



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

Processo nº 13016.000424/2004-89
Recurso nº 000.001 Voluntário
Acórdão nº 3301-01.349 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 14 de fevereiro de 2012
Matéria PEDIDO DE RESSARCIMENTO. COFINS
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: 01/09/2004 a 30/09/2004

COFINS NÃO CUMULATIVA. RESSARCIMENTO. GLOSA PELA NÃO INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO DO ICMS CEDIDO.

O art. 1º, § 3º, inciso VI, da Lei nº 10.833/03, incluído pela Lei nº 11.945/09, art. 17 colocou um fim na controvérsia acerca da possibilidade de exclusão da base de cálculo da Cofins, do valor correspondente à cessão de créditos de ICMS. Contudo, a produção de efeitos fora fixada como sendo a partir de 01/01/2009. Assim, eventos ocorridos anteriormente deverão compor a base de cálculo da contribuição.

COFINS NÃO CUMULATIVA. RESSARCIMENTO DE CRÉDITOS. GLOSA

É devida a glosa de créditos decorrentes de contribuição não cumulativa, quando não forem observadas as normas que regem a matéria.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de Apuração: 01/09/2004 a 30/09/2004

RESSARCIMENTO. COMPROVAÇÃO.

A falta de apresentação dos documentos solicitados ao contribuinte, indispensáveis para a comprovação do crédito alegado, implica o indeferimento do pleito.

RESSARCIMENTO. ÔNUS DA PROVA.

O ônus da prova recai sobre a pessoa que alega o fato modificativo, extintivo ou impeditivo do direito. Não tendo o contribuinte apresentado qualquer elemento probatório do seu direito, deve prevalecer a decisão administrativa que não homologou o pedido de ressarcimento.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em negar provimento ao recurso voluntário, nos termos do voto do redator designado. Vencidos a relatora e os Conselheiros Maria Teresa Martinez Lopes e Antonio Lisboa Cardoso, que deram parcial provimento ao recurso,

[assinado digitalmente]

Rodrigo da Costa Pôssas - Presidente.

[assinado digitalmente]

Andréa Medrado Darzé - Relatora.

[assinado digitalmente]

Maurício Taveira e Silva – Redator designado.

Participaram ainda da sessão de julgamento os conselheiros Rodrigo da Costa Pôssas (presidente), Maurício Taveira e Silva, José Adão Vitorino de Moraes, Maria Teresa Martinez Lopez e Antônio Lisboa Cardoso.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face de decisão da DRJ de Porto Alegre que indeferiu parcialmente o direito creditório declarado pelo contribuinte.

A ora Recorrente apresentou Pedido de Ressarcimento de Créditos da COFINS, cumulado com pedido de compensação, apurados sob o regime não-cumulativo, referente ao mês de setembro de 2004.

Em 16.09.09, o contribuinte foi intimado do Despacho Decisório que homologou parcialmente a compensação declarada, para reconhecer o direito creditório no valor de R\$ R\$ 205.454,96 e homologar as compensações declaradas, até o limite do crédito reconhecido, em função da redução da base de cálculo por glosa e apuração de débitos por inclusão de receitas. Sinteticamente, foram os seguintes os fundamentos que embasaram a decisão:

a) No período contemplado pelo presente processo, o contribuinte efetuou operações de transferências de créditos de ICMS a terceiros, mas não reconheceu as receitas decorrentes dessas alienações de direitos a terceiros;

b) Foram glosados valores creditados correspondentes a aquisições amparadas por notas fiscais emitidas por empresa considerada inapta conforme Ato Declaratório motivado pela comprovação de sua inexistência de fato.

c) Foram feitos ajustes na composição dos valores de créditos a recuperar referentes a não inclusão de receitas financeiras tributáveis em sua base de cálculo;

d) Foram glosados valores relativos ao creditamento sobre compras de ativo imobilizado importado

Regularmente cientificada, a contribuinte apresentou sua Manifestação de Inconformidade requerendo a reforma de decisão, com base nos seguintes argumentos:

