



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

Processo n° 13016.000410/2005-46
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° **3803-000.867 – 3ª Turma Especial**
Sessão de 27 de outubro de 2010
Matéria COFINS - COMPENSAÇÃO
Recorrente MADEM S/A INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE MADEIRAS E EMBALAGENS
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/07/2005 a 30/09/2005

CESSÃO DE CRÉDITOS DE ICMS A TERCEIROS. RECEITA. CONCEITO. NÃO CONFIGURAÇÃO.

A cessão de direitos de ICMS não configura o conceito de receitas auferidas e em consequência não constitui fato gerador da contribuição para o PIS e da Cofins.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/07/2005 a 30/09/2005

PROVA. ALEGAÇÕES SEM DOCUMENTOS. INÉPCIA.

São ineptas as meras alegações de fatos ou motivos trazidas pela Recorrente sem a juntada qualquer prova ou indício com o objetivo de demonstrar a sua veracidade, não se prestando para desconstituir o feito fiscal.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso, para reverter a glosa relativa à cessão de crédito de ICMS. Vencido o Relator e o Conselheiro Alexandre Kern. Designado o Conselheiro Belchior Melo de Sousa para redação do voto vencedor.

(assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas - Presidente da 3ª Câmara.

(assinado digitalmente)

Hélcio Lafetá Reis - Relator *ad hoc*.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Alexandre Kern (Presidente), Daniel Maurício Fedato (Relator), Belchior Melo de Sousa (Redator designado), Carlos Henrique Martins de Lima, Hélcio Lafetá Reis e Rangel Perrucci Fiorin.

Relatório

Tendo sido designado como relator *ad hoc* neste processo, reproduzo o relatório elaborado pelo relator original, transcrevo o voto vencido e, posteriormente, adoto o voto vencedor redigido pelo redator designado, bem como a ementa, em conformidade com os termos constantes da ata de julgamento.

A matéria inicia-se com pedido de ressarcimento relativo ao saldo credor de Cofins não cumulativa, apenso declaração de compensação, onde o pleito foi atendido parcialmente.

Insatisfeita a Autora ingressou com Manifestação de Inconformidade contra o indeferimento parcial do pleito, com as seguintes alegações:

“a) referente a tributação das receitas decorrentes das transferências de créditos do ICMS a terceiros, alegou que tais operações não se enquadrariam como fato gerador da contribuição, pois tais créditos teriam sido cedidos a terceiros "sem lucro algum e/ou entrada de dinheiro" e se tratariam de receitas decorrentes de exportação imunes à incidência das contribuições. Considera também que tais transferências de ICMS não poderiam ser consideradas como receita, pois não acarretaram em aumento de seu patrimônio, pois se tratariam de mera troca dos créditos por mercadorias, sem qualquer ágio. Cita e transcreve jurisprudência administrativa que entende retratar sua situação;

b) sobre às glosas referentes à falta de inclusão de receitas financeiras tributáveis em sua base de cálculo, pois considera que tal procedimento violaria o disposto no Decreto 5.164, de 30 de julho de 2004. Afirma que não teria realizado operações de hedge ou auferido juros sobre capital próprio, desta forma, as suas exclusões da base de cálculo referentes à receitas financeiras deveriam ser consideradas como válidas.”

Com essas considerações, encerrou sua impugnação aguardando o reconhecimento integral ao direito do crédito pleiteado.

Ocorre que a DRJ de Porto Alegre/RS, em seu Acórdão proferido em 21.01.10, por unanimidade de votos, julgou a Manifestação de Inconformidade improcedente não reconhecendo o direito creditório.

Ementa da Decisão:

“BASE DE CÁLCULO. TRANSFERÊNCIAS DE CRÉDITOS DE ICMS. A cessão de direitos de ICMS compõe a receita do

contribuinte, sendo base de cálculo para o PIS/PASEP e a COFINS até a vigência dos arts. 7º, 8º e 9º da Medida Provisória 451, de 15 de dezembro de 2008.

ALEGAÇÕES SEM QUALQUER COMPROVAÇÃO. Não assiste razão à simples alegações de fatos ou motivos trazidas pelo manifestante que não procurou juntar qualquer prova ou indício com o objetivo de demonstrar a veracidade de tais afirmações.”

