial de mérito por ela suscitada.

Para a julgadora, por se tratar de pedido de ressarcimento impulsionado por iniciativa do contribuinte, os limites de atuação da autoridade administrativa destinatária se restringiriam à verificação e, se o caso, à revisão, dos créditos oferecidos em compensação. No seu entendimento, a redução do saldo credor passível de ressarcimento não poderia se dar, no âmbito deste procedimento, como decorrência da ampliação da base de cálculo da própria COFINS e, conseqüentemente, da sujeição ao tributo de receitas não espontaneamente oferecidas à incidência pelo sujeito passivo.

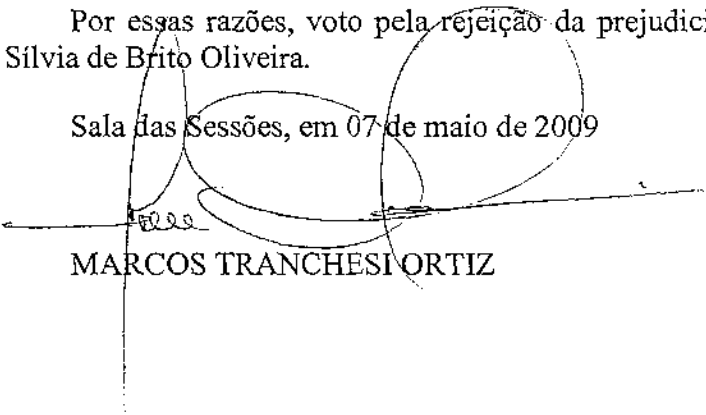
Para tanto, expõe a julgadora, seria necessário que, em separado, ao requerimento de compensação, a autoridade fiscal lavrasse o lançamento do tributo. Só assim estaria legitimada a exigir, a título de COFINS, valores não confessados pelo contribuinte.

Ainda que reconheça fundamento nestas afirmações, deixo de acompanhá-las porque não vejo como possa este Colegiado conhecer da prejudicial *ex officio*. Como a

recorrente, a quem favoreceria o argumento, não o articulou em suas razões recursais, entendendo que há de se proceder ao exame de mérito da exigência fiscal.

Por essas razões, voto pela rejeição da prejudicial de mérito suscitada pela Conselheira Sílvia de Brito Oliveira.

Sala das Sessões, em 07 de maio de 2009


MARCOS TRANCHES ORTIZ