



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

Processo nº 13830.001620/2004-77
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1301-00.577 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 26 de maio de 2011
Matéria COFINS
Recorrente INDÚSTRIA DE ALIMENTAÇÃO MONJOLINHO LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Exercício: 2002, 2003, 2004, 2006

CERCEAMENTO AO DIREITO DE DEFESA. NULIDADE DO LANÇAMENTO. INOCORRÊNCIA.

Ao se constatar que o termo lavrado pelo Fisco descreve com detalhes os procedimentos e critérios adotados e que os demonstrativos e cópias de livros contábeis e fiscais acostados aos autos permitem a clara identificação das diferenças objeto de lançamento, não se há de reconhecer qualquer cerceamento ao direito da interessada à ampla defesa e ao contraditório. Em consequência, nenhuma nulidade há no lançamento.

CRÉDITOS OUTORGADOS DE ICMS. FORMA ALTERNATIVA DE APROVEITAMENTO DE CRÉDITOS. NÃO INCIDÊNCIA DE TRIBUTAÇÃO.

Os assim chamados “*créditos outorgados*” de ICMS, com base em percentual sobre as saídas de produtos, são forma de aproveitamento de créditos daquele tributo alternativa e excludente à forma usual, com base nos valores efetivamente pagos na aquisição de insumos e mercadorias. Desta forma, não se constituem em receitas passíveis de tributação pela COFINS.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, por maioria, rejeitar a preliminar de nulidade do lançamento e, no mérito, dar provimento ao recurso voluntário, para afastar a tributação incidente sobre os “créditos outorgados” de ICMS. Vencido o Conselheiro Alberto Pinto Souza Junior.

(assinado digitalmente)

Alberto Pinto Souza Junior - Presidente

(assinado digitalmente)

Waldir Veiga Rocha - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Waldir Veiga Rocha, Guilherme Pollastri Gomes da Silva, Paulo Jakson da Silva Lucas, Edwal Casoni de Paula Fernandes Junior, Valmir Sandri e Alberto Pinto Souza Junior.

Relatório

INDÚSTRIA DE ALIMENTAÇÃO MONJOLINHO LTDA., já qualificada nestes autos, inconformada com o Acórdão nº 14-20.187, de 22/08/2008, da 4ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Ribeirão Preto/SP, recorre voluntariamente a este Colegiado, objetivando a reforma do referido julgado.

Por bem descrever o ocorrido, valho-me do relatório elaborado por ocasião do julgamento do processo em primeira instância, a seguir transcrito.

Contra a empresa qualificada em epígrafe foi lavrado auto de infração de fls. 4/14 em virtude da apuração de falta de recolhimento da Cofins do período de janeiro de 2001 a junho de 2004, exigindo-se-lhe o crédito tributário no valor total de R\$37.575,10.

O enquadramento legal encontra-se a fls. 7 e 14.

Cientificada, a interessada apresentou a impugnação de fls. 249/263, na qual suscitou preliminar de cerceamento de defesa, pois “não há a mínima possibilidade de identificar a operação que deu causa ao fato gerador.” Citou acórdãos dos Conselhos de Contribuintes para corroborar seu entendimento.

Discorreu sobre o “alargamento da base de cálculo” promovido pela Lei nº 9.718, de 1998, alegando, em suma, sua inconstitucionalidade, propugnando pelo cancelamento da “exigência de valores que escapam ao conceito de faturamento previsto na redação originária do art. 195, inciso I da Constituição Federal.”

No mérito, reclamou da tributação dos valores relativos à conta RECUPERAÇÃO ICMS CRÉDITO OUTORGADO, pois o reconhecimento de tais receitas havia se dado sem a chancela da Fiscalização Estadual. Considerando que o pedido de reconhecimento do crédito foi indeferido pela Secretaria da Fazenda, deveriam ser excluídos da autuação os valores detalhados à fl. 262.

Por meio da Resolução nº 913, de fl. 288, o processo foi baixado em diligência para esclarecimentos quanto às alegações sobre o crédito outorgado de ICMS.

Baseada nas respostas apresentadas pela impugnante e nas informações prestadas pela Secretaria da Fazenda no Ofício DRT/11 nº 49/2008, de fls. 363/364, a autuante elaborou a Informação Fiscal de fls. 393/396.

Nela são narrados os procedimentos da fiscalização e os “esclarecimentos” da autuada, concluindo pela dificuldade de obtenção de informações junto à contribuinte. Por fim, obteve da autuada, em 26/05/2008, esclarecimentos confirmando as informações prestadas pela Secretaria da Fazenda.

A 4ª Turma da DRJ em Ribeirão Preto/SP analisou a impugnação apresentada pela contribuinte e, por via do Acórdão nº 14-20.187, de 22/08/2008 (fls. 398/401), considerou parcialmente procedente o lançamento com a seguinte ementa:

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

PERÍODO DE APURAÇÃO: 01/01/2001 a 30/06/2004

FALTA DE RECOLHIMENTO.

*A falta ou insuficiência de recolhimento da Cofins, apurada em
procedimento fiscal, enseja o lançamento de ofício com os
acréscimos legais.*

*PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. CERCEAMENTO DO
DIREITO DE DEFESA.*

*Não se configura cerceamento do direito de defesa se o
conhecimento dos atos processuais pelo acusado e o seu direito
de resposta ou de reação se encontraram plenamente
assegurados.*

CONSTITUCIONALIDADE.

*A instância administrativa é incompetente para se manifestar
sobre a constitucionalidade das leis.*

Por oportuno, esclareço que o provimento parcial se deveu ao afastamento da tributação sobre parte dos valores contabilizados em conta de receita a título de *créditos outorgados de ICMS*, posteriormente indeferidos pela Secretaria Estadual de Fazenda e estornados pela contribuinte.

