



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

Processo n° 13005.000691/2004-85
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3403-01.551 – 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária
Sessão de 24 de abril de 2012
Matéria COFINS.RESSARCIMENTO
Recorrente JTI KANNEMBERG COMÉRCIO DE TABACOS DO BRASIL LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/08/2004 a 31/08/2004, 01/09/2004 a 30/09/2004, 01/12/2004 a 31/12/2004

Ementa:

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 da COFINS sobre referidas importâncias.

VARIAÇÃO CAMBIAL ATIVA. REGIME DE CAIXA x COMPETÊNCIA. ÔNUS FAZENDÁRIO DA PROVA.

O regime de caixa é aquele legalmente estabelecido para a tributação das variações cambiais ativas, tendo o contribuinte a opção pelo regime de competência e o Fisco o ônus de demonstrar a eleição deste em pedidos de ressarcimento de créditos acumulados.

As variações cambiais ativas, inclusive para os sujeitos passivos que as reconheçam sob regime de competência, somente constituem receita e, portanto, somente passam a integrar a base de cálculo da COFINS, quando caracterizem direitos definitivamente incorporados ao patrimônio e, assim, insujeitos à reversão por condições futuras e falíveis.

COFINS. CRÉDITO. ATIVIDADE EQUIPARADA A INDUSTRIAL.

Contribuintes equiparados a industriais para fins de IPI não fazem jus à apropriação dos créditos da COFINS não-cumulativa aludidos nos incisos II e VI do art. 3º da Lei nº 10.833/03.

COFINS. CRÉDITO. ENERGIA ELÉTRICA.

Independentemente de serem comerciais, industriais ou prestadores de serviços, aos contribuintes é permitida a apropriação de créditos relacionados a despesas de energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, em dar provimento parcial ao recurso da seguinte forma: (i) por unanimidade de votos, rejeitou-se a preliminar de nulidade e, no mérito, deu-se provimento não só para cancelar a glosa do crédito pela aquisição de energia elétrica, mas também para excluir as variações cambiais da base de cálculo da contribuição. Os Conselheiros Robson José Bayerl e Liduína Maria Alves Macambira votaram pela conclusão quanto à exclusão da variação cambial; e (ii) por maioria de votos, deu-se provimento para excluir os valores relativos à cessão onerosa de créditos de ICMS da base de cálculo da contribuição. Vencido, nesta parte, o Conselheiro Robson José Bayerl. Sustentou pela recorrente o Dr. Adônis Ricardo Soares, OAB/RS no. 24.713.

Antonio Carlos Atulim – Presidente

Marcos Tranchesi Ortiz – Relator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Liduína Maria Alves Macambira, Domingos de Sá Filho, Robson José Bayerl, Raquel Motta Brandão Minatel, Marcos Tranchesi Ortiz e Antonio Carlos Atulim.

Relatório

Trata-se de pedido de ressarcimento seguido de três declarações de compensação nas quais foi utilizado saldo credor da COFINS não-cumulativa, originado de vendas destinadas ao mercado externo e relativo aos períodos de apuração 08, 09 e 12/2004 (fls. 01/02, 13/22 e 121/122).

Traz o recorrente aos autos cópias da DACON, DCTFs, DIPJ (fls. 24/120, 169/245 e 248/285), LRAIPI, LAICMS e demonstrativos contábeis (fls. 288/741).

Ao cabo de processo fiscalizatório (fls. 875/890), a DRF apurou fatos capazes de reduzir o saldo de créditos ressarcíveis do período. Essa redução decorria tanto em razão de débitos de PIS e Cofins alegadamente calculados a menor, quanto de créditos apurados a maior, a saber:

Débitos Calculados a Menor:

a) cessão de créditos do ICMS (fls. 880): verificou-se que as entradas decorrentes da cessão de créditos do ICMS, no ano-calendário 2004, não haviam sido oferecidas à tributação pela COFINS, razão pela qual foram incluídas na base de cálculo da contribuição, conforme valores constantes no Livro de Apuração do ICMS;

b) variações cambiais ativas (fls. 881): foram adicionadas à base de cálculo da COFINS as receitas financeiras decorrente de variações cambiais ativas, salientando a fiscalização não ser possível compensá-las com variações passivas num determinado mês ou em meses subsequentes;

