ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 11020.002216/2004-20

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

CÓPIA

Processo nº	11020.002216/2004-20
Recurso nº	Voluntário
Acórdão nº	**3302-002.422 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Sessão de	30 de janeiro de 2014
Matéria	COFINS NÃO CUMULATIVO
Recorrente	RAM DO BRASIL LTDA
Recorrida	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/04/2004 a 30/06/2006

COFINS - RESSARCIMENTO - CRÉDITOS EXPORTAÇÃO - GLOSA REFERENTE A TRIBUTO NÃO CONSTITUÍDO - IMPOSSIBILIDADE.

Na análise de Pedido de Ressarcimento cabe a autoridade fiscal verificar a existência e adequação do crédito pleiteado pelo contribuinte para, em momento posterior, quando for o caso, promover a compensação de ofício, com débitos que estejam eventualmente constituídos e em aberto. Se constatado que determinado valor não foi submetido à tributação pelo contribuinte, cabe ao Fisco, primeiramente, promover o lançamento, para que então esteja autorizado a promover sua cobrança. Imprescindível a constituição do crédito tributário (débito) para que possa ser promovida sua cobrança. Descabida a glosa de créditos cujo ressarcimento foi pleiteado, com base em "débito" inexistente, posto que não constituído, seja pelo contribuinte, seja pelo Fisco. Impossível, ainda, a compensação de ofício de débito não constituído.

COFINS - BASE DE CÁLCULO - CRÉDITO DE ICMS - NÃO INCIDÊNCIA.

A transferência de créditos de ICMS para terceiros está prevista na legislação estadual específica, e representa mera mutação patrimonial. Na hipótese não há que obtenção de novas receitas.

Recurso Voluntário Provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso voluntário, nos termos do voto da relatora. Os conselheiros Paulo Guilherme Déroulède e Maria da Conceição Arnaldo Jacó acompanharam a relatora pelas conclusões.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 28/02/2014 por FABIOLA CASSIANO KERAMIDAS, Assinado digitalmente em 01/0
3/2014 por WALBER JOSE DA SILVA, Assinado digitalmente em 28/02/2014 por FABIOLA CASSIANO KERAMIDAS
Impresso em 28/08/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

(assinado digitalmente)

WALBER JOSÉ DA SILVA - Presidente.

(assinado digitalmente)

FABIOLA CASSIANO KERAMIDAS - Relatora.

EDITADO EM: 27/02/2014

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Walber José da Silva (Presidente), Fabiola Cassiano Keramidas, Gileno Gurjão Barreto, Paulo Guilherme Deroulede, Alexandre Gomes, Maria da Conceição Arnaldo Jacó.

Relatório

Trata-se de pedido de ressarcimento de COFINS recolhido pelo regime da não cumulatividade.

Por retratar a realidade dos fatos, adoto o relatório da decisão de primeira instância administrativa, *verbis:*

> *"O contribuinte supracitado solicitou ressarcimento de contribuição nãocumulativa (COFINS não-cumulativa), bem como compensação destes valores com débitos, conforme pedido constante nos autos, após apensação do processo nº 11020.007312/2008-98.*
>
> *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, 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.*
>
> *O interessado apresentou, tempestivamente, manifestação de inconformidade, endereçada a esta Delegacia de Julgamento, onde discorda da glosa efetuada.*
>
> *Alega que haveria uma alteração qualitativa da classificação contábil, que não implicaria em receita tributável, e, por isso, não existe previsão legal para a tributação.*
>
> *Admite, para fins de argumentação, que se de receita se tratasse, ela seria qualificada como receita de exportação e estaria isenta e imune à incidência das contribuições ao PIS e COFINS, pois a exportação é a causa imediata da manutenção dos créditos e de sua transferência para terceiros.*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 28/02/2014 por FABIOLA CASSIANO KERAMIDAS, Assinado digitalmente em 01/03/2014 por WALBER JOSE DA SILVA, Assinado digitalmente em 28/02/2014 por FABIOLA CASSIANO KERAMIDAS
Impresso em 28/08/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Traz doutrina e jurisprudência para fundamentar seus raciocínios de defesa."

Após analisar as alegações trazidas pela Recorrente, a Segunda Turma da DRJ de Porto Alegre lavrou o acórdão nº 10-18.439, por meio do qual manteve a glosa realizada pela autoridade administrativa com base na seguinte ementa, a saber:

"ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS

Período de apuração: 01/04/2004 30/06/2004

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 edição dos arts.7°, 8° e 9° da Medida Provisória 451, de 15 de dezembro de 2008.