(i) preliminarmente, alega que efetuou o recolhimento do tributo devido recolhido os valores referentes à inclusão das receitas financeiras decorrentes de juros sobre capital próprio, conforme DARF que anexou à presente manifestação. Contudo, afirma que não teria realizado operações de hedge, desta forma, as demais exclusões da base de cálculo referentes à receitas financeiras devem ser consideradas como válidas;

(ii) no que se refere à glosa de aos valores correspondentes às aquisições amparadas por notas fiscais emitidas por empresa considerada inapta nos termos do Ato Declaratório, é pacífica a jurisprudência do STJ no sentido de que não se pode afastar a possibilidade de creditamento de adquirente de boa-fé, quando as operações de fato foram realizadas.

(iii) não há como concordar com os ajustes efetuados na composição dos valores de créditos a recuperar referentes a despesas financeiras com juros sobre empréstimo, uma vez que tais valores são despesas financeiras referentes a adiantamentos efetuados junto à instituições financeiras, vinculados com operações de vendas/exportações futuras, o que, nos termos da legislação então vigente, admite o desconto de créditos;

(iv) já em relação a glosa correspondente à tributação das receitas decorrentes das transferências de créditos do ICMS a terceiros, deve-se registrar que tais operações não se enquadram como fato gerador da contribuição, na medida em que foram cedidos "sem lucro algum e/ou entrada de dinheiro" e se tratam de receitas decorrentes de exportação, imunes à incidência das contribuições. Além disso, não podem ser consideradas como receita, pois não acarretaram aumento de seu patrimônio. Trata-se de mera troca dos créditos por mercadorias, sem qualquer ágio.

(v) em relação ao ativo imobilizado, destacou que o § 7º do Art. 15 da Lei nº 10.865/2004 concede ao contribuinte o direito a descontar o crédito de que trata o § 40 do mesmo artigo, relativo à importação de máquinas e equipamentos destinados ao ativo imobilizado, no prazo de 4 (quatro) anos, mediante a aplicação, a cada mês, das alíquotas referidas no § 3º deste artigo sobre o valor correspondente a 1/48 (um quarenta e oito avos) do valor de aquisição do bem, de acordo com regulamentação da Secretaria da Receita Federal.

A DRJ de Porto Alegre julgou parcialmente procedente a Manifestação de Inconformidade do contribuinte, apenas para determinar que DRF jurisdicionante realizasse os ajustes necessários relativamente ao alegado pagamento da matéria não impugnada e afastasse a glosa relativa à compra de Ativo imobilizado importado.

Irresignado, o contribuinte recorreu a este Conselho, repetindo as razões apresentadas em sua Manifestação de Inconformidade relativamente a matéria que foi mantida pela decisão recorrida.

É o relatório.

Voto

Conselheira Andréa Medrado Darzé.

O recurso é tempestivo, atende as demais condições de admissibilidade e dele tomo conhecimento.

Conforme é possível perceber do relato acima, o deferimento parcial do crédito pleiteado pelo ora Recorrente se deu por três razões fundamentais: (i) glosa de valores creditados relativos a aquisições de mercadorias espelhadas em notas fiscais emitidas por empresa considerada inidônea; (ii) glosa de valores correspondentes às transferências de ICMS para terceiros fornecedores, em permuta com insumos fornecidos, não incluídas na base de cálculo pelo contribuinte; (iii) glosa dos valores correspondentes a receitas financeiras tributáveis, não incluídas na base de cálculo pelo contribuinte. Relativamente a esta última parcela, tendo em vista que a ora Recorrente afirma ter efetuado o recolhimento do tributo devido, determinou a decisão recorrida que DRF jurisdicionante realizasse os ajustes necessários no que se refere ao alegado pagamento. Passemos à análise de cada um desses fundamentos.