Crédito Apurados a Maior:

a) devoluções de vendas – filial Santa Cruz do Sul – 09/2004 (fls. 884): por meio de mensagem eletrônica encaminhada pelo recorrente, este informou que a quantia de R\$1.737.648,00, relativa às devoluções de vendas da filial Santa Cruz do Sul, teria sido contabilizada também em 09/2008 (fls. 743), motivo pelo qual, a fim de evitar duplicidade, tal montante foi glosado no ano-calendário 2004, permanecendo como gerador de crédito apenas em 2008;

b) fretes (fls. 883): foram glosados os créditos sobre fretes apropriados quando da transferência de produtos entre estabelecimentos do próprio recorrente, em razão da ausência de previsão legal para tal creditamento e pelo fato de que tal despesa não integra o custo de aquisição;

c) energia elétrica – 2004 (fls. 884): foram glosados os créditos equivalentes à diferença entre as despesas de energia elétrica apropriadas nas DACONs e aquelas verificadas nos arquivos digitais pelo CFOP 1253 – “*Compra de Energia Elétrica por Estabelecimento Comercial*”;

d) depreciação – 2004 (fls. 885): foram glosados os créditos decorrentes do cálculo da depreciação de bens incorporados ao ativo imobilizado, conforme mensagem eletrônica encaminhada à fiscalização em 03.10.2008, segundo a qual a atividade da empresa consistia em “*beneficiamento do fumo em folha cru junto a terceiros*” (fls. 743); e

e) aluguel de empilhadeiras (fls. 886): foram glosados os créditos decorrentes de despesas com manutenção e combustível consumido em máquinas e equipamentos alugados e utilizados nas atividades da empresa, conforme contrato de locação (fls. 751/763). Além disso, os contratos vigoraram até 06/2004.

Em 12.12.2008, foi proferido despacho decisório (fls. 891) que, com base no Relatório de Verificações Fiscais, reconheceu parcialmente o direito creditório e homologou também parcialmente as DComps apresentadas. Inconformado, o recorrente apresentou, em 04.02.2009, manifestação de inconformidade (fls. 914/932), na qual, em síntese, alega que:

(i) preliminarmente, a RFB não poderia ter glosado os créditos em sede de pedido de ressarcimento, pois isto equivaleria a uma reconvenção sem previsão no PAF, ferindo, também, o art. 142 do CTN e o art. 44 da Lei nº 9.430/96; prossegue afirmando que a fiscalização teria compensado de ofício créditos que jamais foram constituídos ou confessados;

(ii) inexistência da COFINS na cessão de créditos de ICMS, pois registra os créditos das aquisições no seu ativo, tornando-os parte do seu patrimônio e, ao

transferi-los para terceiros, não estaria auferindo receita; aponta precedentes judiciais e administrativos e as disposições trazidas pela MP nº 451/08;

(iii) erroneamente, foi aplicado o regime de competência para a tributação das variações cambiais ativas, uma vez que é prerrogativa do contribuinte adotar o regime de caixa para tais operações; nega a compensação de variações cambiais passivas e requer a análise da planilha de fls. 865;

(iv) nas contas variação monetária plantador 3.50.10.001.0010 e juros sobre débito plantador 3.50.10.001.0011, há manifesto erro de apuração ou transferência, eis que os valores corretos são, respectivamente, R\$4.131.094,33 (e não R\$4.132.082,76) e R\$428.532,15 (e não R\$482.491,86);

(v) a fiscalização não teria excluído do faturamento quantia referente à venda de materiais agrícolas do mês 07/2004, os quais estão sujeitos a alíquota 0% do PIS e da COFINS, restando desatendido o art. 1º da Lei nº 10.925/05;

(vi) sobre os fretes, necessitava transferir a mercadoria para sua filial no Rio Grande do Sul, onde o fumo passaria por industrialização antes da revenda; assim, os produtos adquiridos pelas filiais foram industrializados, conforme seu objeto social e NFs que comprovariam que a mercadoria, previamente à venda, era industrializada;

(vii) independentemente disso, o transporte de fumo cru entre os seus estabelecimentos comporia o custo de produção e ensejaria direito ao crédito, nos termos da alínea b, do inciso I, do art. 8º da IN/SRF nº 404/04;

(viii) sobre a devolução de vendas (09/2004), informa que o valor da mercadoria devolvida foi equivocadamente contabilizado em 09/2008, tendo ocorrido a efetiva devolução em 09/2004, anexando comprovante;

(ix) sobre a energia elétrica, a fiscalização desconsiderou os créditos das filiais fora do Rio Grande do Sul, pois verificou apenas o LAICMS-RS, no qual foram incluídas apenas as despesas locais, olvidando-se da conta contábil 3.20.01.001.0116;

(x) faria jus ao crédito de depreciação, pois era equiparado a industrial nos exercícios 2003 e 2004 e não comercializava exclusivamente, anexando documentos que comprovariam remessas para industrialização; e

(xi) além das despesas de manutenção e operação das empilhadeiras alugadas, sempre possuiu empilhadeiras próprias, o que afastaria a glosa, sendo a conta 3.40.01.001.0063 a correta para fins de apuração do crédito.

Em 13.11.2009, foi proferido acórdão (fls. 1077/1093) pela DRJ/Santa Maria-RS, pelo qual se julgou improcedente a inconformidade apresentada, rechaçando-se todas as alegações do recorrente. Tendo sido cientificado do r. acórdão (fls. 1097) em 10.12.2009, o recorrente manejou o presente voluntário (fls. 1100/1122), reafirmando os argumentos exteriorizados na inconformidade.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Marcos Tranchesí Ortiz

O recurso é tempestivo e, observadas as demais formalidades aplicáveis, dele conheço.

Em razão das diversas controvérsias presentes nestes autos, analiso-as individualmente, por tópicos.

1. Preliminarmente. Do vício formal na fiscalização.

Sugere o recorrente que a autoridade fiscalizadora, ao ensejo de um pedido de ressarcimento de COFINS, deveria ater-se à existência e quantificação dos créditos requeridos, sendo-lhe defeso analisar os débitos das contribuições.

De fato, infiro do relatório elaborado ao cabo do procedimento instaurado pela fiscalização que o ressarcimento pretendido resultou deferido somente em parte não apenas em razão de supostos excessos na apropriação dos direitos de crédito, mas também como decorrência da não sujeição à exação de determinados ingressos auferidos pela pessoa jurídica.

Não observo qualquer nulidade, todavia, 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. E, para chegar à conclusão, fio-me, entre outros, aos seguintes motivos:

(a) o despacho decisório que, sob tal fundamentação, indefere o pedido de ressarcimento tanto obedecerá a pressupostos formais equivalentes ao do lançamento de ofício, como revestirá conteúdo material próprio deste ato: verificará a ocorrência do fato gerador, determinará a matéria tributável, calculará o montante devido e, enfim, identificará o sujeito passivo;

(b) o contencioso posto à disposição do sujeito passivo tributário após a prolação do despacho decisório observa o rito do Decreto no. 70.235/72, isto é, deflagra-se sob procedimento idêntico àquele a que o obrigado teria direito caso a constituição do débito tributário se desse através de ato autônomo, o que esvazia o argumento de prejuízo à ampla defesa;

(c) a omissão da recorrente no oferecimento à tributação das verbas apontadas pela fiscalização não lhe rendeu, *in casu*, a imposição seja de multa de ofício, seja de juros moratórios, vantagem esta que, à toda evidência, não lhe acudiria caso a formalização do crédito ocorresse em separado (Lei no. 9.430/96, arts. 44, I e 61, §3º); e

(d) não é razoável supor que, mesmo constatando a irregular supressão do tributo devido, esteja o Fisco compelido a restituir em pecúnia o valor pretendido pelo contribuinte para, em separado e apenas ao término do procedimento administrativo, obter autorização para perseguir o crédito tributário.

Rejeitada, nestes termos, a preliminar, avanço ao mérito da controvérsia iniciando pelo debate dos *débitos tributários* atribuídos ao sujeito passivo pela fiscalização.

2. Dos Débitos Tributários.

Com relação à formação da base de cálculo dos débitos da COFINS, a autoridade fiscalizadora constatou que o recorrente não teria oferecido à tributação valores decorrentes da (i) cessão de créditos a terceiros de ICMS, bem como de (ii) variações cambiais ativas.

2.1. Cessão de créditos de ICMS.

Antes de adentrar ao mérito, cabem alguns esclarecimentos a respeito da recente Portaria CARF nº 1/2012. Editada com o propósito de uniformizar os procedimentos dos órgãos fracionários do CARF em torno do sobrestamento de processos, a referida Portaria veio estabelecer que, não tendo havido determinação do STF no sentido do sobrestamento de recursos extraordinários análogos ao paradigma em julgamento, é descabida a suspensão do recurso administrativo versando a mesma matéria, ainda que, enfatize-se, a repercussão geral do tema já tenha sido reconhecida. Confira-se:

“Art. 1º.

Parágrafo único. O procedimento de sobrestamento de que trata o caput somente será aplicado a casos em que tiver comprovadamente sido determinado pelo Supremo Tribunal Federal - STF o sobrestamento de processos relativos à matéria recorrida, independentemente da existência de repercussão geral reconhecida para o caso.”

Esta parece ser precisamente a hipótese do feito em julgamento, eis que, embora admitida a repercussão geral da controvérsia em torno da legitimidade da tributação, pelo PIS e pela COFINS, da cessão de crédito a terceiros de ICMS (RE 606.107), não consta que o STF tenha expedido a determinação de sobrestamento a que alude Portaria CARF nº 1/2012.

Não sendo o caso, portanto, de sobrestamento dos autos, passo à análise meritória.

Pois bem. 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 intelecção 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 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

Emprende 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*

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

² COFINS na Lei nº 9.718/98 – Variações Cambiais e Regime da Aliquota Acrescida. *Revista dialética de direito tributário*, v. 50, 1999, p. 111-151.

³ *Repertório IOB de Jurisprudência*, nº 13/2000, p. 328 e ss.

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 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 por PIS e 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 valoração 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 por que, 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.

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.

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. digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 08/06/2012 por MARCOS TRANCHESE ORTIZ, Assinado digitalmente em 09/06/20

12 por ANTONIO CARLOS ATULIM, Assinado digitalmente em 08/06/2012 por MARCOS TRANCHESE ORTIZ

Impresso em 13/07/2012 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

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 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*”⁷.

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, 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

⁷ Ob. cit., p. 63, conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

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 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:

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.”

“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

Confira-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 pelo recorrente no período investigado em decorrência da transferência a terceiros de saldo credor acumulado de ICMS.

2.2. Variações cambiais ativas.

A respeito deste subitem, cabe primeiramente ressaltar que, de acordo com o relatório fiscal (fls. 875/890) e o voluntário (fls. 1100/1122), a controvérsia existente reside na tributação das variações monetárias: se esta deve obedecer ao regime de caixa ou ao de competência.

De fato, verifica-se das planilhas acostadas às fls. 865 e 871 que a fiscalização, a despeito do regime legal aplicável a este tipo de ingresso financeiro, incluiu na base de cálculo dos débitos da COFINS valores decorrentes de variações monetárias ainda não liquidadas, ou seja, sujeitas a mudanças em decorrência da livre flutuação cambial, em desacordo com o disposto no art. 30, da MP no 2.158-35/01:

Art. 30. A partir de 1º de janeiro de 2000, as variações monetárias dos direitos de crédito e das obrigações do contribuinte, em função da taxa de câmbio, serão consideradas,

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.

para efeito de determinação da base de cálculo do imposto de renda, da contribuição social sobre o lucro líquido, da contribuição para o PIS/PASEP e COFINS, bem assim da determinação do lucro da exploração, quando da liquidação da correspondente operação.

§ 1º À opção da pessoa jurídica, as variações monetárias poderão ser consideradas na determinação da base de cálculo de todos os tributos e contribuições referidos no caput deste artigo, segundo o regime de competência.

Ora, o regime legal é aquele previsto no *caput* do mencionado art. 30, ou seja, a tributação das variações cambiais através do regime de caixa, por ocasião da liquidação das operações respectivas. À opção do contribuinte, no entanto, o dispositivo lhe confere a possibilidade de adoção do regime de competência.

Fato é que não há nenhum elemento documental nos autos que comprove a adesão pelo recorrente ao regime de competência, para fins de tributação das variações cambiais. Lembro que, neste capítulo, laborou a fiscalização em termos de reduzir o direito creditório reivindicado por meio da imposição de obrigações que o requerente espontaneamente não reconhecera. Daí porque, na linha do que afirmei ao rejeitar a preliminar de nulidade, repito que é da auditoria tributária o ônus quanto à fundamentação da exigência e, sobretudo, quanto à prova do fato gerador, tanto quanto o seria acaso se tratasse do próprio lançamento de ofício.

Deste encargo, todavia, o órgão de origem não se desincumbiu.

Não fosse este argumento suficiente, isto é, mesmo que o recorrente houvesse, de fato, optado pelo regime de competência no reconhecimento das receitas de variação cambial, sua escolha não implicaria tributação dos resultados positivos independentemente de ter adquirido, em definitivo, o direito a eles.

É que a sujeição – obrigatória ou por opção – ao regime de competência na escrituração contábil não quer significar que as variações cambiais positivas sobre os direitos e as obrigações da pessoa jurídica constituam receita passível de tributação pela COFINS independentemente de o sujeito passivo ter adquirido, em definitivo, o direito a elas. Enquanto as oscilações positivas na paridade cambial não se incorporarem em caráter irreversível ao patrimônio do contribuinte, vale dizer, enquanto puderem ser neutralizadas por subseqüentes oscilações negativas, não se caracterizam como receita para o fim de constituírem, inclusive sob o regime de competência, base de cálculo da contribuição.

Segundo se lê do artigo 178, §2º da Lei nº 6.404/76, o patrimônio líquido das sociedades anônimas compõe-se de “*capital social, reservas de capital, reservas de reavaliação, reservas de lucros e lucros ou prejuízos acumulados*”. Os “*lucros ou prejuízos acumulados*”, de seu turno, correspondem à soma, a outras parcelas, do “*lucro líquido do exercício*” (art. 186, II). E, finalmente, a definir o “*lucro líquido do exercício*”, o artigo 187 do mesmo diploma, dispõe:

“§1º Na determinação do resultado do exercício serão computados:

a) as receitas e os rendimentos ganhos no período, independentemente da sua realização em moeda;

b) *os custos, despesas, encargos e perdas, pagos ou incorridos, correspondentes a essas receitas e rendimentos.*”

Estes dispositivos têm permitido à doutrina conceituar “receita” como a percepção de ingressos aptos a influir positivamente sobre o patrimônio líquido de um sujeito de direitos. Nesse sentido, expõe Marco Aurélio Greco: *“esse ingresso deve ter cunho patrimonial no sentido de corresponder (no momento em que ocorrido) a um evento que integra o conjunto de eventos positivos que inferem com o patrimônio da empresa, (...) ainda que, em sua totalidade ou individualmente, não implique um ganho, pois este poderá existir, ou não, conforme vier a ser aferido no final do período de apuração”* (Cofins na Lei nº 9.718/98: variações cambiais e regime da alíquota acrescida. *Revista dialética de direito tributário*, São Paulo: SP, v. 50, p. 110/151 (130)).

Em sentido análogo, leia-se, respectivamente, em Ricardo Mariz de Oliveira e em Douglas Yamashita:

“Ora, toda e qualquer receita é um ‘plus’ no patrimônio da pessoa jurídica, algo a mais que se acrescenta a ele.” (Repertório IOB de jurisprudência, nº 24/99, p. 704)

“(...) do necessário exame do arquétipo constitucional de receita resulta que seja como produto da empresa e seja como aumento bruto de ativos (patrimônio) da empresa, 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.” (Repertório IOB de jurisprudência, nº 13/00, p. 328 e ss.)

Ocorre que o patrimônio – e aqui já ingressamos na seara do direito civil – não é senão a soma dos direitos e das obrigações dotados de valor economicamente apreciável, conforme define o artigo 91 do Código Civil em vigor. Por coerência, então, a obtenção de receitas, por induzir ao aumento do patrimônio, há de necessariamente se materializar, em termos jurídicos, através da aquisição de direitos novos ou, quando menos, da supressão das obrigações existentes.

É necessário precisar, portanto, o momento a partir do qual um novo direito pode ser havido por adquirido, a fim de se considerar implementado o aumento patrimonial e, enfim, recebida a respectiva receita. Novamente é no direito civil que se consegue a resposta. O artigo 121 do atual Código conceitua “condição” como a cláusula do negócio jurídico que, *“derivando exclusivamente da vontade das partes, subordina o efeito do negócio jurídico a evento futuro e incerto”*. Complementa-o, em seguida, o artigo 125 para, no que interessa, prescrever que *“subordinando-se a eficácia do negócio jurídico à condição suspensiva, enquanto esta se não verificar, não se terá adquirido o direito, a que ele visa”*.

Significa que, na pendência de uma condição suspensiva, o direito por ela subordinado não estará ainda incorporado ao patrimônio do indivíduo a quem favorece até o seu implemento. É o que se dá com as variações monetárias positivas enquanto não vencido, segundo o contrato, o prazo para o fechamento do câmbio. Valorizando-se o real em relação ao dólar, o devedor de obrigação contraída na moeda estrangeira não adquire, imediatamente, o direito de pagar menor montante em moeda nacional, o que caracterizaria a percepção de receita, mas, por ora, a mera expectativa de que, mantendo-se inalterada paridade cambial até o

vencimento do prazo contratual, ter a possibilidade de despendar menos reais quando liquidar a dívida. Numa palavra: as oscilações cambiais positivas só se agregam ao patrimônio de quem favorecem quando, em razão do disposto em contrato, se tornarem impassíveis de reversão. Até que isso ocorra, subordinam-se à condição suspensiva.

Por isso, explica Mariz de Oliveira, *“o direito à receita de variação cambial, que se incorpora ao ativo a receber, somente é adquirido quando definitivo, não mais passível de fato ou condição falível. Vale dizer, isto somente ocorre na data do vencimento do período de apuração previsto no ato jurídico que dele decorre, porque antes desse momento nenhuma variação cambial positiva pode ser exigida da pessoa, não porque haja um prazo para pagamento, o que seria irrelevante para a aquisição do direito, mas, sim, porque o direito à receita de variação cambial está subordinado a que não haja reversão da taxa cambial, o que é fato futuro de realização incerta e independente da vontade das partes”* (Conceito de receita como hipótese de incidência das contribuições para a seguridade social (para efeitos da COFINS e da Contribuição ao PIS. 9º Simpósio nacional IOB de direito tributário, p. 39-80 (50)).

Dois preceitos encontráveis no Código Tributário Nacional induzem a semelhante conclusão. O primeiro deles é o artigo 116, inciso II, de acordo com o qual, definindo a lei como fato gerador da obrigação tributária uma “situação jurídica”, precisamente o que se dá com o fato gerador “receita”, considera-se consumada a hipótese de incidência *“desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos do direito aplicável”*. O segundo é o artigo 117, inciso I, onde se lê que, sendo suspensiva a condição que subordina a eficácia do direito, o fato gerador só ocorre com o implemento dela.

Mais do que isso, até: sabe-se que os fatos suscetíveis de desencadear o surgimento de obrigações tributárias devem revelar capacidade contributiva de quem os pratica. Imaginar, então, que a opção pelo regime de competência possa, por si só, expor a pessoa jurídica a exigências tributárias sobre variações cambiais não incorporadas ao seu patrimônio, representaria menoscabar o princípio.

Evidentemente que, se no momento em que a obrigação se vencer, apurar-se variação cambial positiva em relação à paridade existente na data da contratação, a pessoa jurídica beneficiada deverá oferecer a receita auferida à incidência do PIS, independentemente de qualquer movimento de caixa. Não é preciso haver pagamento, já o diz o artigo 187 da LSA, para que se caracterize, no regime de competência, a percepção da receita. Por outro lado, friso, nada autoriza acreditar que a sujeição tributária seja possível antes da definitiva aquisição do direito.

Sob esta perspectiva de análise, é muito menos ampla e significativa a modificação advinda ao trato da matéria com a MP nº 2.158-35, artigo 30. A substituição do regime de competência pelo regime de caixa permite tão só diferir o reconhecimento da receita do átimo em que o crédito de variação cambial é adquirido para o momento em que é extinto (liquidação). Nada além disso.

Feitas essas considerações, a validade da modificação da base de cálculo dos débitos neste ponto pressuporia concluir que, submetendo-se o recorrente, no período, ao regime de competência, os números apurados pela fiscalização e constantes do Livro Razão trazido aos autos representam direitos de variações cambiais definitivamente adquiridos pelo contribuinte e não o registro contábil de oscilações mensais flutuantes e ainda passíveis de reversão em períodos subseqüentes.

Embora deva emprestar valor probatório à escrituração contábil, especialmente quanto a fatos contrários ao obrigado, não estou convencido de que a realidade ali ilustrada seja a de direitos definitivamente adquiridos.

E isso fundamentalmente porque a autoridade fiscalizadora não identificou um negócio jurídico sequer que, por amostragem, pudesse evidenciar que os valores tributados de fato corresponderiam a direitos de variação cambial definitivamente adquiridos.

Acrescente-se que o preceito normativo que dá fundamento à conduta da fiscalização (art. 1º da Lei nº 10.833/03), textualmente declara ser irrelevante, para fins de ocorrência do fato gerador, a “*classificação contábil*” adotada pelo sujeito passivo para escriturar suas receitas.

Quer isso significar que, “*a incidência da contribuição deverá alcançar todas aquelas figuras que correspondam a efetiva receita ou faturamento, qualquer que seja a sua forma de contabilização. Não o inverso! Primeiro é preciso ter a natureza de receita ou faturamento: depois a forma de contabilizar é irrelevante. Mas, não é a forma de contabilizar que irá determinar se algo é, ou não, receita ou faturamento*” (GRECO, Marco Aurélio. Ob. cit., p. 131).

Em face disso, e estando evidente a inclusão na base de cálculo da COFINS das variações cambiais ainda não liquidadas pelo recorrente, é de se prover o recurso voluntário também nesta parte.

2.3. Isenção da COFINS nos termos do art. 1º da Lei nº 10.925/04.

O recorrente sustenta que a autoridade fiscalizadora (i) glosou indevidamente créditos decorrentes da importação de fertilizantes, bem como (ii) não excluiu da base de cálculo da contribuição a receita decorrente da venda de materiais agrícolas, na competência 07/2004, a qual, nos termos do art. 1º, da Lei nº 10.925/04, seria isenta da COFINS.

Quanto ao primeiro item, o relatório fiscal (fls. 875/890) aponta, de forma cristalina, quais as rubricas cujos créditos foram glosados, não mencionando em qualquer momento a importação de fertilizantes. Esta matéria, inclusive, sequer foi suscitada na manifestação de inconformidade e, portanto, não deve ser conhecida por este Colegiado.

Quanto ao segundo item, como bem apontado pela DRJ, não há qualquer elemento presente nos autos a partir do qual se possa inferir que (i) o recorrente auferiu tal espécie de receita e (ii) se tal receita, uma vez auferida, teria sido excluída ou não da base de cálculo da competência 07/2004.

Ademais, o recorrente não traz aos autos as notas fiscais de tais vendas, nem é possível aferir dos documentos fiscais e contábeis a segregação das receitas do mercado interno a fim de ratificar o montante desta receita.

Por fim, o art. 1º, § único, II, do Decreto nº 5.195, de 26 de agosto de 2004, que regulamentou o art. 1º, da Lei nº 10.925/04, exige que os produtos agrícolas supostamente vendidos sejam utilizados no processo produtivo de adubos e fertilizantes, situação também não demonstrada pelo recorrente nos autos.

3. Dos Créditos Tributários.

Preliminarmente, deixo de analisar os argumentos referentes à glosa de créditos relativos ao item (viii) do Relatório – devoluções de vendas da filial Santa Cruz do Sul em 09/2004 – já que não devolvidos a este órgão julgador pelo recurso voluntário (fls. 1100/1122).

3.1. Fretes, Depreciação e Manutenção de máquinas.

Em síntese, requer o recorrente seja cancelada a glosa de créditos da COFINS apropriados sob as seguintes rubricas: (i) fretes para o transporte de matérias-primas entre os seus estabelecimentos, (ii) depreciação de bens incorporados ao seu ativo imobilizado e utilizados na fabricação de seus produtos e (iii) despesas de manutenção e operação de empilhadeiras supostamente utilizadas na produção.

O recorrente é, para fins de IPI, contribuinte *equiparado a industrial*, nos termos do art. 9º, inciso IV, do Decreto no 4.544/02 – RIPI, vigente à época dos fatos ora questionados:

Art. 9º Equiparam-se a estabelecimento industrial:

IV - os estabelecimentos comerciais de produtos cuja industrialização haja sido realizada por outro estabelecimento da mesma firma ou de terceiro, mediante a remessa, por eles efetuada, de matérias-primas, produtos intermediários, embalagens, recipientes, moldes, matrizes ou modelos (Lei nº 4.502, de 1964, art. 4º, inciso III, e Decreto-lei nº 34, de 1966, art. 2º, alteração 33ª);

Esse fato é incontroverso nos autos, pois o recorrente afirma essa sua condição no recurso voluntário.

E os elementos constantes nos autos, especialmente o Livro de Apuração do IPI da filial de Santa Cruz do Sul (CNPJ final 0014-21), as notas fiscais de remessa para industrialização trazidas pelo próprio recorrente, as mensagens eletrônicas trocadas entre o auditor fiscal e a contabilidade do recorrente, bem como o relatório fiscal (fls. 875/890), não deixam dúvidas de que o recorrente não exercia – diretamente – atividades industriais.

