



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo nº 11065.001482/2004-19
Recurso nº 234.214 Especial do Procurador
Acórdão nº 9303-01.080 – 3ª Turma
Sessão de 25 de agosto de 2010
Matéria Ressarcimento de crédito de Cofins não cumulativa. Despesas com combustíveis e remoção de resíduos
Recorrente Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional
Interessado Firenze Acabamentos em Couro Ltda.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/03/2004

Normas Processuais - julgamento pelo colegiado de segunda instância de matéria sobre a qual o litígio não foi instaurado pelo sujeito passivo - Impossibilidade.

O julgamento da causa é limitado pelo pedido, devendo haver perfeita correspondência entre o postulado pela parte e a decisão, não podendo o julgador afastar-se do que lhe foi pleiteado, sob pena de vulnerar a imparcialidade e a isenção, bases em que se assenta a atividade judicante. Viola as normas procedimentais do processo administrativo fiscal a apreciação por julgador *ad quem* de matéria sobre a qual o sujeito passivo não instaurou o litígio. Processo anulado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em anular os atos processuais a partir da decisão de primeira instância, inclusive.

Carlos Alberto Freitas Barreto - Presidente

Henrique Pinheiro Torres - Relator

EDITADO EM: 11/11/2010

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Henrique Pinheiro Torres, Nanci Gama, José Luiz Novo Rossari, Rodrigo Cardozo Miranda, Gilson Macedo

Rosenburg Filho, Leonardo Siade Manzan, Rodrigo da Costa Pôssas, Maria Teresa Martínez López, Susy Gomes Hoffmann e Carlos Alberto Freitas Barreto.

Relatório

Os fatos foram assim narrados no acórdão recorrido:

A recorrente acima qualificada apresentou o Pedido à fl. 01, requerendo o ressarcimento de créditos decorrentes da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins não-cumulativa, no total de R\$ 233.358,14 (duzentos e trinta e três mil trezentos e cinquenta e oito reais e quatorze centavos), nos termos da Lei nº 10.833, de 29/12/2003.

A DRF em Novo Hamburgo, com fundamento no Parecer DRF/NHO/Safis nº 213/2004 às fls. 28/30, proferiu o Despacho Decisório DRF/NHO à fl. 31, reconhecendo o direito da requerente ao ressarcimento parcial do crédito financeiro solicitado, deferindo-lhe a restituição de R\$ 210.785,46 (duzentos e dez mil setecentos e oitenta e cinco reais e quarenta e seis centavos).

Inconformada, com o deferimento parcial de seu pedido, a requerente interpôs manifestação de inconformidade (fls. 32/52) para a DRJ em Porto Alegre requerendo a reforma da decisão daquela DRF para que lhe fosse reconhecido e deferido o valor suplementar de R\$ 22.572,68 (vinte e dois mil quinhentos e setenta e dois reais e sessenta e oito centavos), glosado de seu pedido original por ela não ter incluído na base de cálculo da Cofins os ingressos decorrentes da cessão de créditos de ICMS a terceiros e por ter deduzido da contribuição apurada créditos fiscais decorrentes da aquisição de combustíveis e lubrificantes.

Para fundamentar seu pedido, expendeu extenso arrazoado às fls. 34/49, sobre: a) a natureza jurídica da transferência de créditos de ICMS; b) o entendimento da DRF sobre a natureza de tal transferência; c) as receitas que compõem a base de cálculo das contribuições para o PIS e Cofins; d) a impossibilidade de considerar tal transferência como receita tributável; e, e) o aproveitamento de créditos decorrentes da Cofins nas aquisições de combustíveis e lubrificantes, concluindo: a) que a transferência de créditos de ICMS não constitui receita, conforme entendeu a DRF em Novo Hamburgo e que aquela não afeta o resultado da empresa, mas tão somente o seu patrimônio, via capitalização, e que sua escrituração contábil é feita mediante contas patrimoniais e que o cessionário (adquirente) de tais créditos somente os contabiliza na conta de ICMS a recuperar e a crédito da conta clientes, ambas do ativo circulante; assim, tais transferências não podem ser tributadas pela Cofins; e, b) que os combustíveis e lubrificantes constituem insumos e nos termos da legislação da Cofins geram créditos dedutíveis da contribuição apurada no mês.