A Recorrente irressignada com a decisão, ingressou com Recurso Voluntário contra o Acórdão em epígrafe, requerendo revisão e análise do mesmo, para que este Conselho reconheça integralmente o direito creditório postulado.

Em síntese, é o Relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Daniel Maurício Fedato, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende às demais exigências legais, razão pela qual dele conheço.

Inicialmente cabe salientar que a Interessada em sua oportunidade no Recurso Voluntário, não apresentou qualquer nova prova ou indício que poderia demonstrar a veracidade das afirmações já expostas no Relatório, no que tange ao fortalecimento do arrimo do pleito.

A respeito das operações de transferência dos créditos do ICMS, cabe esclarecer que configuram uma espécie de alienação, ou melhor dizendo, uma cessão de créditos em que a pessoa jurídica vendedora toma o lugar do cedente; o adquirente, o do cessionário e a Unidade da Federação, o do cedido.

Conforme o disposto nas Leis 9.718/1998, 10.637, de 30 de dezembro de 2002 (PIS não-cumulativo) e Lei no 10.833, de 29 de dezembro de 2003 (incidência não cumulativa da Cofins), estas contribuições têm como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil, sendo que o total das receitas compreende a receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica.

Constata-se que a opção do legislador foi a generalização do alcance da incidência das contribuições em tela. Já, ao tratar das hipóteses de exclusão da base de cálculo, a norma foi bastante seletiva, restringindo-as a um pequeno rol, *numerus clausus*. Observo que os negócios jurídicos ora analisados não se enquadram em nenhuma das exclusões da base de cálculo da contribuição para a Cofins previstas na legislação pertinente.

Ademais, de acordo com o art. 97, inc. VI, do Código Tributário Nacional, para que fossem excluídas as precitadas receitas operacionais (decorrentes de transferências de créditos de ICMS) da base de cálculo das contribuições PIS e Cofins, seria necessário disposição expressa de lei. Assim, as hipóteses de exclusão previstas no § 2º do art. 3º da Lei n. 9.718/1998, § 3º do art. 1º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003 não comportam

interpretações extensivas. As deduções, por conseguinte, são tão-somente aquelas expressamente contempladas no dispositivo legal, cuja interpretação deve ocorrer nos termos do art. 111 do CTN.

Além disso, a cessão de créditos do ICMS não é operação de exportação de mercadorias ou serviços, motivo porque não está albergado por qualquer imunidade em favor das exportações, inexistindo qualquer ofensa ao art. 149 da Constituição Federal.

Conclui-se, assim, que as receitas decorrentes das transferências de créditos do ICMS não podem ser excluídas da base de cálculo das contribuições PIS/Cofins, por falta de previsão legal.

Por fim, observo também que houve o pronunciamento da Coordenadoria do Sistema de Tributação - COSIT, através da Solução de Consulta Interna nº 48, de 30/12/2004, no qual a posição acima defendida é inteiramente corroborada pelo órgão central, havendo incidência não somente de PIS e Cofins, mas também de IRPJ e da CSL sobre os valores auferidos com a cessão de créditos de ICMS. Todavia, cabe observar que recentemente houve a edição da Medida Provisória 451, de 15 de dezembro de 2008, cujos arts. 7º, 8º e 9º desoneram da incidência do PIS e da Cofins as transferências onerosas de ICMS. Entretanto, o art. 22, inciso I, da mesma Medida Provisória, estabelece a sua entrada em vigor na data da publicação e a produção de efeitos a partir de 1º de janeiro de 2009, no caso dos artigos acima citados.

Sobre o aspecto da inclusão de Receitas Financeiras Tributáveis na Base de Cálculo, repiso na íntegra as considerações do Relator da DRJ, pois considere-as irretocáveis:

“Quanto às glosas referentes à falta da inclusão de receitas financeiras tributáveis na base de cálculo, deve-se destacar que o interessado, novamente, limitou-se a afirmar que não teria auferido juros sobre capital próprio ou realizado operações de hedge, mas não trouxe qualquer elemento para comprovar tal afirmação e demonstrar que o valor glosado poderia corresponder à operações cuja alíquota foi reduzida a zero após a vigência do Decreto 5.164, de 2004. Também não procurou contestar as demais inclusões na base de cálculo elencadas no relatório fiscal, referentes à receitas classificadas em subgrupos como: "Restituições de Impostos e Contribuições", "Créditos de Incentivo à Exportação", "Renda na Venda de Ações" e "Rendas Diversas". Desta forma, devem permanecer válidas as glosas referentes à este item.”

