



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

Processo nº 11686.000372/2008-56
Recurso nº Especial do Procurador
Acórdão nº 9303-007.844 – 3ª Turma
Sessão de 22 de janeiro de 2019
Matéria CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado YARA BRASIL FERTILIZANTES S.A.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 31/01/2005 a 31/03/2005

NÃO CONHECIMENTO DO RECURSO ESPECIAL. DISSIMILITUDE FÁTICA.

Não se conhece do Recurso Especial quando as situações fáticas consideradas nos acórdãos indicados como paradigmas são distintas da situação tratada no acórdão recorrido, não se prestando os arestos referenciados, por conseguinte, à demonstração de dissenso jurisprudencial.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso Especial.

(assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas - Presidente em Exercício

(assinado digitalmente)

Érika Costa Camargos Autran - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Andrada Márcio Canuto Natal, Tatiana Midori Migiyama, Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Demes Brito, Jorge Olmiro Lock Freire, Érika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Cecconello, Rodrigo da Costa Pôssas.

Relatório

Trata-se de Recurso Especial de Divergência interposto pela Fazenda Nacional contra o acórdão nº 3403-002.007, 21 de março de 2013 (fls. 154 a 162 do processo eletrônico), proferido Terceira Turma Ordinária da Quarta Câmara da Terceira Seção de Julgamento deste CARF, decisão que por unanimidade de votos, deu provimento parcial ao Recurso Voluntário.

A discussão dos presentes autos tem origem no pedido de ressarcimento, por meio do qual o Contribuinte intenta receber o saldo credor acumulado da contribuição da COFINS calculada pelo regime da não cumulatividade, relativamente ao primeiro trimestre de 2005, em virtude de atividade exportadora.

Ao término do procedimento fiscal instaurado para a confirmação da existência e das dimensões do direito vindicado, a autoridade encarregada preparou relatório no qual conclui pela procedência apenas parcial da pretensão, em razão das seguintes irregularidades:

- no trimestre considerado, o Contribuinte teria transferido onerosamente a terceiros créditos de ICMS acumulados em sua escrita fiscal sem, em contrapartida, expor à tributação os ingressos recebidos sob os respectivos negócios.

- o Contribuinte apropriara créditos sobre os dispêndios incorridos com a contratação de frete entre estabelecimentos da própria empresa, em desacordo com o artigo 3º, inciso IX, da Lei nº 10.833/03, segundo o qual apenas o frete pago na operação de venda proporciona semelhante direito ao contribuinte.

Inconformado com o despacho decisório, o Contribuinte apresentou manifestação de inconformidade, negando, em primeiro lugar, ter praticado as transferências

de direitos creditórios do ICMS de que lhe acusa a auditoria fiscal. Colacionando aos autos cópia de contrato celebrado com a Secretaria da Fazenda do Rio Grande do Sul, afirmou, sim, ser beneficiário de incentivo fiscal estadual consistente em crédito presumido equivalente a 75% do montante do imposto incidente sobre as operações interestaduais envolvendo fertilizantes de fabricação própria. Sustentou, também, que o subsídio em questão não tem natureza de receita e, por conseguinte, que sobre ele inexistia obrigação de calcular e de recolher a contribuição em causa.

Alegou ainda o Contribuinte – trazendo aos autos planilha demonstrativa – que as remessas que realiza entre seus diversos estabelecimentos País afora, envolvem uma pequena monta de produtos acabados (cerca de 5%) e uma grande parcela de itens semielaborados, cujo processo industrial é concluído na unidade de destino. Daí que, prossegue, o frete contratado no primeiro caso seria equiparável ao frete na operação de venda, enquanto que, na segunda hipótese, o preço do frete integraria o próprio custo de produção do bem em fabricação, a ponto de qualificá-lo como insumo da atividade.

A DRJ em Porto Alegre/RS julgou improcedente a manifestação de inconformidade apresentada pelo contribuinte.

Irresignado com a decisão contrária ao seu pleito, o Contribuinte apresentou Recurso voluntário, o Colegiado por unanimidade de votos, deu provimento parcial ao recurso voluntário para reconhecer a insubsistência das glosas efetuadas na origem com fundamento na não-sujeição ao tributo de valores supostamente auferidos em razão da cessão de saldos de ICMS a terceiros e, nesta parte, deferir o ressarcimento pretendido, conforme acórdão assim ementado *in verbis*:

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

Período de apuração: 31/01/2005 a 31/03/2005

*RESSARCIMENTO DEFERIDO SOMENTE EM PARTE. ACRÉSCIMO À
BASE DE CÁLCULO DO TRIBUTO DE VALORES NÃO
ESPONTANEAMENTE OFERECIDOS À TRIBUTAÇÃO PELO SUJEITO*

*PASSIVO. CONTEÚDO MATERIAL DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO.
MOTIVOS DETERMINANTES E ÔNUS DA PROVA.*

Situação em que, ao ensejo do pedido de ressarcimento, a auditoria tributária defere somente em parte o pleito por considerar que o sujeito passivo não expusera à tributação a totalidade dos valores integrantes da base de cálculo tributo. Caso em que, a glosa do crédito se origina de ato que reveste materialmente a função de lançamento ex officio, razão pela qual cabe à administração o ônus probatório acerca da afirmação. Pelo mesmo motivo, não pode a auditoria, constatando que o fundamento original da glosa não procede, pretender recusar o direito ao ressarcimento com fundamento diverso. Aplicação da teoria dos motivos determinantes.

INCENTIVO FISCAL. RESTITUIÇÃO DE ICMS. BASE DE CÁLCULO DA COFINS.

O ICMS restituído ao contribuinte pela Unidade Federativa a título de incentivo fiscal não configura receita, razão pela qual não integra a base de cálculo da COFINS, mesmo sob a disciplina das Leis nºs 9.718/98, 10.637/02 e 10.833/03.

COFINS. NÃO CUMULATIVO. CRÉDITO. FRETE ENTRE ESTABELECIMENTOS DO PRÓPRIO CONTRIBUINTE.

A contratação de serviço de transporte entre estabelecimentos do próprio contribuinte somente enseja a apropriação de crédito, na sistemática de apuração não-cumulativa do PIS e da COFINS, em se tratando do frete de produtos inacabados, caso em que o dispêndio consistirá de custo de produção e, pois, funcionará como “insumo” da atividade produtiva, nos termos do inciso II, do art. 3º das Leis nos. 10.637/02 e 10.833/03.

Recurso voluntário provido em parte.

A Fazenda Nacional interpôs Recurso Especial de Divergência (fls. 165 a 177) em face do acórdão recorrido que deu provimento parcial ao recurso do contribuinte, a divergência suscitada pela Fazenda Nacional diz respeito as seguintes matérias: 1- quanto à alteração da fundamentação da glosa de crédito no pedido de ressarcimento; 2- quanto à incidência do PIS sobre as receitas referentes aos os créditos presumidos de ICMS.

Para comprovar a divergência jurisprudencial suscitada, apresentou como paradigma os acórdãos de números 203-12.659 e 3302.00.900. A comprovação dos julgados firmou-se pela transcrição das ementas dos acórdãos paradigmas no corpo da peça recursal.

O Recurso Especial da Fazenda Nacional foi admitido, conforme despacho de fls. 178 a 182 sob o argumento que pelo confronto do acórdão da decisão recorrida com os acórdãos paradigmas restaram comprovadas as divergências suscitadas pela Fazenda Nacional. (por erro material constou no despacho como acórdão paradigma o de nº 3202-00903, mas o que foi juntado pela PGFN foi o de nº 3302-00.900).

O Contribuinte foi cientificado do acórdão do recurso voluntário e da admissão do Recurso Especial da Fazenda Nacional, mas não apresentou contrarrazões/recurso especial, conforme se verifica às fls. 204.

É o relatório em síntese.

Voto

Conselheira Érika Costa Camargos Autran - Relatora

Admissibilidade

O Recurso Especial de divergência interposto pela Fazenda Nacional é tempestivo, restando analisar o atendimento aos demais pressupostos de admissibilidade constantes no art. 67 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015.

As matérias enfrentadas pela Recorrente em sede de apelo especial são referentes à:

- 1- quanto à alteração da fundamentação da glosa de crédito no pedido de ressarcimento;

2- quanto à incidência do PIS sobre as receitas referentes aos os créditos presumidos de ICMS.

Inicialmente esclareço que o primeiro tema (à alteração da fundamentação da glosa de crédito no pedido de ressarcimento), foi somente um dos fundamentos para se dar provimento ao Recurso Voluntário do Contribuinte.

Entendo que o fundamento principal, foi aplicar a tese de que incentivo fiscal do crédito presumido (subvenção governamental) não constitui receita da pessoa jurídica e, desta forma, não chega a integrar a base impositiva das exações, conforme fls 22 do e-processo.