Esta conclusão pode ser facilmente obtida quando se analisa o Livro de Apuração do IPI acima mencionado (fls. 290/300), segundo o qual a grande maioria das mercadorias entradas no estabelecimento está registrada sob o código CFOP 1902 (retorno de mercadoria remetida para industrialização sob encomenda), corroborando, assim, a assertiva da fiscalização de que o recorrente remetia mercadorias para industrialização por terceiros.

Pois bem. Os créditos pretendidos teriam fundamento legal nos incisos II e VI do art. 3º da Lei nº 10.833/03, *in verbis*:

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a: (Vide Medida Provisória nº 497, de 2010)

II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da Tipi; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

VI - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros, ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços; (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

Tais incisos dirigem-se à atividade industrial e de prestação de serviço. Abrangem também os estabelecimentos equiparados a industrial? Penso que não.

Ao conceber a figura do estabelecimento equiparado a industrial, o legislador do IPI operou uma ficção legal, precisamente para que um contribuinte não-industrial (comercial) receba, para fins do IPI, a mesma disciplina afeita ao contribuinte industrial.

Quer isso dizer que a natureza destes contribuintes é, na verdade, não industrial, nos termos da primeira parte do inciso IV, do art. 9º, do RIPI/2002.

Portanto, para fins de creditamento da COFINS, deve o recorrente obedecer ao disposto na legislação de regência (Lei nº 10.833/03) e, para tanto, deveria efetivamente exercer a atividade produtiva, industrial, haja vista que o direito à apropriação do crédito surge da aquisição de insumos e máquinas (empilhadeiras) posteriormente *utilizados na produção ou fabricação de bens destinados à venda*, atividade esta não realizada pelo recorrente.

Assim, por não estarem vinculadas à atividade produtiva e, conseqüentemente, ao custo de produção, mantém-se a glosa dos créditos relacionados às despesas de fretes para transporte de insumos entre estabelecimentos da pessoa jurídica, da manutenção e operação de máquinas empilhadeiras e com a depreciação de bens destinados ao ativo imobilizado.

3.2. Energia elétrica.

Já aqui a controvérsia é fática, e não mais de qualificação jurídica, como no item precedente.

Isto porque a base legal da apropriação de créditos é o art. 3º, III, da Lei nº 10.833/03, o qual, mesmo antes da modificação efetuada pela Lei nº 11.488/07, não condicionava este crédito à espécie de atividade desenvolvida pela pessoa jurídica, a saber:

“Art. 3o Do valor apurado na forma do art. 2o a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

III - energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica;

III - energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007) ”

Basta, portanto, que a energia elétrica seja consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica para que esta possa apropriar os respectivos créditos, sendo irrelevante a caracterização da atividade como comercial, industrial ou de prestação de serviços.

O que sucede, aqui, é que há uma diferença de R\$24.384,61 entre o montante das despesas de energia elétrica registrada no DACON (R\$267.220,67) e o montante registrado no LAICMS (R\$242.836,06).

Conforme DRE consolidada do ano-calendário 2004 (fls. 420), a qual está de acordo com os balancetes mensais também trazidos aos autos (fls. 431/741), o recorrente incorreu em despesas de energia elétrica no importe de R\$283.841,48.

Tal quantia, deduzida da energia elétrica consumida e paga na competência 01/2004 (R\$12.001,64) – na qual ainda não estava vigente o regime não-cumulativo da COFINS – resulta num montante de R\$271.839,84, superior inclusive àquele apropriado pelo recorrente no próprio DACON.

Do exposto, dá-se provimento ao voluntário, nesta parte, a fim de cancelar a glosa e ratificar o direito ao crédito decorrente de despesas de energia elétrica no montante declarado pelo recorrente em seus DACONs relativas ao ano-calendário 2004.

4. Conclusões.

Em razão de todo o exposto, voto pelo provimento parcial do recurso voluntário, a fim de que:

(a) quanto à base de cálculo dos débitos da COFINS, sejam excluídos (a-i) os ingressos decorrentes da cessão de créditos de ICMS a terceiros, e (a-2) os valores de variações cambiais ativas; e.

(b) quanto à base de cálculo dos créditos, seja cancelada a glosa daqueles relativos às despesas com energia elétrica consumida nos estabelecimentos do recorrente.

É como voto.

Marcos Tranchesi Ortiz

Processo nº 13005.000691/2004-85
Acórdão n.º **3403-01.551**

S3-C4T3
Fl. 10

CÓPIA