Por todo o exposto, pode-se verificar que se tratam de dispositivos de leis em vigor, regularmente aprovadas pelo Poder Legislativo, competindo exclusivamente ao Poder Judiciário decidir sobre sua constitucionalidade, não podendo ser afastada sua aplicação no julgamento administrativo. Com arrimo na Súmula nº 02 do CARF, *in verbis*:

“O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.”

Diante da jurisprudência trazida à colação pela Impugnante, deve-se contrapor que são decisões isoladas do CARF, que não vinculam a essa questão específica.

Por essas razões expostas, não reconheço o direito creditório postulado, **negando provimento ao Recurso Voluntário.**

Daniel Maurício Fedato

Voto Vencedor

Conselheiro Hélcio Lafetá Reis - Relator *ad hoc*

Conforme consta do relatório supra, tendo sido designado como relator *ad hoc* neste processo, adoto o voto vencedor redigido pelo redator designado, bem como a ementa, em conformidade com os termos constantes da ata de julgamento.

Duas questões remanescem no presente recurso voluntário, quanto às glosas no pedido de ressarcimento:

a) dos valores creditados correspondentes às aquisições amparadas por notas fiscais emitidas por empresa considerada inapta, no que pretendeu a Recorrente demonstrar a validade das aquisições, sustentadas no princípio da boa-fé;

b) dos valores correspondentes às transferências de ICMS para terceiros seus fornecedores, em permuta com insumos fornecidos.

Uma vez que compôs o **voto vencido** as razões de decidir quanto à primeira glosa¹, **dispenso reiterá-las**, esposando-os no presente voto vencedor, como se meus fossem; e passo a discorrer acerca da questão em que foi vencido o nobre relator: a glosa das transferências de ICMS para os fornecedores da Recorrente.

O deslinde da controvérsia passa por identificar a situação fática que envolve a relação jurídica entre a Recorrente e seu fornecedor, investigar se a sua feição está ao alcance do campo gravitacional semiótico do conceito de *receitas auferidas*, e concluir se a natureza jurídica da atividade por ela conduzida encontra-se no raio de incidência da norma entalhada no art. 1º da Lei nº 10.637/2002 e no art. 1º da Lei nº 10.833/2003, conteúdo aplicável às Contribuições PIS/Cofins, aqui, portanto, tratados conjuntamente.

Quanto ao fato que demarca a relação de negócios, a que imputou a fiscalização ocorrer o antecedente da regra-matriz de incidência da contribuição para o PIS não houve controvérsia nas etapas antecedentes deste processo quanto ao que a Recorrente declarou: ser a transação permuta de seus direitos de crédito de ICMS - não aproveitados por força da imunidade tributária decorrente de suas vendas para o exterior -, com insumos de fornecedores, e as operações concernentes contabilizadas no molde como descrito em um item do relatório, a seguir transcrito:

- Na aquisição dos insumos, os registros contábeis processam-se com dois débitos em contas do ativo, “estoques” e “ICMS a recuperar” e um crédito na conta do passivo “fornecedores”, aumentando ambas as contas patrimoniais. Na transferência do imposto estadual, há crédito na conta “ICMS a recuperar” e débito na conta “fornecedores”, desta vez diminuindo-as.

¹ Tais razões rejeitaram as alegações da recorrente de que não realizara operações de hedge ou auferira juros sobre capital próprio, na tentativa de justificar as suas exclusões da base de cálculo referentes à receitas financeiras

Conforme esses lançamentos, os valores não transitam em conta de resultado, nem para a recorrente nem para o fornecedor.

Com respeito à prospecção do significado e alcance do signo *receitas auferidas*, convém reconstituir alguns ângulos de visão abordando, primeiramente, o conceito de receita.