Defendeu, ainda, a aplicação de juros compensatórios, à taxa Selic, sobre o valor pleiteado, em face do tempo decorrido desde a apresentação do seu pedido e o efetivo ressarcimento.

A manifestação de inconformidade interposta foi julgada improcedente por aquela DRJ, nos termos do acórdão nº 7.930, de 30/03/2006, às fls. 79/83, sob os fundamentos de que a transferência de créditos de ICMS configura alienação de ativo e, conforme disposto nas Leis nº 9.718, de 1998, 41.637, de 2002 (PIS não-cumulativo) e 10.833, de 2003 (Cofins não-cumulativa), o fato gerador destas contribuições é o faturamento mensal da pessoa jurídica, assim entendido o total das receitas auferidas por ela, independentemente de sua denominação ou classificação contábil. Quanto à glosa dos créditos sobre as aquisições de combustíveis e lubrificantes, segundo seu entendimento, não constituem insumos e não há previsão legal para o aproveitamento de créditos fiscais sobre tais aquisições.

Com relação aos juros compensatórios, à taxa Selic, o indeferimento teve como fundamento a Lei nº 10.833, de 2003, art. 13, instituidora da Cofins não-cumulativa.

Irresignada, a recorrente interpôs o presente recurso voluntário (fls. 86/107), requerendo o seu provimento para que seja reformado o acórdão recorrido, reconhecendo-lhe o direito ao ressarcimento suplementar, no valor de R\$ 22.572,68 (vinte e dois mil quinhentos e setenta e dois reais e sessenta e oito centavos), bem como o pagamento de juros à taxa Selic sobre este valor e sobre o valor já deferido pela DRF em Hamburgo, trazendo como razões de mérito as mesmas expendidas na manifestação de inconformidade, ou seja, de que a cessão de crédito de ICMS decorrentes de incentivo a exportação não constitui receita e sim variação patrimonial e que a legislação desse imposto, Regulamento do ICMS, permite a transferência de tais créditos a terceiros para pagamento de parte de matérias-primas adquiridas para a produção de bens destinados à exportação ou a ela equiparada; e, quanto aos combustíveis e lubrificantes, constituem insumos que geram créditos. Já em relação aos juros compensatórios, alegou que são devidos em face do tempo decorrido entre a apresentação de seu pedido e o efetivo ressarcimento.

Julgando o feito, a Câmara recorrida deu provimento parcial ao recurso, em acórdão assim ementado:

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/03/2004

CRÉDITOS. COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES

As aquisições de combustíveis e lubrificantes utilizados na produção e na operação de entrega direta de produtos industrializados e vendidos pelo produtor/vendedor integram o conceito de insumos e geram créditos dedutíveis da Cofins devida mensalmente.

NÃO CUMULATIVIDADE. RESSARCIMENTO DE SALDO CREDOR. ALTERAÇÃO NA PARCELA DO DÉBITO SEM LANÇAMENTO DE OFÍCIO. IMPOSSIBILIDADE.

Não existe dispositivo legal na novel sistemática de ressarcimento da Cofins Não Cumulativa que desobrigue a autoridade fiscal de seguir a determinação do artigo 149 do Código Tributário Nacional, qual seja, a de proceder ao lançamento de ofício para constituir crédito tributário correspondente à diferença da contribuição devida à Cofins quando depare com inconsistências na sua apuração. Assim, do valor da parcela do crédito reconhecido, não pode simplesmente ser deduzida escrituralmente a parcela de débito da Cofins correspondente a receitas que deixaram de ser consideradas na sua base de cálculo, no caso, receitas com a cessão de créditos de ICMS.