Rest/Ress. Indeferido - Comp. não homologada."

Irresignada, a Recorrente interpôs recurso voluntário por meio do qual reiterou as razões trazidas em sua impugnação.

É o relatório.

Voto

Conselheira FABIOLA CASSIANO KERAMIDAS

O recurso atende aos pressupostos de admissibilidade, razão pela qual dele conheço.

Trata-se de pedido de ressarcimento de crédito de COFINS, decorrente do resultado positivo (saldo credor) do período apurado **(1)** com base nos insumos utilizados pela contribuinte em sua atividade, os quais foram devidamente quantificados e apresentados à fiscalização (valor positivo) e **(2)** na indicação do valor devido a título de COFINS, regularmente declarado em DCTF (valor negativo).

Conforme se verifica dos termos do relatório da Fiscalização (fls. 44/45), *in casu,* a glosa dos créditos ocorreu em razão de a fiscalização entender que o contribuinte não calculou seu débito de COFINS do período *(item 2 acima citado)* da forma correta, a saber:

"No período contemplado pelo presente processo, o contribuinte efetuou operações de transferências de créditos de ICMS a terceiros, mas não reconheceu as receitas decorrentes dessas alienações de direitos a terceiros.

Não obstante, o art. 1° da lei 10.833/03 determina que a base de cálculo da COFINS abrange todas as receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua classificação contábil

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 28/02/2014 por FABIOLA CASSIANO KERAMIDAS, Assinado digitalmente em 01/0
3/2014 por WALBER JOSE DA SILVA, Assinado digitalmente em 28/02/2014 por FABIOLA CASSIANO KERAMIDAS
Impresso em 28/08/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

ou denominação e, por outro lado, não cita essas receitas dentre as exclusões da base de cálculo enumeradas em seu §3°:

"Lei 10.833, de 29/12/2003:

Art. 1 - A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, com a incidência não-cumulativa, tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

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

§ 2 - A base de cálculo da contribuição é o valor do faturamento, conforme definido no caput.

§ 3 - Não integram a base de cálculo a que se refere este artigo as receitas:

I - isentas ou não alcançadas pela incidência da contribuição ou sujeitas à alíquota O (zero);

II - não-operacionais, decorrentes da venda de ativo permanente;

III - auferidas pela pessoa jurídica revendedora, na revenda de mercadorias em relação às quais a contribuição seja exigida da empresa vendedora, na condição de substituta tributária;

IV - de venda de álcool para fins carburantes; (NR da lei 10.865/04)

V - referentes a:

a) vendas canceladas e aos descontos incondicionais concedidos;

b) reversões de provisões e recuperações de créditos baixados como perda que não representem ingresso de novas receitas, o resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido e os lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição que tenham sido computados como receita.

A alienação a terceiros de bens e direitos do seu ativo — seja do circulante, realizável a longo prazo ou permanente, importa no auferimento de receitas. É o que dita a Resolução n° 774, de 16/12/1994, do Conselho Federal de Contabilidade, que aprovou o apêndice à Resolução sobre os Princípios Fundamentais de Contabilidade:

Resolução N° 774, de 16112194, do CFC:

2.6.3 ALGUNS DETALHES SOBRE AS RECEITAS E SEU RECONHECIMENTO A receita é considerada realizada no momento em que há a venda de bens e direitos da Entidade - entendida a palavra "bem" em sentido amplo, incluindo toda

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 28/02/2014 por FABIOLA CASSIANO KERAMIDAS, Assinado digitalmente em 01/03/2014 por WALBER JOSE DA SILVA, Assinado digitalmente em 28/02/2014 por FABIOLA CASSIANO KERAMIDAS
Impresso em 28/08/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

> *sorte de mercadorias, produtos, serviços, inclusive equipamentos e imóveis -, com a transferência da sua propriedade para terceiros, efetuando estes o pagamento em dinheiro ou assumindo compromisso firme de fazê-lo num prazo qualquer."*

Isto é, o crédito em questão não foi glosado pela insuficiência/irregularidade de insumos, mas pelo entendimento de que a Recorrente, ao calcular o COFINS devido no período, deixou de considerar na base de cálculo do tributo o valor relativo ao Crédito de ICMS não cumulativo, o que gerou a conclusão de recolhimento a menor do tributo. O problema, portanto, da equação apresentada, é no *quantum* que representa o débito, não no valor crédito.