Glosa relativa a notas fiscais emitidas por empresa considerada inidônea

No que se refere à glosa de créditos relativos a aquisições de mercadorias espelhadas em notas fiscais emitidas por empresa considerada inidônea, importa registrar que, em relação ao ICMS, a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça de fato se posiciona no sentido de não permitir a penalização do adquirente de boa-fé, o que, a princípio, poderia se aplicar ao presente caso. Ocorre que, essa mesma jurisprudência exige prova de que a operação mercantil efetivamente ocorreu e que o preço pago é compatível com o que usualmente se pratica no mercado. No caso concreto, a Recorrente não apresentou qualquer elemento que pudesse demonstrar a observância desses requisitos. Pelo contrário, resumiu a alegá-los.

Com efeito, ao disciplinar o processo administrativo fiscal federal, o legislador prescreve expressamente no artigo 9º, do Decreto nº 70.235/72, a necessidade de que o lançamento seja instruído com prova concludente de que o evento tributário ocorreu em estrita conformidade com a descrição da hipótese normativa. Logo adiante, determina, ainda que de forma implícita, que, caso o sujeito passivo apresente defesa contra o ato lavrado pelo Fisco, devidamente acompanhada de provas de suas alegações, o ônus passa a ser novamente da Fazenda, a quem incumbirá comprovar o descabimento da impugnação.

Ao assim prescrever, deixou claro o legislador que a linguagem jurídica dos atos de gestão tributária, quando o sujeito competente para expedi-la seja o Estado-Administração, deve estar devidamente respaldada em provas. Ausentes estas, ilegítima aquela.

Por outro lado, quando o fato seja alegado pelo próprio particular, a ele compete demonstrar a veracidade de suas afirmações, igualmente por meio de provas. Afinal, também aqui se aplica a máxima processual de que a prova compete a quem alega, prevista expressamente no art. 333, do Código de Processo Civil, de aplicação subsidiária ao processo administrativo.

No caso concreto, a Recorrente alega a existência de direito creditório, competindo, por esta razão, exclusivamente a ela a prova do alegado. Assim, deveria ter apresentados todos os documentos necessários à demonstração de que as referidas operações de fato ocorreram, bem como que por elas foi pago um preço compatível com o usualmente praticado.

Assim, não tendo a Recorrente apresentado documentação comprobatória do direito que alega, mesmo lhe tendo sido dada oportunidade para tanto, correta a decisão recorrida de indeferir o seu pleito.

A jurisprudência deste Conselho Administrativo é pacífica neste sentido, conforme demonstram as ementas abaixo transcritas:

**VALORES A REPETIR. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO.
INDEFERIMENTO.**

Pedido de Restituição deve ser acompanhado da demonstração dos valores pagos a maior ou indevidamente e da comprovação respectiva, de modo a permitir a regular apuração do quantum a repetir sem a qual os créditos não podem ser reconhecidos, ainda que o direito se apresente plausível. (Acórdão nº 203-11.106, de 30/06/2006 da Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes)

PIS. FATURAMENTO. PAGAMENTO A MAIOR. RESTITUIÇÃO/ COMPENSAÇÃO. ELEMENTO DE PROVA. O pedido de restituição ou compensação deverá vir acompanhado da prova ou elementos suficientes para possibilitar a apuração do valor recolhido a maior, sob pena da inviabilização da determinação da liquidez e da certeza do valor a repetir. (Acórdão nº 203-10.937, de 23/05/2006, da Terceira Câmara do extinto Segundo Conselho de Contribuintes)

Inclusão na base de cálculo dos valores relativos às transferências de créditos de ICMS e das receitas financeiras

Quanto a este ponto, a controvérsia reside, primeiramente, em se definir se os valores percebidos pela Recorrente em face da cessão de créditos de ICMS têm natureza jurídica de receita auferida, para assim, poder concluir pela possibilidade ou não de incluí-los no campo de incidência da COFINS.

Isso porque, nos termos do art. 1º da Lei nº 10.833/2003, a COFINS, com incidência não-cumulativa, tem como hipótese de incidência o faturamento mensal, assim entendido o total das *receitas auferidas* pela pessoa de jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil. Dispondo desta forma, a conclusão é única: apenas é legítima a incidência deste tributo sobre a receita auferida pela pessoa jurídica.