Considerável é a contribuição de Edmar Oliveira Andrade Filho², para quem “O conceito jurídico de “receita” não destoa daquele adotado no âmbito das Ciências Contábeis, nada obstante, este abrange também as reduções de passivos, ou não há um ingresso em sentido positivo; existe um ingresso em sentido negativo porque os valores não saíram do patrimônio social.”[g.n]

Já na perspectiva da Ciência Contábil, consigna Iudícibus³, que receita “é o valor monetário, em determinado período, da produção de bens e serviços da entidade, em sentido lato, para o mercado, no mesmo período, validado, mediata ou imediatamente, pelo mercado, provocando acréscimo de patrimônio líquido e simultâneo acréscimo de ativo, sem necessariamente provocar, ao mesmo tempo, um decréscimo do ativo e do patrimônio líquido, caracterizado pela despesa.” [g.n.]

Para Hendriksen e Van Breda⁴ receita é “o acréscimo de benefícios econômicos durante o período contábil na forma de entrada de ativos ou decréscimos de exigibilidades e que redunda num acréscimo do patrimônio líquido, outro que não o relacionado a ajustes de capital.” [g.n.]

O IBRACOM⁵ define que “receita é entrada bruta de benefícios econômicos durante o período em que ocorre no curso das atividades ordinárias de uma empresa, quando tais entradas resultam em aumento do patrimônio líquido, excluídos aqueles que decorrem de contribuições dos proprietários e acionistas.” [g.n]

Dos conceitos de receita emitidos por cada uma das autoridades acima, abordando sua materialidade, origem, e efeitos patrimoniais, o que importa extrair é que, em visão unívoca no âmbito da Ciência Contábil, receita resulta em acréscimo do patrimônio líquido.

De tanto se reiterar a idéia de afetação positiva do patrimônio líquido Ricardo Marins de Oliveira de igual modo a reverbera em sua doutrina. Em seus termos:

*Realmente, há um **conhecimento universal** de que receita é um dado formador de acréscimo patrimonial, e acréscimo patrimonial é o substrato do imposto de renda, de tal sorte que é válido para a perseguição do que seja receita o que se aplica à renda, até porque renda, quando existente, deriva de uma receita.*[g.n.]

² PIS e COFINS-Questões polêmicas. ed. Quartier LatinL. 2005, p.220.

³ IUDÍCIBUS, Sérgio de. Teoria da Contabilidade, 7ª ed. São Paulo. ed. Atlas, 2004, p.167.

⁴ HENDRIKSEN, Eldo S. e BREDÁ, Michael F. Van. Teoria da Contabilidade. Tradução por Antonio Zoratto Sanvicente. 1ª. ed. São Paulo. ed. Atlas, 1999.

⁵ Normas e Procedimentos de Contabilidade-NPC nº 14 - Receitas e Despesas - Resultados

Há na doutrina quem não perfilhe deste entendimento, tanto como há de que essa visão não goza de (re) “conhecimento universal”. Justas são suas razões, como hei de destacar. Importa, contudo, no passo até aqui palmilhado, suscitar uma conclusão provisória.

Em vista de como o fato sob o presente foco se amolda não há afetação do patrimônio líquido, e sim uma recomposição de valores entre contas do ativo e do passivo, em face da ocorrência de um fato permutativo, qualitativo [não-quantitativo]. Cada uma dessas contas movimenta-se no mesmo sentido, ou seja, diminuir o ativo com registro a crédito pela transferência dos saldos de ICMS resulta em diminuição do passivo na obrigação com fornecedores, lançando-se a débito; aumentar o ativo pela escrituração de débitos na conta “estoques” e “ICMS a recuperar” repercute em aumento de passivo na obrigação com fornecedores, face à correspondente contrapartida do lançamento a crédito.

À luz deste prisma, pode-se ver que a atividade conduzida pela Recorrente, de transferir crédito para seus fornecedores em permuta com os insumos que deles recebe, não perfaz o conceito erigido pelos enunciados destacados retro, uma vez não resultar em acréscimo nem mesmo em qualquer alteração do patrimônio líquido.

O entendimento exposto encontra eco nos diversos julgados trazidos à colação pela Recorrente, tendo o peso da jurisprudência de algumas Cortes intermediárias, como também na posição uma vez expressa pela Administração Tributária Federal na Decisão abaixo, da SRRF/3ª RF/Disit nº 47, de 11/12/1998, conformando-se, todas, em manifestações esclarecedoras sobre a natureza dos créditos de ICMS escriturados em razão de aquisição de mercadorias, mantidos e não utilizados na conta gráfica, e realizados por uma das modalidades previstas pela legislação do ICMS, inclusive transferência a terceiros.

Desta última manifestação transcrevo ementa e fundamentos:

“Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Ementa: RECUPERAÇÃO DE CRÉDITO DO ICMS. INCIDÊNCIA.

O recebimento, em forma de créditos do ICMS, de direitos decorrentes de transações realizadas e escrituradas pela empresa, e a recuperação de créditos do ICMS, mediante qualquer das modalidades previstas na legislação específica, não constituem fato gerador para a Contribuição para o PIS/PASEP.

Dispositivos Legais: Artigos 2º e 3º da Lei 9.718, de 27 de novembro de 1998.

(...)

FUNDAMENTOS LEGAIS

A princípio, cumpre observar que, conforme dispõe o § 3º do artigo 231 do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 1.041, de 11/1/94 - RIR/94, os impostos não-cumulativos, recuperáveis mediante créditos na escrita fiscal, não integram o custo das mercadorias revendidas e das matérias-primas utilizadas na produção.

Nesse sentido, sendo o ICMS não-cumulativo, os valores pagos na aquisição de matérias primas e mercadorias não integram o respectivo custo, constituem crédito compensável com o que for devido na saída subsequente. Entretanto, ocorrendo a hipótese de não incidência na saída subsequente com manutenção do direito ao crédito, caso das operações e prestações que destinem ao exterior mercadorias, inclusive produtos primários e produtos industrializados, fica inviabilizada a compensação pela sistemática usual, restando à empresa adotar as formas alternativas de recuperação do crédito disciplinadas pelo artigo 69 do Regulamento do ICMS⁶.

Mister se faz ressaltar que a recuperação de créditos do ICMS, escriturados em conta patrimonial representativa de direitos a recuperar, mediante qualquer das modalidades previstas na legislação de regência, constitui fato administrativo permutativo, uma vez que apenas modifica a composição dos bens e direitos integrados ao patrimônio, não altera a situação líquida da empresa. Da mesma forma, não altera o patrimônio líquido, o recebimento, em forma de créditos do ICMS, de direitos decorrentes de transações realizadas pela empresa, devidamente contabilizadas e computadas no resultado do exercício, por tratar-se de fato administrativo permutativo.”

À vista destes precedentes não há dúvida de que a realização dos créditos do ICMS por qualquer uma das formas permitidas na legislação do imposto, inclusive as transferências de créditos de ICMS para terceiros, não perfaz o conceito de “*receitas auferidas*”, materialidade eleita pelo art. 1º da Lei nº 10.637/2002 e art. 1º da Lei nº 10.833/2003.

Todavia, não vejo que basta laborar nesta seara técnico-contábil para esgotar a análise e definir, de modo insofismável, se o valor das transferências de ICMS consubstanciam o conceito de *receitas auferidas*.

Não obstante o que já foi dito, para não deixar em superfície ainda rasa a exploração desta matéria, esforço-me para capturar as proposições judiciosas, fruto de percuciente busca do conteúdo e alcance do conceito de *receita* e, bem no âmago, de *receitas auferidas*, feitas por Minatel⁷.

Concebe ele ser *receita* a

“... qualificada pelo ingresso de recursos financeiros no patrimônio de pessoa jurídica, em caráter definitivo, proveniente dos negócios jurídicos que envolvam o exercício de atividade empresarial, que corresponda à contraprestação pela venda de mercadorias, pela prestação de serviços, assim como pela remuneração de investimentos ou pela cessão onerosa e temporária de bens e direitos a terceiros, aferido instantaneamente pela contrapartida que remunera cada um desses eventos.”

⁶ Regulamento do ICMS do Estado do Ceará.