Neste sentido, tendo o Fisco constatado que a Recorrente não apurou (não lançou e não pagou) tais débitos, ao manifestar-se sobre o direito ao ressarcimento de créditos que a Recorrente apurou (objeto do Pedido de Ressarcimento ora sob análise), houve por bem glosar parte dos créditos pleiteados. Ou seja, na análise da procedência ou não dos créditos apurados pela Recorrente, cujo ressarcimento pleiteou, o Fisco lhe negou o direito a parte de tais créditos, porque "descontou", do total de créditos pleiteados, o débito de COFINS que não foi anteriormente apurado pela Recorrente (sobre o crédito de ICMS, acima referido).

Parece-me, evidente, que o Agente Fiscal incorreu em grave erro.

Afinal, confundiu a análise do crédito de COFINS – cujo pedido de ressarcimento pleiteado é objeto dos autos – com um débito de COFINS que deixou de ser apurado e lançado pela contribuinte.

Promoveu verdadeira compensação de ofício sem que, contudo, o valor do débito tivesse sido antes constituído. Realizou, portanto, cobrança de tributo sem o respectivo lançamento.

Ora, o Agente Fiscal concluiu através de suas verificações, que a Recorrente deixou de incluir determinado valor na base de cálculo da COFINS (correspondente ao crédito de ICMS). E tal conclusão se deu porque **a Recorrente não declarou este valor em sua DCTF e, consequentemente, deixou de constituir este tributo**.

Neste momento, portanto, a fiscalização localizou valor não lançado que em seu entender seria devido pela Recorrente. Deveria, então, promover, em primeiro lugar, o lançamento de tal valore, para que fosse possível estabelecer sua cobrança (ou compensação de ofício).

Afinal, é cediço que para que seja possível cobrar quaisquer valores, a título de tributo, estes devem estar definitivamente constituídos – seja através de lançamento por homologação (Art. 150,§4º do CTN), seja através de lançamento de oficio (Art. 142 do CTN).

Entretanto, no presente caso, considerando que a Recorrente não ofereceu tais valores à tributação – daí, inclusive que surgiu o questionamento fiscal – e que nestes autos não foi efetuado nenhum lançamento de ofício, os valores em questão jamais foram constituídos definitivamente. Assim, falta-lhes requisito essencial para a pretensa cobrança, por parte da Autoridade Fiscal.

Esta razão já seria suficiente para a improcedência da glosa em comento.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 28/02/2014 por FABIOLA CASSIANO KERAMIDAS, Assinado digitalmente em 01/0
3/2014 por WALBER JOSE DA SILVA, Assinado digitalmente em 28/02/2014 por FABIOLA CASSIANO KERAMIDAS
Impresso em 28/08/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Vale destacar, que com isso não entendo que a fiscalização deve ressarcir os contribuintes de valores aos quais eles não têm direito. Na hipótese de o mencionado débito ter sido adequadamente constituído, o procedimento correto que o Fisco deveria ter adotado seria o de **(i)** verificar a procedência (e deferimento) do crédito pleiteado e, posteriormente, **(ii)** avaliar se existiam débitos do contribuinte em aberto, **(iii)** para então promover a compensação de ofício (que deveria seguir o rito estabelecido pela IN nº 900/08).

Ou seja, a administração, da mesma forma, não procederia à mencionada restituição. De toda forma, equivocado o procedimento que foi adotado no presente caso, de glosar o "crédito" a que o contribuinte tem direito, em razão de ter sido constatada a apuração e manutenção em aberto de "débitos" da contribuição. Afinal, na análise da procedência do direito ao "crédito" o Fisco deveria ter deferido integralmente o direito do contribuinte e, em momento posterior, se fosse o caso (ou seja, se houvesse crédito constituído e aberto), promover a quitação de eventual "débito" (constituído e em aberto) com o "crédito" reconhecido, efetuando, nestes termos, a compensação de oficio e a restituição do valor (crédito) remanescente.

Assim, também sob esse prisma está inadequado o procedimento adotado pela Autoridade Fiscal.

De todo modo, considerando que o débito em questão não foi sequer constituído, não haveria também condições de se promover a compensação de ofício nos moldes referidos.