NÃO CUMULATIVIDADE. RESSARCIMENTO DE SALDO CREDOR. ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA E JUROS. AUSÊNCIA DE DISPOSITIVO LEGAL.

O artigo 15, combinado com o artigo 13, ambos da Lei nº 10.833, de 2003, vedam expressamente a aplicação de qualquer índice de atualização monetária ou de juros para este tipo de ressarcimento.

Recurso voluntário provido em parte.

Inconformada, a PGFN apresentou recurso especial requerendo a reforma do acórdão em foco, postulando pela glosa de créditos Cofins referentes aos custos com combustíveis, lubrificantes e fretes.

O presidente da Câmara recorrida deu seguimento ao apelo fazendário, nos termos do despacho de fls. 131/132. Cientificada do acórdão e da admissibilidade do recurso apresentado pela Fazenda Nacional, o sujeito passivo deixou passar *in albis* o prazo regimental

É o relatório.

Voto

Conselheiro Henrique Pinheiro Torres, Relator

O recurso é tempestivo e atende aos requisitos de admissibilidade, dele conheço.

A matéria que se apresenta a debate passa pela análise de questão processual, qual seja, a possibilidade de as instâncias julgadoras enfrentarem matérias não controvertidas, isto é, cujo litígio sequer foi instaurado. Explico, como é de sabença de todos, a fase litigiosa do Processo Administrativo fiscal, nos termos do art. 14 do Decreto 70.235/1972, tem início com a impugnação do lançamento ou com a interposição de manifestação de inconformidade contra despacho que indeferiu pedido do sujeito passivo perante a administração tributária. A

seu turno, o art. 17, com a redação dada pelo art. 67 da Lei 9.532/1997¹, dispõe que se considera não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante.

Voltando aos autos, vê-se que não houve indeferimento do direito à inclusão dos valores do frete na base de cálculo do crédito pleiteado pela contribuinte. O sujeito passivo, óbvio, não apresentou manifestação de inconformidade a respeito de tal matéria, até porque não teria interesse processual para tanto. Assim, nesse ponto, não há controvérsia, seja porque o direito pleiteado não foi indeferido, seja porque não houve instauração do litígio no tocante a essa matéria, já que o sujeito passivo não trouxe na manifestação de inconformidade.

Desta feita, não sendo de ordem pública, tal matéria não poderia ser enfrentada pelas instâncias administrativas, sob pena de nulidade. Veja-se que a competência do julgador de primeira instância para enfrentar o caso concreto é dada pela instauração do litígio. Nas demais instâncias, a competência é delimitada pela devolutividade do recurso, que determina os contornos do julgamento nessas instâncias. À exceção, obviamente, das questões de ordem pública, que podem ser suscitada, pela primeira vez, a qualquer tempo e em qualquer instância, inclusive, de ofício. Neste caso, desde que não tenha sido enfrentada em uma instância anterior, porque, se o foi, não se pode conhecer de ofício, posto que a não insurgência da parte contra o que foi decidido na instância anterior, dá-se a definitividade da decisão. Se não recorrida no tempo certo, opera-se para a parte desidiosa a preclusão e, por conseguinte, a impossibilidade de a matéria ser revolvida na instância *ad quem*.

Sobre esse tema, já manifestei-me por diversas vezes, e peço licença aos senhores, para reproduzir aqui o que disse em outros julgados.

Aqueles que navegam no direito subjetivo sabem ou deveriam saber que o mar processual é bravio e desafiador, quase sempre revoltado e cheio de ondas e marolas que fazem, muitas vezes o barco perder o rumo. Isso faz com que muitos se percam e não consigam completar a travessia. Mas nem tudo está perdido, os instrumentos de navegação vêm, a cada dia, se aperfeiçoando, de tal sorte, que o barqueiro que os utilizar corretamente, nunca perderá o norte e, facilmente, chegará a um porto seguro. Saindo da linguagem figurada para a real, os instrumentos são os princípios gerais e específicos que norteiam a atividade jurisdicional e, por empréstimo, a “judicante” administrativa. Muitos desses princípios são universais, isso quer dizer que estão presente em todos, ou em quase todos, sistemas jurídicos mundiais. Na maioria das vezes, são eles incorporados à legislação processual e até mesmo à constitucional, tornando-se, portanto, obrigatória sua observância. Nos países, como o Brasil, em que a atividade judicante é dissociada da inquisitória, um dos pilares da jurisdição é justamente o princípio da

¹ Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante. (Redação dada pelo art. 67 da Lei n.º 9.532/1997)

• Redação anterior (dada pelo art. 1.º da Lei n.º 8.748/1993):

Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante, admitindo-se a juntada de prova documental durante a tramitação do processo, até a fase de interposição de recurso voluntário.

iniciativa da parte, cuja origem remonta ao direito romano onde ao juiz era vedado proceder sem a devida provocação das partes. Predito princípio, versão moderna do ne procedat iudex ex officio; nemo iudex sine actore, foi consagrado no artigo 2º e, também, no 262, ambos do Código de Processo Civil Brasileiro.

Art. 2º Nenhum juiz prestará a tutela jurisdicional senão quando a parte ou o interessado a requerer, nos casos e forma legais

Art. 262 O processo civil começa por iniciativa da parte, mas se desenvolve por impulso oficial.

*Esse princípio tem como corolários (está assentado), dois outros princípios, o **dispositivo** e o **da demanda**, ambos positivados no Código de Processo Civil. Segundo o dispositivo, o julgador deve decidir a causa com base nos fatos alegados e provados pelas partes, não lhe sendo permitido perquirir fatos não alegados nem provados por elas. A razão fundamental que legitima o princípio dispositivo é, justamente, a preservação da imparcialidade do julgador que, em última análise, é o pressuposto lógico do próprio conceito de jurisdição.*

Em direito probatório, a norma fundamental que confere expressão legal ao princípio dispositivo encontra-se inserta no artigo ²333 do CPC o qual incumbe às partes o ônus da prova do por elas alegado. Para o eminente processualista ³Ovídio A. Baptista da Silva, Tal princípio vincula duplamente o juiz aos fatos alegados, impedindo-o de decidir a causa com base em fatos que as partes não hajam afirmado e obrigando-o a considerar a situação de fato afirmada por todas as partes como verdadeira.

O princípio dispositivo contrapõe-se ao inquisitório onde são dados ao juiz amplos poderes de iniciativa probatória, a exemplo do direito processual espanhol, italiano etc. Entre nós, o princípio inquisitório tem aplicação bastante restrita, circunscrevendo-se às ações que versem sobre direitos indisponíveis, como ocorre nas ações matrimoniais nas quais a lei confere ao magistrado amplos poderes para investigar os fatos da causa. Essa restrição ao princípio inquisitório é necessária, pois, como bem anotou o professor Ovídio Baptista na ⁴obra citada linhas acima, dificilmente teria o julgador condições de manter-se completamente isento e imparcial, se a lei lhe conferisse plenos poderes de iniciativa probatória.

Outro princípio que norteia a atividade judicante é o da demanda, que vai balizar o alcance da própria atividade jurisdicional. Aqui, o pressuposto básico é a disponibilidade do direito subjetivo das partes, que têm a faculdade de decidir livremente se o exercerá ou se o deixará de exercê-lo. Isso

²O ônus da prova incumbe:

I- ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito;

II- ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

³ Curso de Processo Civil, vol. 01, 5ª ed, rev.. e atual. São Paulo, Editora Revista dos Tribunais, 2.000, p 60.