Ocorre que não há, na legislação fiscal, uma definição expressa do termo “receita”. Poder-se-ia argumentar que o conceito de receita seria bem mais amplo e não necessariamente vinculado a qualquer substrato econômico, porque o artigo 177 da Lei nº 6.404/76 teria trazido, para o campo jurídico, a definição contábil de receita, ao prescrever que a escrituração deve observar os princípios contábeis geralmente aceitos.

Assim, o conceito de receita poderia ser definido de acordo com o entendimento consagrado pelo Instituto Brasileiro de Contadores - IBRACON, segundo o qual “*receita corresponde a acréscimos nos ativos e decréscimos nos passivos, reconhecidos e medidos em conformidade com princípios de contabilidade geralmente aceitos, resultante dos diversos tipos de atividades e que possam alterar o patrimônio líquido*”.

No entanto, não se pode perder de vista que os princípios contábeis geralmente aceitos, para produzir efeitos no campo tributário devem, necessariamente, conjugar-se com o próprio regramento constitucional e legal sobre a incidência tributária. Afinal, o que interessa para fins de incidência é sua definição jurídica.

No caso concreto, mesmo que sob o ponto de vista contábil o lançamento que reflita a contraprestação decorrente da transferência de créditos de ICMS para terceiros envolva

um crédito em conta de resultado, ou até mesmo um registro específico na conta de receitas, certo é que apenas contabilmente se pode dizer que tal lançamento configura uma receita.

Com efeito, tais lançamentos são denominados “receitas” apenas sob o ponto de vista contábil, não representando receitas tributáveis, uma vez que não correspondem a qualquer ingresso monetário novo. Não é riqueza nova e, portanto, jamais poderia compor a base de cálculo da COFINS.

Ao tratar do tema Marco Aurélio Grego nos ensina que “não é a maneira pela qual vier a ser contabilizada determinada figura que irá determinar sua natureza jurídica para fins de incidência. A contabilidade retrata a realidade, mas não cria realidades jurídicas novas, desatreladas da substância subjacente”.¹

Ainda quanto a este ponto, esclarece a Conselheira Maria Teresa Martínez Lopez, sob a relatoria do Acórdão nº 02/03-783 *que o crédito acumulado de ICMS não é receita, e nem pode ser equiparado a tal eis que tem natureza meramente contábil*. Nas suas palavras:

Por definição legal, o ICMS integra o preço de venda a ser cobrado do comprador. Ao final, está concluído que mesmo que não haja recolhimento do ICMS, em razão da apuração de saldo credor, "em nada isso altera o resultado, já que, conforme foi visto, o ICMS não é receita nem despesa"

Quando a contribuinte não encontra meios para realizar seu saldo de créditos, desde que atendidas às condições constantes do RICMS do respectivo Estado-Membro, o legislador previu, dentre outras, a possibilidade de transferência de créditos acumulados de ICMS para outra pessoa jurídica, que pode ser estabelecimento fornecedor, nas operações de compras de matéria-prima, material secundário ou de embalagem máquinas, aparelhos e equipamentos industriais, isso quando o saldo de crédito supera os seus débitos.

A operação é escritural, sendo a transferência regida pela legislação de cada Estado-Membro. A cessão de créditos não pode ser comparada a uma venda de mercadorias, isto porque trata-se de operação fiscal no qual a contribuinte possuidora dos créditos cede o direito de utilização a uma outra empresa, operação essa sem cunho comercial. Portanto, a contribuinte simplesmente deixou de utilizar as reservas de seu caixa para efetuar o pagamento, sem que isso passe a ser fato gerador das contribuições sociais.

Com efeito, é muito comum que, diante da existência de saldo credor acumulado de ICMS, os contribuintes realizem operações de cessão de créditos, em especial, com seus fornecedores, como ocorreu no caso submetido à análise. Essas operações, como bem colocado no acórdão acima transcrito, não transitam em contas de resultado, não representando ingresso de receita para a contribuinte. Pelo contrário, o que se verifica é o pagamento de insumos via cessão de crédito. Não há circulação de dinheiro, mas, tão-somente, a transferência de um direito que, no caso de crédito de ICMS, é implementada por meio da emissão de Nota Fiscal.

Assim, não há dúvida que a “receita” registrada em virtude de operações como a presente é meramente escritural, uma vez que visa tão somente a refletir uma troca de patrimônio efetivada pela empresa, não representando qualquer receita nova suscetível de sofrer tributação. Dito de outra forma: não há afetação do patrimônio líquido, mas mera recomposição de valores entre contas do ativo e do passivo, em face da realização de uma permuta.

Corroboram esta conclusão as lições de Ricardo Mariz de Oliveira², para quem “toda e qualquer receita é um plus no patrimônio da pessoa jurídica, algo a mais que se acrescenta a ele. Contudo, só é receita esse plus que se integrar em definitivo ao patrimônio da pessoa, não sujeita a condições ou eventos futuros e incertos.” No mesmo sentido, nos ensina José Antonio Minatel³:

“receita 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.”” (destacou-se).

E o caso concreto apresenta uma nuance que deixa ainda mais insustentável o procedimento adotado pela Fiscalização: não há sequer ingresso valores no patrimônio da Recorrente, vez que a permuta recaiu sobre a entrega de insumos pelos seus fornecedores. Isso, por si só, seria suficiente para afastar a existência de receita auferida. Afinal, a entrada do recurso financeiro é essencial para a configuração da hipótese de incidência deste tributo: auferir receita.

Não bastassem essas razões, como bem colocado pelo i. Relator do Acórdão 3401-00.904, deve-se levar em conta, ainda, que a natureza jurídica do crédito de ICMS escriturados em face da aquisição de mercadorias, mantidos e não utilizados na conta gráfica e realizados por uma das modalidades previstas pela legislação, inclusive transferência a terceiros, *permanece sendo de saldo credor escritural de ICMS*, o que igualmente impede a incidência da Contribuição:

Na situação dos autos é indiscutível que o crédito em tela deve ser classificado como saldo credor escritural do ICMS, que define bem sua natureza jurídica e delimita o regime jurídico correspondente, a regular a forma e amplitude de utilização desse saldo, com obediência à Lei Complementar nº 87/961 e às diversas leis estaduais dispendo sobre o imposto. (...)

Como é cediço, os créditos de ICMS devem ser empregados, inicialmente, para reduzir os débitos, no âmbito da não-cumulatividade própria. Depois, remanescendo saldo credor este pode ser empregado nos termos em que a lei estadual dispuser, comportando inclusive o ressarcimento, em algumas hipóteses.

² Cf. FRANÇA, R. Limongi (coord.). *Enciclopédia Saraiva de Direito*, vol. 63, São Paulo, Saraiva, 1977, p. 319.

³ Conteúdo do conceito de receita e regime jurídico para sua tributação. São Paulo: MP Editora, 2005, pp. 101 e 102.
Documento assinado digitalmente em 02/03/2012 por MAURICIO TAVEIRA E SILVA, Assinado digitalmente em 20/03/2012 por ANDREA MEDRADO DARZE, Assinado digitalmente em 02/03/2012 por MAURICIO TAVEIRA E SILVA, Assinado digitalmente em 15/03/2012 por RODRIGO DA COSTA POSSAS
Impresso em 13/07/2012 por ELAINE ALICE ANDRADE LIMA

*Seja deduzido dos débitos, ressarcido ou transferido a terceiros, continua com a mesma natureza jurídica. **Daí não parecer razoável que, a depender da forma de utilização desse crédito, seja ou não tributado pelo PIS e pela Cofins.***

Sublinho considerar irrelevante a contabilização desse crédito, pois a circunstância de constar do ativo, antes de ressarcido ou transferido a terceiros, não tem qualquer importância para caracterizá-lo como integrante da receita bruta tributável pelos PIS e Cofins. Também não vejo relevância na posição assumida pelo adquirente: tanto faz que o cessionário seja um fornecedor do cedente ou uma terceira pessoa sem vínculo anterior.

O relevante é que, desde a origem e independentemente da forma de utilização, trata-se de créditos do ICMS.

Assim, seja por uma razão ou pela outra, certo é que a realização dos créditos do ICMS, por qualquer uma das formas permitidas na legislação, inclusive as transferências de para terceiros, não se subsume no conceito de “receitas auferidas”, nos termos exigidos pelo art. 1º, da Lei nº 10.833/2003, para fins de incidência válida da COFINS. Inúmeros são os precedentes deste Tribunal Administrativo neste sentido:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/2001 a 16/02/2005

CESSÃO DE CRÉDITOS DE ICMS. NÃO INCIDÊNCIA. A cessão de créditos de ICMS não se constitui em base de cálculo da contribuição, por se tratar esta operação de mera mutação patrimonial, não representativa de receita.

Recurso Especial do Procurador Negado. (Processo nº 13005.000684/2005-64 Recurso nº 202-137.936 Especial do Procurador, Acórdão nº 02/03-783 – 2ª Turma Sessão de 11 de fevereiro de 2009)

Por fim, importa registrar que mesmo que os valores em questão integrassem a base de cálculo da COFINS, o que se admite apenas para argumentar, não há qualquer argumento jurídico que legitime o procedimento adotado pelo órgão de origem. Isso por uma razão simples, mas decisiva: verificando a Fiscalização que o contribuinte deixou de incluir determinados valores na base de cálculo da presente contribuição, teria ela que realizar o lançamento de ofício da diferença supostamente apurada, não “glosar” as parcelas correspondentes no pedido de ressarcimento.

Daí a razão pela qual concluo que, mesmo na situação hipotética de ser devido o valor, o correto seria a reversão dos valores glosados, de modo a autorizar o ressarcimento integral, sem óbice ao lançamento que deveria ser efetuado. Com efeito, a redução do valor a ser ressarcido ao contribuinte apenas é autorizada diante da constatação de irregularidades materiais ou legais nos fundamentos do crédito, não nos débitos da contribuição, como o fez a fiscalização.

Como bem colocado pelo i. Relator no Acórdão 203-11.760, em julgamento de situação similar, “tal procedimento não se mostra adequado quando se depara com Pedidos de Ressarcimento de Créditos da Contribuição para o PIS/Pasep - Não Cumulativo quando o motivo da divergência levantada pelo fisco se encontra na parcela do débito do PIS/Pasep, como é o presente caso”. E acrescenta:

Lembre-se, neste ponto, que o valor do saldo do ressarcimento pleiteado pela empresa fora diminuído pela autoridade fiscal por entender que o valor do débito da contribuição devida ao PIS/Pasep, havia sido apurado a menor em decorrência da falta de inclusão de algumas rubricas na base de cálculo que a determinou (créditos de ICMS e crédito presumido de IPI. Diante de um valor de débito do PIS/Pasep apurado a menor, o fisco, em vez de efetuar um lançamento de ofício na forma dos artigos 13, I; 114, 115, 116, incisos I e II, 142, 144 e 149, todos do Crédito Tributário Nacional, combinados com os dispositivos pertinentes do Decreto nº 4.524, de 17 de dezembro de 2002, apenas retificou o correspondente valor então declarado no Pedido de Ressarcimento para o valor que entendeu correto.

Assim, até que haja alteração específica nas regras para se apurar o valor dos ressarcimentos do PIS/Pasep Não-Cumulativo, a constatação, pelo Fisco, de regularidade 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.

Assim, o que se verifica é que ao proceder à “glosa” de crédito objeto de pedido de ressarcimento, sob o fundamento de que a transferência de créditos de ICMS está sujeita à incidência tributária, o Fisco realizou verdadeira compensação de ofício com “crédito tributário” não constituído, tampouco confessado, o que torna flagrante sua arbitrariedade.

Assim, também por esta na razão entendo indevido o procedimento da DRF consistente na “glosa” de referidas parcelas. Afinal, admiti-lo como válido configura clara violação do procedimento prescrito em lei para a determinação e exigência do crédito tributário, na medida em que implica conferir certeza e liquidez a crédito que sequer foi constituído pelo contribuinte ou subsidiariamente pelo Fisco em total desrespeito ao art. 142, do CTN, e ao art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

Ainda quanto a este ponto, importa registrar que essas conclusões se estendem à glosa relativa a não inclusão das receitas financeiras (juros sobre o capital próprio e receitas decorrentes de operações de hedge) na base de cálculo da COFINS, pelas mesmas razões jurídicas. Por conta disso, ainda que a DRF jurisdicionante verifique que o alegado pagamento da COFINS relativo a estas parcelas não foi realizado ou que foi feito a menor, não se justifica a presente “glosa”. Ou seja, não se mostra satisfatória a decisão da DRJ no sentido de determinar que a DRF proceda aos ajustes necessários relativamente ao pagamento efetivamente identificado. O correto seria fosse determinada, desde a origem, a desconstituição da glosa e o lançamento da diferença do tributo que eventualmente persista.

Em face de todo o exposto, DOU PROVIMENTO PARCIAL ao presente recurso voluntário, para desconstituir as “glosas” correspondentes aos valores (i) das transferências de ICMS para terceiros e (ii) da não inclusão das receitas financeiras na base de cálculo da COFINS.

[assinado digitalmente]
Andréa Medrado Darzé

Voto Vencedor

Conselheiro Mauricio Taveira e Silva – redator designado

Reporto-me ao relatório e voto de lavra da ilustre Conselheira Andréa Medrado Darzé, de quem ousou divergir da tese que sustenta em relação às transferências de créditos de ICMS no sentido de que tais valores não devam integrar a base de cálculo da contribuição, bem assim, quanto à mencionada necessidade de se realizar o lançamento de ofício da diferença apurada, ao invés de glosar as parcelas correspondentes no pedido de ressarcimento.

Em relação às transferências de créditos de ICMS, há de se reconhecer tratar-se de assunto controvertido tendo posicionamento consonante ao da relatora o asseverado pelos ilustres autores Hiromi Higuchi, Fábio Hiroshi Higuchi e Celso Hiroyuki Higuchi⁴, que em suas considerações registram não haver nenhuma receita a ser contabilizada na conta de resultado. Em sentido contrário se manifestou a autoridade administrativa por meio da Solução de Consulta Interna Cosit nº 48, de 30/12/2004, a qual registra dentre outras considerações que: “Seja qual for o motivo que ensejou a cessão do crédito, v.g., decisão gerencial ou excessos resultantes de saídas por vendas para o exterior, a receita auferida na cessão daquele direito encontra-se no campo de incidência das contribuições.”

Por fim, a referida Solução de Consulta, quanto ao PIS, restou assim ementada:

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Cessão de Créditos do ICMS (Tributação pelo IRPJ, CSLL, PIS/Pasep e Cofins)

CESSÃO DE CRÉDITOS DO ICMS. TRIBUTAÇÃO - Os valores auferidos com a cessão de créditos do ICMS estão sujeitos à incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, do IRPJ e da CSLL.

DISPOSITIVOS LEGAIS: Arts. 31 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995; 25 e 28 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996; 2º e 3º da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998; 1º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002; 1º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003; 36, 41 e 49 da Instrução Normativa nº 93, de 24 de dezembro de 1997 e art. 4º da Instrução Normativa nº 355, de 29 de agosto de 2003.

Porém, em que pese se tratar de assunto polêmico, por meio do art. 1º, § 3º, inciso VI, da Lei nº 10.833/03, incluído pela Lei nº 11.945/09, art. 17, o legislador se posicionou no seguinte sentido:

Art. 1º A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, com a incidência não-cumulativa, tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

⁴ in “Imposto de Renda das Empresas - Interpretação Prática”, 34ª ed. São Paulo, IR Publicações Ltda., 2009, pág. 892.

[...]

§ 3º Não integram a base de cálculo a que se refere este artigo as receitas:

[...]

VI - decorrentes de transferência onerosa a outros contribuintes do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS de créditos de ICMS originados de operações de exportação, conforme o disposto no inciso II do § 1º do art. 25 da Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996. (Incluído pela Lei nº 11.945, de 2009). (Produção de efeitos).

Contudo, a mesma Lei nº 11.945/09, por meio do seu art. 33 fixou a produção de efeitos do precitado inciso nos seguintes termos:

Art. 33. Esta Lei entra em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos:

I - a partir de 1º de janeiro de 2009, em relação ao disposto:

[...]

d) no art. 17, relativamente ao inciso VI do § 3º do art. 1º e ao art. 58-J da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003;

Portanto, tendo em vista a manifestação formal do legislador acerca do *dies a quo* como sendo 01/01/2009 e, no presente caso, se referir a fato anterior, não há como concordar com o pleito da contribuinte, quanto à glosa decorrente das transferências de créditos de ICMS.

Quanto à glosa de créditos pleiteados, entendendo-se que a exigência deveria ter sido formalizada por meio de lançamento, embora reconhecendo a sólida fundamentação dos argumentos apresentados pela ilustre Conselheira relatora, apresento, a seguir, minhas razões em divergir.

São duas as questões a serem analisadas em relação às glosas efetuadas em pedidos de ressarcimento. A primeira relaciona-se com eventual prejuízo ao contribuinte por possível cerceamento de defesa. A segunda, conforme precitado, refere-se a necessidade ou não de se efetuar o lançamento de ofício.

Quanto ao primeiro tema, não se verifica qualquer cerceamento do direito de defesa, vez que sobre a glosa efetuada em sede de Despacho Decisório, a contribuinte apresenta sua irrisignação por meio de manifestação de inconformidade e eventual recurso, consoante o rito previsto no processo administrativo fiscal, Decreto nº 70.235/72, conforme dispõem os §§ 9º, 10 e 11, do art. 74 da Lei nº 9.430/72.

No mesmo passo verifica-se a impropriedade de se formalizar a exigência por meio de lançamento, ao invés de glosar o crédito pleiteado. Se acaso a contribuinte fosse

submetida a um procedimento de fiscalização e, no caso de contribuição não cumulativa, o auditor verificasse receita não oferecida à tributação, intimaria a contribuinte para refazer sua escrita fiscal, ou abateria do saldo credor o débito desconsiderado, tendo em vista existência de crédito em valor superior ao débito. Contudo, se o débito fosse superior ao crédito, o agente fiscal efetuaria o lançamento da diferença, acrescido de multa de ofício. Portanto, no presente caso, tendo em vista que a interessada possuía créditos em montante superior à contribuição devida, corretamente procedeu o fisco ao glosar os créditos decorrentes da contribuição não cumulativa, vez que não teriam sido observadas as normas que regem a matéria.

De se registrar que alguns conselheiros que tinham o mesmo entendimento da douta Relatora, mudaram seu posicionamento, como é o caso do Conselheiro Odassi Guerzoni Filho, relator do voto condutor do acórdão nº 203-11.760, datado de 25/01/2007, mencionado no voto vencido. Em decisão mais recente, acórdão nº 3401-01.133, de 09/12/2010, assim se posicionou o Dr. Odassi em suas razões de decidir:

Embora não faça parte da lide, já que no Recurso Voluntário a interessada não mais se manifestou a respeito (sobre a necessidade de lançamento de ofício) , sinto-me na obrigação de deixar aqui registrado que não mais defendo o entendimento ao qual se referiu a Recorrente em voto de minha relatoria em situação semelhante a esta, ou seja, que deveria ser realizado um lançamento de ofício para constituir um crédito tributário por conta da não adição à base de cálculo da receita da cessão de créditos de ICMS em vez de simplesmente se reduzir o valor correspondente do crédito pleiteado em ressarcimento. Assim, mostra-se correto o procedimento do Fisco ao reduzir do crédito postulado qualquer valor que entenda como inferior a que seria devido e que fora contraposta aos créditos apurados.

Feita essa observação, ao mérito da questão.

[...]

Portanto, correto o procedimento levado a efeito no sentido de se glosar valores excluídos indevidamente da base de cálculo da contribuição não cumulativa, do pedido de ressarcimento.

Isto posto, **nega-se provimento** ao recurso voluntário.

(Assinado Digitalmente)

Mauricio Taveira e Silva