⁷ MINATEL, José Antonio. Conteúdo do Conceito de Receita e Regime Jurídico para Sua Tributação, São Paulo:

Note-se que o conceito aí expandido é, segundo a expressão cunhada por Marco Aurélio Greco, jurídico-substancial, e se descola em várias de suas partes da tecitura técnico-contábil, atrás vista. Vejo tal concepção como sistêmica, estruturante, de tal forma que a combinação dinâmica de suas partes tem a aptidão de determinar a natureza jurídica dos mais variados fatos econômicos pertinentes à vida da empresa e suscetíveis de escrituração contábil, de sorte a identificar seu ajuste à regra-matriz de incidência da contribuição para o PIS/Cofins.

Decompondo o conceito em frases negativas, conforme suas partes, ou seja, não ocorrendo qualquer um dos eventos dele componentes, não se configurará auferimento de receita.

Aplicando-o ao caso presente tem-se que não há ingresso, o que é bastante para a descaracterização do fato como imponible, uma vez que a entrada do recurso financeiro é a substância da capacidade contributiva, pressuposto necessário inerente à ação nuclear “*auferir*” receita. O negócio empreendido é jurídico, mas não decorrente de esforço empresarial no cumprimento os seus fins, não há contraprestação financeira pela venda de mercadorias ou pela prestação de serviços, não há remuneração de investimentos, ou de cessão onerosa e temporária de bens e direitos a terceiros. O adjetivo “temporária” delimita o perfil da atividade empresarial que é remunerada pela cessão para uso de bens e direitos. O que não é o caso da cessão dos direitos de crédito de ICMS em apreço.

Esmiuçando-se ainda mais a questão, agora sob a perspectiva lógica, parte-se do fato que estamos a cuidar da sistemática não-cumulativa de tributação estabelecida para as Contribuições PIS/Cofins.

Sob este prisma, os créditos de PIS/Cofins mantidos e não aproveitados, objeto de ressarcimento em face da imunidade dos produtos destinados ao mercado externo, são calculados da mesma forma como na hipótese de serem deduzidos dos débitos apurados quando os produtos são destinados ao mercado interno, a teor do § 1º, do art. 5º, da Lei nº 10.637/2002 e § 1º, do art. 6º, da Lei nº 10.637/2002. Para a materialização da sistemática da não-cumulatividade do PIS e da Cofins, tais créditos não são físicos, como ocorre na regime do ICMS, quando se abate do valor devido o valor pago nas operações anteriores.

Na operacionalização da não-cumulatividade das Contribuições PIS/Cofins, tem-se que, para cálculo dos créditos, devem incidir sobre os valores de algumas bases eleitas pela lei nº 10.637/2002 e Lei nº 10.833/2003 as mesmas alíquotas de 1,65% e 7,6% a serem aplicadas para apuração do débito do período. A lógica da concessão do crédito está em que o os tributos que incidiram na aquisição dos insumos não deve incidir outra vez quando do cálculo das contribuições na venda dos produtos. Assim é que do encontro entre débito e créditos, remanescendo débito de contribuição este se perfaz apenas sobre o valor agregado.

O raciocínio acima inclui o ICMS que integra a base de cálculo das indigitadas contribuições. Dada a sistemática acima descrita, que consagra o resultado da incidência não cumulativa sobre uma base agregada, é notório que a parcela do ICMS pertinente aos insumos que receberam a incidência das contribuições, quando da sua aquisição, não sofre uma segunda incidência quando da apuração do débito relativo ao produto final, quando destinado este para o mercado interno.

Por não haver débito das contribuições em razão das vendas sujeitas à imunidade, pelo destino do produto ao estrangeiro, o crédito é mantido por força dos já citados dispositivos do art. 5º, § 1º, da Lei nº 10.637/2002 e art. 6º, § 3º, da Lei nº 10.833/2003. Ora, se

não há segunda incidência sobre a dita parcela de ICMS quando o produto é destinado ao mercado interno, é assimétrico considerar que o teria quando destinado o produto ao exterior.

Além do arrazoado técnico-jurídico tocante à não abrangência da cessão de créditos de ICMS pelo conceito de “*receitas auferidas*” e da singela construção lógico-jurídica quanto à (as)simetria de tratamento tributário, pode-se ainda erigir questão relativa à formalidade processual, que prejudicaria a análise do mérito, dando-se, de igual modo, provimento ao recurso do contribuinte, conforme já decidira nesta matéria a Terceira Câmara.

Antes, registre-se que a opção de enfrentar este mérito é feita, firmando-se o entendimento acima, tendo em vista lembrar que a Administração Fazendária não pode causar detrimento ao princípio da informalidade, deixando de obedecer formalidade exigível, para homenagear os princípios da eficiência e da economia processual, ao risco de ao fim não lograr confirmar o feito fiscal.

À questão da formalidade processual.

Tratando estes autos de pedido de ressarcimento de saldo credor de Contribuições PIS/Cofins submetidas à forma de cobrança não-cumulativa, conforme Lei nº 10.637, de 2002 e Lei nº 10.833/2003, de plano, causa espécie que neles se debatam aspectos estritamente relacionados à base de cálculo dessa contribuição, portanto, próprios do lançamento tributário, com vista ao deslinde do litígio que decorre de glosas efetuadas no saldo credor objeto do pedido de ressarcimento protocolizado pela recorrente.

Assim, na hipótese em apreço, ressalvada a alteração de valores com base na Dacon anexada, a fiscalização não proferiu nenhuma manifestação sobre a (i)legitimidade do crédito pleiteado. Ao contrário, ao proceder à dedução dos valores necessários a satisfazer o suposto crédito tributário, ela atesta, em face do que dispõe o art. 170 do CTN, a certeza e a liquidez desse crédito, apto a ser ressarcido, pois, aos olhos da fiscalização, tal crédito presta-se a satisfazer a obrigação tributária que a contribuinte teria omitido.

Então, ao proceder à glosa do crédito objeto do pedido de ressarcimento, com o escopo de satisfazer a acusada obrigação tributária nascida com a venda ou permuta de créditos do ICMS, o que se tem é uma compensação efetuada de ofício daquele crédito com “crédito tributário” não constituído, nem confessado em nenhum dos documentos instituídos como obrigação acessória pela administração tributária e capazes de constituir confissão de dívida.

Ora, a compensação de ofício, ademais de estar subordinada a rito próprio, que visa a assegurar, inclusive, o contraditório e a ampla defesa para se ter - a respeito do débito do contribuinte que a administração pretenda satisfazer por meio da compensação -, a certeza e a liquidez necessárias.

Por essas razões, entendo que é indevido o procedimento da glosa efetuada nestes autos, sob pena de, em completa inversão do processo de determinação e exigência de crédito tributário, estar-se conferindo certeza e liquidez a crédito que sequer foi constituído, revelando, inclusive, clara ofensa ao art. 142 do CTN e ao art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

Neste sentido já decidi a Terceira Câmara, em vários julgamentos, em decisão unânime, dentre outros, no Acórdão nº 203-11760, Recurso Voluntário nº 134.005.

Em outras palavras, a redução do valor a ser ressarcido ao contribuinte se deveu, não porque tivessem sido constatadas irregularidades materiais ou legais **nos fundamentos do crédito**, mas, sim, nos dos **débitos** da contribuição do PIS-Pasep/Cofins Não Cumulativo/a, na medida em que as transferências de ICMS, que se constituem em receitas tributáveis na visão da Fiscalização, não foram adicionadas às bases de cálculo de cada um dos períodos.

Diante de um valor de débito das Contribuições PIS/Cofins apuradas a menor, o Fisco, em vez de efetuar um lançamento de ofício na forma dos artigos 13, § 1º, 114, 115, 116, incisos I e II, 142, 144 e 149, todos do Código Tributário Nacional, combinados com os dispositivos pertinentes do Decreto nº 4.524, de 17 de dezembro de 2002, apenas retificou o correspondente valor então solicitado no Pedido de Ressarcimento com a subtração das indigitadas “receitas”.

Assim, até que haja alteração específica nas regras para se apurar o valor dos ressarcimentos Contribuições PIS/Cofins Não-Cumulativas, a constatação, pelo Fisco, de irregularidade na formação da base de cálculo da contribuição, implicará na lavratura de auto de infração para a exigência do valor calculado a menor; jamais um mero acerto escritural de saldos, conforme foi feito neste processo.

Em face de todo o exposto, **dou provimento parcial** ao recurso para desconstituir as glosas correspondentes às transferências de ICMS para terceiros.

(assinado digitalmente)

Hélcio Lafeté Reis – Relator *ad hoc*