Tendo em vista que o julgamento é realizado por um órgão colegiado, em vista da possibilidade de meus pares não concordarem com minhas conclusões preliminares, por si só suficientes para cancelar a exigência desta exação, passo a analisar o mérito da glosa. Vejamos.

De acordo com os autos, a autoridade administrativa entende que deve ser incluído na base de cálculo do PIS e Cofins o produto da venda de créditos acumulados de ICMS, uma vez que a regra matriz deste tributo determina sua incidência sobre a totalidade de receitas. É o que se depreende do *caput* do artigo 1º, da Lei nº 10.833/03, a saber:

> *"Lei 10.833, de 29/12/2003.*
>
> *Art. 1° A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, com a incidência não-cumulativa, tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido* ***o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil****." (destaquei)*

Ao analisar todo o texto da norma legal, concluo que a questão em discussão depende exatamente de conceituar o valor que se pretende tributar como receita, pois é este o critério que define a tributação, tanto que o legislador pretendeu buscar a receita onde quer que se encontrasse, mesmo que estivesse registrada em classificação contábil diversa.

Em meu entender, exatamente neste ponto que o legislador deixou de se preocupar com a forma, definindo-se pela essência, quando acenou que a tributação independe de o valor estar registrado como receita, sendo necessário que seja efetivamente uma receita.

Neste aspecto, o valor recebido como pagamento pelo crédito acumulado de ICMS não está adequado ao conceito de receita que o legislador originário pretendeu alcançar.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 28/02/2014 por FABIOLA CASSIANO KERAMIDAS, Assinado digitalmente em 01/0
3/2014 por WALBER JOSE DA SILVA, Assinado digitalmente em 28/02/2014 por FABIOLA CASSIANO KERAMIDAS
Impresso em 28/08/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Inicialmente, é necessário esclarecer que o saldo credor de ICMS, no demonstrativo contábil da apuração do resultado do exercício, **será sempre o valor do "débito" do ICMS**, pois é o resultado negativo da conjunção dos créditos referentes aos valores de ICMS pago pela Recorrente nas aquisições (registrados na conta de passivo exigível) com os débitos deste mesmo ICMS recebidos pela Recorrente nas operações de venda.

Em razão do princípio da não cumulatividade, nas operações de venda de mercadorias, a nota fiscal é emitida com o destaque do ICMS devido, que é pago pelo contribuinte final e deduzido dos créditos de ICMS até então pagos pela contribuinte, somente quando o valor dos créditos, no mês, supera o de débitos, a contribuinte apura saldo de ICMS a recuperar.

Conforme lecionado pelo ilustre Conselheiro Gileno Gurjão Barreto[1], *"Os créditos acumulados já foram "débitos", de outra pessoa jurídica, cuja receita fora tributada pelo COFINS e está no preço da mercadoria pago por esta contribuinte. Os créditos serão ativo próprio, a ser deduzido do passivo, em contas patrimoniais. 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, consequentemerite, jurídico."*

A transferência de créditos de ICMS para terceiros está prevista na legislação estadual específica, e representa mera mutação patrimonial, em valores idênticos, sem obtenção de receitas. Neste sentido, em sentido oposto ao entendimento da DRF, entendo que somente haveria que se falar em tributação se houvesse algum ágio na operação em comento, momento em que poderia ser imaginado um aumento patrimonial.

Desta forma, com razão a Recorrente em não incluir na base de cálculo do COFINS o valor referente à venda de crédito acumulado de ICMS.

Ante o exposto, DOU PROVIMENTO ao Recurso Voluntário, para garantir o direito à restituição integral do crédito de COFINS, objeto deste processo.

FABIOLA CASSIANO KERAMIDAS - Relatora

[1] Julgamento do processo administrativo nº 11065.005554/2003-16, Recurso nº 130.416; Acórdão nº 201-79.964.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 28/02/2014 por FABIOLA CASSIANO KERAMIDAS, Assinado digitalmente em 01/0
3/2014 por WALBER JOSE DA SILVA, Assinado digitalmente em 28/02/2014 por FABIOLA CASSIANO KERAMIDAS
Impresso em 28/08/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

CÓPIA

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 28/02/2014 por FABIOLA CASSIANO KERAMIDAS, Assinado digitalmente em 01/0
3/2014 por WALBER JOSE DA SILVA, Assinado digitalmente em 28/02/2014 por FABIOLA CASSIANO KERAMIDAS
Impresso em 28/08/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA