



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº 13005.000494/2005-47
Recurso nº 153.512 Voluntário
Matéria COFINS; RESSARCIMENTO; BASE DECÁLCULO
Acórdão nº 204-03.482
Sessão de 08 de outubro de 2008
Recorrente BRASFUMO INDÚSTRIA DE FUMOS S/A
Recorrida DRJ em Santa Maria/RS

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA
SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

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

COFINS. CESSÃO DE CRÉDITOS DE ICMS. NÃO
INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO.

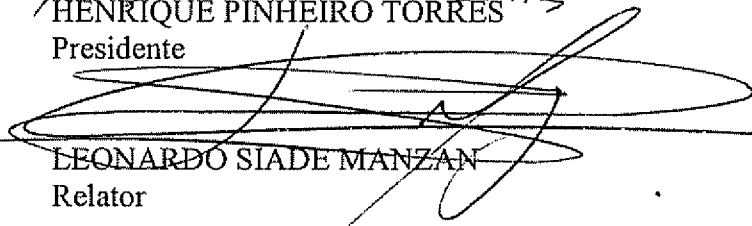
Não devem ser incluídos na base de cálculo da Cofins os valores referentes à cessão de créditos de ICMS a terceiros, visto que tal operação não configura receita, mas simplesmente mutação patrimonial.

Recurso Provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da QUARTA CÂMARA do SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES, I) por maioria de votos, em rejeitar a preliminar prejudicial de análise de mérito suscitada de ofício pela Conselheira Sílvia de Brito Oliveira. Vencidos os Conselheiros Sílvia de Brito Oliveira, Ali Zraik Júnior e Rodrigo Bernardes de Carvalho; e II) por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso. O Conselheiro Marcos Tranchesi Ortiz declarou-se impedido de votar. Fez sustentação oral pela Recorrente o Dr. Adonis Ricardo Soares.


HENRIQUE PINHEIRO TORRES
Presidente


LEONARDO SIADÉ MANZAN
Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Júlio César Alves Ramos e Nayra Bastos Manatta.

Relatório

Por bem retratar os fatos objeto do presente litígio, transcrevo o relatório da DRJ em Santa Maria/RS, *ipsis literis*:

"A contribuinte supra identificada teve reconhecido em parte o direito ao ressarcimento do crédito da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins decorrente de exportações, referente ao primeiro trimestre de 2005.

Do valor requerido de R\$ 3.582.455,31, foi reconhecido o valor de R\$ 606.825,99 e homologada a compensação desse crédito reconhecido com os débitos informados nas Declarações de Compensação – Dcomp analisadas neste processo, até o limite do crédito reconhecido.

De acordo com o descrito no Termo de Verificação Fiscal que se encontra às fls. 178 a 182, a fiscalização constatou que o crédito referente a operações no mercado externo informado no pedido de ressarcimento (R\$ 2.946.336,98) é superior ao valor que consta na Dacon para o mesmo mês (R\$ 81.603,70), sendo adotado para o cálculo do crédito passível de ressarcimento/compensação o valor da Dacon, tendo em vista que os créditos de períodos anteriores foram objeto de pedido de ressarcimento/compensação anteriormente apresentado, que se encontra no processo nº 13005.000067/2004-84.

Ainda de acordo com o mencionado termo, a contribuinte não incluiu na base de cálculo da contribuição a receita decorrente de cessão de créditos do ICMS, o que determinou o recálculo da proporção entre os créditos decorrentes de operações no mercado interno e no mercado externo

O Despacho Decisório DRF/SCS, de 14 de fevereiro de 2007, que se encontra à fl. 183, concordou com o resultado da fiscalização, descrito no Termo de Verificação Fiscal de fls. 178 a 182, e resolveu reconhecer o direito ao crédito de Cofins no valor apontado pela fiscalização, homologando a compensação pleiteada até o limite dos créditos reconhecidos.

Inconformada com o mencionado despacho, a contribuinte apresentou a manifestação que se encontra às fls. 267 a 279, alegando, em síntese, que:

- A não-inclusão, na base de cálculo da Cofins, de montante relativo à transferência, por cessão a terceiro, de saldo credor de ICMS acumulado na exportação de mercadorias é procedimento correto, conforme jurisprudência judicial e administrativa que mencionou

- No momento em que registra os créditos sobre as entradas, que posteriormente serão passíveis de transferência, a contribuinte o faz em uma conta contábil do seu ativo. Isso significa que tais créditos passam a fazer parte do seu patrimônio no momento em que o corre a compra dos componentes da mercadoria exportada.

- Assim sendo, é evidente que a fiscalização pretendeu lançar Cofins sobre o patrimônio da contribuinte, e não sobre qualquer tipo de receita ou faturamento, pois os valores que se pretendeu tributar não decorreram de uma operação que represente uma venda de

mercadorias ou uma prestação de serviços que ocasionasse a percepção, pela contribuinte, de valores que ingressarão em seus cofres.

- Ao transferir esse crédito de ICMS em conta-corrente fiscal para um terceiro, a contribuinte não estará auferindo qualquer receita, mas, simplesmente promovendo uma cessão de crédito em pagamento de um passivo.

Requerer a contribuinte que seja julgada procedente a impugnação e o pedido de ressarcimento.

A tempestividade da manifestação de inconformidade foi atestada à fl. 321."

A DRJ em Santa Maria/RS indeferiu o pleito da contribuinte, em decisão assim ementada:

BASE DE CÁLCULO. CRÉDITOS DE ICMS.

A cessão de créditos de ICMS configura receita que deve ser incluída na base de cálculo da Cofins.

Solicitação Indeferida

Irresignada com a decisão de Primeira Instância, a contribuinte interpôs o presente Recurso Voluntário reiterando os termos de sua Manifestação de Inconformidade.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro LEONARDO SIADE MANZAN, Relator

O recurso é tempestivo e atende aos requisitos de admissibilidade, pelo que, dele tomo conhecimento e passo à sua análise.

Conforme relato supra, trata-se de Pedido de Ressarcimento de créditos da Cofins decorrente de exportação, relativo ao 1º trimestre de 2005, no qual a contribuinte obteve o reconhecimento parcialmente dos créditos requeridos, em razão da não inclusão de cessão de créditos de ICMS na base de cálculo da Cofins, nos termos do Termo de Verificação Fiscal de fls. 178/180 e Despacho Decisório de fl. 183.

Por sua vez, a DRJ em Santa Maria - RS manteve o entendimento da Delegacia de origem, argumentando que a cessão de créditos de ICMS configura receita, pelo que, deve ser incluída na base de cálculo da Cofins.

No tocante a tal matéria, entendo assistir razão à contribuinte, visto que tal operação não configura receita, mas sim, mera mutação patrimonial.

O entendimento de que a cessão de créditos de ICMS não configura receita e, portanto, não deve ser incluída na base de cálculo da Cofins e do PIS já foi amplamente

3
M

debatido no âmbito deste Conselho, motivo pelo qual tomo como minhas as palavras do ilustre Conselheiro da 1ª Câmara, Dr. Gileno Gurjão Barreto, no voto proferido no julgamento do Recurso nº 130.415:

“É sabido que nas operações de venda de mercadorias, quando da emissão da nota fiscal, destaca-se o ICMS devido e lança-se em conta de passivo exigível. Por sua vez, em obediência ao princípio da não-cumulatividade, a contribuinte credita-se dos valores utilizados em etapas anteriores da cadeia produtiva. Quando o saldo de créditos supera o de débitos, a contribuinte apura saldo de ICMS a Recuperar para ser compensado dos débitos do imposto em períodos posteriores.

De acordo com o Manual de Contabilidade da FIPE-CAFI, 6ª edição, página 334, “o ICMS é um imposto incidente sobre o valor agregado em cada etapa do processo de industrialização e comercialização da mercadoria, até chegar ao consumidor final. O valor do imposto a ser pago pelas empresas é representado pelas diferenças entre o imposto incidente nas vendas e o imposto pago na aquisição das mercadorias que integram o processo produtivo, ou para serem revendidas.” Prossegue, “por definição legal, o ICMS integra o preço de venda a ser cobrado do comprador”. Exemplifica os respectivos cálculos e arremata afirmando que, apesar de não haver recolhimento do ICMS (em casos de apuração de saldo credor), em nada isso altera o resultado, já que, conforme foi visto, o ICMS não é receita nem despesa.

Traduzindo, na apuração do resultado do exercício, o valor que constará do demonstrativo contábil será sempre o valor do “débito” do ICMS, sem que seja cotizado com os “créditos” decorrentes das aquisições. Aqueles créditos já foram “débitos” de outra pessoa jurídica, cuja receita fora tributada pelo PIS 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, conseqüentemente, jurídico.

Previu o legislador hipótese de transferência de créditos acumulados de ICMS para outra pessoa jurídica - em especial quando o própria contribuinte não encontra meios para realizar seu saldo de créditos -, desde que atendidas as condições constantes no Regulamento do ICMS do Estado-Membro em questão. Assim, até por ser o ICMS um tributo estadual, inexistindo previsão legal para compensação deste com tributos federais, a contribuinte ora recorrente transferiu créditos de ICMS para seus fornecedores, em operação denominada cessão de créditos.

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, utilizando-se de créditos de ICMS registrados em seu Ativo como meio de pagamento para com seus fornecedores, em virtude do princípio da livre convenção entre as partes, basilar do Direito Comercial, para satisfazer sua obrigação para com seus fornecedores, mediante dação em pagamento, na figura de cessão de créditos.

Ora, apenas se houvesse algum incremento nesta operação (ágio) é que se poderia cogitar em receita, ou existência de ganhos para a contribuinte, e se discutir a eventual incidência de PIS sobre este hipotético ganho. No entanto, não é esta a hipótese dos autos, razão pela qual entendo não subsistir hipótese de incidência para a tributação dos referidos valores pelo PIS e Cofins.

Apenas a título ilustrativo, a operação em si de cessão de tais créditos poderia redundar em ganho, caso com ágio, tributável, sim, pelo Imposto de Renda e pela contribuição social sobre o lucro, quando poderíamos discutir sua tributação pela contribuição ao PIS. Caso haja deságio, será uma despesa dedutível dos primeiros tributos e nada significaria na apuração da contribuição ao PIS. Ou seja, o que pretendeu a autoridade não encontra respaldo jurídico, tampouco dos princípios fundamentais de contabilidade."

Frise-se, ainda, que na Sessão de Julgamento realizada, foi levantada prejudicial de exame de mérito pela douta Conselheira Dra. Sílvia de Brito Oliveira, nestes termos:

Dos autos em exame desponta questão relativa à formalidade processual, a qual, entendo afetar a matéria em litígio, constituindo prejudicial à análise do mérito, que suscito de ofício, tendo em vista 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 ao exame da legalidade dessa glosa, por força da observância dos princípios da legalidade e da moralidade que devem nortear a atividade administrativa.

Tratando estes autos de pedido de ressarcimento de saldo credor da Cofins submetida à forma de cobrança não-cumulativa, conforme Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, de plano, causa espécie que neles se debatam aspectos estritamente relacionados à base de cálculo dessa contribuição, pois em conformidade com esse diploma legal, há que se apurar a Cofins devida, com aplicação da alíquota de 7,6% sobre a base de cálculo do tributo para dele se deduzir o valor dos créditos permitidos.

Assim, pode-se dizer que, nessa forma de cobrança, tem-se a apuração do tributo e a apuração de créditos e, por consequência, as irregularidades verificadas no cálculo dos créditos autorizam ao Fisco proceder às glosas pertinentes, contudo, as irregularidades na apuração do tributo devido impõem ao Fisco o lançamento da matéria que, entendendo ser tributável não fora espontaneamente oferecida à tributação pela contribuinte.

Destarte, os aspectos atinentes à base de cálculo do tributo devido, como o que surgiu nestes autos, são próprios do lançamento tributário, vale dizer, não decorre de glosas efetuadas nos créditos calculados pela contribuinte para posterior dedução do valor do tributo calculado.

Note-se que, na hipótese em apreço, não tendo a fiscalização proferido nenhuma manifestação sobre a ilegitimidade do crédito pleiteado, mas, ao contrário, ao proceder à dedução dos valores necessários a

satisfazer suposto crédito tributário, ela afirmou a certeza e a liquidez desse crédito, em face do que dispõe o art. 170 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional (CTN). Isso porque, aos olhos da fiscalização, tal crédito presta-se a satisfazer obrigação tributária e, sendo assim, é de se concluir que o total pleiteado é, 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 da Cofins e amoldam-se aos autos que formalizarem a exigência desse tributo sobre a matéria acusada como tributável.

Diante disso, voto pelo provimento parcial do recurso para julgar improcedente a glosa do saldo credor da Cofins objeto do pedido de ressarcimento, com fundamento na prejudicial de análise de mérito aqui suscitada.

Todavia, a prejudicial aventada, por maioria, não foi acatada pelo Colegiado.

Por conseguinte, considerando os articulados precedentes e tudo o mais que dos autos consta, voto no sentido de dar provimento ao presente recurso voluntário.

É o meu voto.

Sala das Sessões, em 08 de outubro de 2008.

LEONARDO SIADÉ MANZAN