Analizando o processo, verifica-se que a autoridade fiscal concluiu que a Contribuinte teria transferido onerosamente a terceiros créditos de ICMS acumulados em sua escrita fiscal sem, em contrapartida, expor à tributação os ingressos recebidos sob os respectivos negócios.

Em manifestação de inconformidade, a Contribuinte alegou não ter praticado as transferências de direitos creditórios do ICMS de que lhe acusa a auditoria fiscal. Colacionando aos autos cópia de contrato celebrado com a Secretaria da Fazenda do Rio Grande do Sul, afirmou, sim, ser beneficiária de incentivo fiscal estadual consistente em crédito presumido equivalente a 75% do montante do imposto incidente sobre as operações interestaduais envolvendo fertilizantes de fabricação própria. Sustentou, também, que o subsídio em questão não tem natureza de receita e, por conseguinte, que sobre ele inexistia obrigação de calcular e de recolher a contribuição em causa.

A DRJ/Porto Alegre desproveu por inteiro a manifestação de inconformidade. Em sede de julgamento do Recurso Voluntário, este foi convertido em diligência. Em resposta à diligência, o órgão de origem elaborou “Termo de Comunicação e Ciência 2”, por meio do qual afirma que, em verdade, não houve cessão de créditos de ICMS a terceiros, mas sim – como reclamara a Contribuinte – apropriação de crédito presumido deste imposto.

Verifica-se que a través do Termo de Comunicação, a autoridade fiscal modificou seu entendimento mantendo o despacho decisório com fundamento que, mesmo em se tratando de subvenção governamental, o ingresso tem natureza de receita e, como tal, deveria ter sido exposto à tributação. Ou seja, o órgão preparador fez uma emenda, para reconhecer que, em realidade, não se tratava da alienação do aludido saldo credor do imposto e, sim, da obtenção de subvenção outorgada pela Unidade Federativa onde estabelecida a Contribuinte.

Trechos do acórdão recorrido

Infere-se, em primeiro lugar, que já não existe controvérsia quanto à natureza do ingresso percebido pela recorrente: trata-se de crédito presumido de ICMS, concedido a título de incentivo fiscal pelo Estado do Rio Grande do Sul, e não de cessão de saldo credor do imposto, como propugnava a fiscalização.

A DRJ de origem ratifica esta conclusão, embora insista que, mesmo em se tratando de subvenção governamental, o ingresso tem natureza de receita e, como tal, deveria ter sido exposto à tributação.

A pretensão fazendária, com relação a este tópico, esbarra em dois impedimentos: de um lado, os motivos determinantes da acusação fiscal e, de outro, a insujeição ao PIS e à COFINS da subvenção governamental de cuja natureza se reveste o aludido crédito presumido. Explico.

(...)

Apesar de não observar qualquer nulidade neste procedimento – que, em suma, consiste em negar total ou parcialmente o ressarcimento requerido como resultado da apuração de insuficiência no cálculo do débito tributário por parte do particular obrigado – ressalto que o despacho decisório, neste particular, obedece a pressupostos formais equivalentes ao do lançamento de ofício e reveste o conteúdo material próprio deste ato, eis que consistirá da verificação da ocorrência do fato gerador, determinação da matéria tributável, cálculo do montante devido e, enfim, identificação do sujeito passivo.

Isso quer dizer que, se ao ensejo da análise de pedido de ressarcimento, a fiscalização desacolhe parte da pretensão por impor ao contribuinte

incidências que este voluntariamente não reconheceria devidas, é seu o ônus quanto à fundamentação da exigência e, sobretudo, quanto à prova do fato, tanto quanto o seria acaso se tratasse do próprio lançamento de ofício.

(...)

O órgão preparador, no entanto, não se desincumbiu do encargo e, pior, manifestando-se ao ensejo da diligência, emendou-se para reconhecer que, em realidade, não se tratava da alienação do aludido saldo credor do imposto e, sim, da obtenção de subvenção outorgada pela Unidade Federativa onde estabelecida a recorrente.

Isso é o quanto basta para a reforma do despacho decisório nesta parte, a meu ver. Não se pode admitir, com efeito, que a pretexto de preservá-lo, possa a autoridade substituir-lhe a fundamentação originária, como agora pretende fazer ao argumentar que a fruição do crédito presumido do ICMS estaria igualmente sujeita à incidência da obrigação. São os motivos determinantes do ato administrativo que o impedem.

Fato é que, não fosse isso suficiente, o recurso comportaria provimento nesta parte também porque o incentivo fiscal em questão não constitui receita da pessoa jurídica e, desta forma, não chega a integrar a base impositiva das exações.

Já o acórdão paradigma juntado pela Fazenda Nacional, nº 203-12.659, teve os seguintes fatos:

- 1- Tratava-se de Pedido de Ressarcimento c/c Pedido de Compensação do crédito presumido do IPI fundado na Lei nº 10.276/2001 (regime alternativo) referente ao segundo trimestre de 2002, no valor total de R\$ 18.015.663,36.
- 2- No primeiro despacho decisório reconheceu em favor do contribuinte o direito ao ressarcimento do montante de R\$ 13.813.800,48, tendo sido objeto de Manifestação de Inconformidade, a qual, julgada, reviu o valor do crédito do Recorrente para R\$ 8.023.561,67.

3- Foi suscitado a nulidade do Despacho da Presidência de autoria da DRJ. *(Acatar a preliminar suscitada (reformulo in pejus) e declarar nulos o despacho da Presidência da Terceira Turm da Delegacia de Julgamento de Juiz de Fora/MG, (...) e todo os atos processuais dela subseqüentes (..) que dela decorram devendo ser determinado à Delegacia de Julgamento de Origem que aprecie e julgue a manifestação de inconformidade manejada inicialmente pelo contribuinte,- com os esclarecimentos adicionais (..);)*

Analizando os dois processos, verifica-se aqui que estamos tratando de fatos totalmente diversos.

No acórdão paradigma o contribuinte requer a nulidade do segundo despacho decisório que, após a sua Manifestação de Inconformidade, reduziu o crédito que já havia sido reconhecido no montante de R\$ 13.813.800,48 para R\$ 8.023.561,67, pois sustenta que não se pode admitir que por força da sua defesa seja agravada a sua situação. Aplicando o princípio do Reformado in Pejus.

O resultado deste processo foi no sentido que mesmo havendo um agravamento para o Contribuinte, entendeu-se que não se aplica o princípio do Reformado in Pejus, por força do parágrafo único do art. 15 do PAF.

Já no acórdão Recorrido, após diligência o órgão de origem elaborou “Termo de Comunicação e Ciência 2”, por meio do qual afirma que, em verdade, não houve cessão de créditos de ICMS a terceiros, mas sim apropriação de crédito presumido deste imposto.

A autoridade fiscal modificou seu entendimento mantendo o despacho decisório com fundamento que, mesmo em se tratando de subvenção governamental, o ingresso tem natureza de receita e, como tal, deveria ter sido exposto à tributação. Ou seja, o órgão preparador fez uma emenda, para reconhecer que, em realidade, não se tratava da alienação do aludido saldo credor do imposto e, sim, da obtenção de subvenção outorgada pela Unidade Federativa onde estabelecida a Contribuinte.

Verifica-se aqui, que não houve uma reforma a pior (*Reformado in Pejus*) para o contribuinte, pois, o pedido continuou sendo indeferido, pela unidade de origem, mas com outro fundamento. Aqui a situação do Contribuinte continuou a mesma.

Ao contrario do acórdão paradigma que houve uma mudança de valores reduzindo seu crédito, agravando a sua situação do contribuinte.

Quanto ao acórdão n.º 3302-00.903, apesar de tratar de crédito presumido de ICMS contem fatos totalmente diversos do presente autos, e sequer tratou de créditos transferidos onerosamente a terceiros.

No presente autos estamos tratando de credito transferido onerosamente a terceiros créditos de ICMS e que afinal ficou demonstrado que era crédito presumido de ICMS, concedido a título de incentivo fiscal pelo Estado do Rio Grande do Sul, senão vejamos:

Infere-se, em primeiro lugar, que já não existe controvérsia quanto à natureza do ingresso percebido pela recorrente: trata-se de crédito presumido de ICMS, concedido a título de incentivo fiscal pelo Estado do Rio Grande do Sul, e não de cessão de saldo credor do imposto, como propugnava a fiscalização.

Já o acórdão n.º 330200.900, também, apesar de tratar de crédito presumido de ICMS contem fatos totalmente diversos do presente autos, e sequer tratou de créditos transferidos onerosamente a terceiros.

Diante do exposto, entendo que não ficou comprovada a divergência, não há semelhança fática entre o acórdão recorrido e o paradigma. Não há como afirmar que se as situações fáticas fossem iguais, se o colegiado paradigmático daria o mesmo entendimento.

É como Voto.

(assinado digitalmente)

Érika Costa Camargos Autran

Processo nº 11686.000372/2008-56
Acórdão n.º **9303-007.844**

CSRF-T3
Fl. 262