⁴ *Princípios de Direito Processual*, 11/11/2010 por HENRIQUE PINHEIRO TORRES, 11/12/2010 por CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO

porque, ninguém poder ser forçado a exercer os direitos que lhe são devidos, tampouco pode-se compelir alguém, contra a própria vontade, a defendê-los perante um órgão julgador, seja ele administrativo ou judicial. Desse pressuposto decorre o princípio, jurisdicionado pelo artigo 2º do CPC, de que nenhum juiz prestará a tutela jurisdicional senão quando a parte ou o interessado a requerer.

O princípio da demanda também se encontra positivado nos artigo 128 e 460 do CPC, nos seguintes termos:

Art. 128. O juiz decidirá a lide nos limites em que foi proposta, sendo-lhe defeso conhecer de questões, não suscitadas, a cujo respeito a lei exige a iniciativa da parte.

Art 460. É defeso ao juiz proferir sentença, a favor do autor, de natureza diversa da pedida, bem como condenar o réu em quantidade superior ou em objeto diverso do que lhe foi demandado.

Traçando-se um paralelo entre o princípio dispositivo e o da demanda, tem-se que o primeiro deles preserva o livre arbítrio das partes na determinação das ações que elas pretendem litigar, enquanto o outro define e limita o poder de iniciativa do juiz com relação às ações efetivamente ajuizadas pelas partes.

Esse princípio da demanda apresenta-se em nosso ordenamento jurídico como pressuposto a ser seguido por todo o sistema processual, muito raramente, admite exceções ou algum arrefecimento. A quebra desse princípio é raríssima, ocorrendo mais no processo de falência, e, também, nos casos de jurisdição voluntária.

Como consequência lógica dos princípios dispositivos e da demanda, há o que a doutrina denominou de princípio da congruência (adstrição) ou da correspondência, entre o pedido e a sentença, que impede o julgador de atuar sobre matéria que não foi objeto de expressa manifestação pelo titular do interesse. Por conseguinte, é o pedido que limita a extensão da atividade judicante. Daí, considerar-se extra petita a decisão sobre pedido diverso daquilo que consta da petição inicial. Será ultra petita a que for além da extensão do pedido, apreciando mais do que foi pleiteado. Por fim, é citra petita a decisão que não versou sobre a totalidade do pedido.

Em suma, pelo princípio da congruência, deve haver perfeita correspondência entre o pedido e a decisão. Não sendo lícito ao julgador ir além, aquém ou em sentido diverso do que lhe foi pedido. Em outras palavras, o julgamento da causa é limitado pelo pedido, não podendo o julgador dele se afastar, sob pena de vulnerar a imparcialidade e a isenção, bases em que se assenta a atividade judicante.

Desta feita, o órgão julgador que vai além da matéria devolvida na peça recursal, indiscutivelmente, viola esses princípios.

De outro lado, como dito anteriormente, no tocante à questão da inclusão na base de cálculo dos créditos de Cofins dos valores dos fretes suportados pela pessoa jurídica, não houve instauração do litígio. Com isso, tornou-se definitiva na esfera administrativa, tal qual posta no despacho decisório. Todavia, infortunadamente, a Delegacia de Julgamento traz a baila esta questão, e a partir daí, todos os atores (sujeito passivo, câmara recorrida, e Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional) passaram a tratar do tema - de matéria não controvertida, de lide⁵ inexistente, criado por quem não caberia criar, a Turma Julgadora da Delegacia de Julgamento -. Assim, tudo o que foi dito a partir da decisão de primeira instância carece de validade jurídica, pois, repita-se, não houve instauração de litígio, e sem esse, não há possibilidade de pronunciamento válido de órgão julgador sobre essa questão.

Diante do exposto, voto no sentido de anular o processo a partir do acórdão primeiro, inclusive, e determinar que outro julgamento seja realizado, observando os princípios norteadores do processo administrativo fiscal, e a vedação de se enfrentar matéria cujo litígio não foi instaurado pelo sujeito passivo.

Henrique Pinheiro Torres

⁵ Conflito intersubjetivo de interesse qualificado por pretensão resistida.