Ciente da decisão de primeira instância em 29/09/2008, conforme Aviso de Recebimento à fl. 421, a contribuinte apresentou recurso voluntário em 17/10/2008 conforme carimbo de recepção à folha 422.

No recurso interposto (fls. 422/428), a interessada alega preliminarmente que teria havido cerceamento ao seu direito de defesa, visto que teria remanescido a tributação sobre valores “*que nem a própria decisão conseguiu determinar a sua individualização e especificação*”.

No mérito, os argumentos da recorrente se dirigem exclusivamente contra o lançamento incidente sobre os créditos outorgados de ICMS. Segue apertada síntese.

- O ICMS é tributo de caráter não cumulativo, incidente sobre as saídas dos produtos derivados de mandioca, fabricados e vendidos pela recorrente. A não cumulatividade implica que *“o valor do imposto pago e destacado nas notas fiscais de entradas relativas às aquisições de insumo dá direito a um crédito que será compensado com o que for devido nas operações de saída de seus produtos”*.
- Entretanto, a Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo concedeu, à opção do contribuinte, uma outra forma de aproveitamento do crédito do ICMS, relativamente à operação com produtos resultantes da industrialização da mandioca. A legislação pertinente seria o Decreto Estadual nº 45.490/2000, em vigor à época dos fatos aqui discutidos. Essa outra forma consistiria na aplicação de um percentual sobre o imposto devido na operação de saída, em substituição ao aproveitamento na forma usual dos créditos na entrada dos insumos. O crédito calculado segundo essa metodologia alternativa recebeu o nome de *crédito outorgado*. A recorrente ressalta que *“não se trata de nenhum incentivo fiscal, mas uma opção de aproveitamento do crédito, cujas alternativas são excludentes entre si”*.
- Acrescenta que *“desvirtuando-se da boa técnica contábil, o crédito do ICMS foi contabilizado em conta de receita (97114 — Recuperação ICMS Crédito Outorgado) quando o correto seria o crédito na conta representativa do estoque. É verdade que tal lançamento não altera o resultado do exercício, mas induziu a fiscalização para o entendimento de que se tratava de uma receita tributável”*. Tal fato, no entanto, não modificaria a natureza jurídica do crédito, nem propiciaria a ocorrência do fato gerador do IRPJ ou da COFINS.
- A recorrente se reporta ao art. 521 do RIR/99 e ao *Perguntas e Respostas* da Secretaria da Receita Federal do Brasil, edição 2006, questão 527, item 2. Sustenta que a relação que ali consta dos rendimentos que devem ser adicionados ao lucro presumido da atividade operacional seria taxativa, não exemplificativa, e entre esses rendimentos não haveria qualquer menção *“a algo parecido como crédito outorgado de ICMS”*.

Não foram aduzidas razões de mérito acerca da tributação, mantida em primeira instância, incidente sobre as *“outras receitas”*, diversas dos créditos outorgados de ICMS.

A recorrente conclui com o pedido de reconhecimento da improcedência do lançamento.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Waldir Veiga Rocha, Relator

O recurso é tempestivo e dele conheço.

A recorrente alega preliminarmente que teria havido cerceamento ao seu direito de defesa, visto que teria remanescido a tributação sobre valores “*que nem a própria decisão conseguiu determinar a sua individualização e especificação*”.

Compulsando os autos, constato que o Termo de Apuração Fiscal (fls. 15/16), que acompanha o auto de infração, descreve em detalhe os procedimentos e critérios adotados pelo Fisco, inclusive as fontes a partir das quais foram obtidos os valores que levaram às diferenças objeto de lançamento. De especial interesse o trecho a seguir transcrito:

8. As diferenças apuradas (COFINS) constam dos demonstrativos de fls. 119 a 121 e 229, sendo que os valores devidos da contribuição foram calculados de acordo com as bases de cálculo (fls. 125 a 127 e 231) extraídas dos livros fiscais do contribuinte:

ANO CALENDÁRIO 2001:

- faturamento: conforme resumos do Livro de Registro de Saídas (fls. 48 a 59);
- devolução: conforme resumos de Livro de Registro de Entradas (fls. 60 a 71)
- demais receitas: conforme Livro Razão (fls. 85 a 91);

ANOS CALENDÁRIO 2002 E 2003:

- faturamento e devolução: foram considerados os valores registrados nos demonstrativos do contribuinte de fls. 40 a 45, já que os mesmos conferem com os livros fiscais, com exceção do total das vendas de dezembro/2002 que, por apresentar divergência, consideramos os valor do Livro de Registro de Saídas (fls. 72);
- demais receitas: conforme Livro Razão (fls. 92 a 110);

ANO CALENDÁRIO 2004:

- faturamento: conforme resumos do Livro de Registro de Saídas (fls. 73 a 78);
- devolução: conforme resumos do Livro de Registro de Entradas (fls. 79 a 84);
- demais receitas: conforme Livro Razão (fls. 111 a 116).

Com o intuito de verificar se a descrição acima seria suficiente para chegar aos montantes do lançamento, reconstituí o valor lançado nos três primeiros meses do ano-calendário 2003, conforme segue:

- a) O faturamento e respectivas devoluções de vendas constam do demonstrativo de fl. 43, fornecido pela própria fiscalizada e validado pelo Fisco com base nos livros fiscais.
- b) As *Outras Receitas*, que devem ser adicionadas ao valor obtido em (a), acima, estão totalizadas por mês no demonstrativo de fl. 127. Esses totais mensais correspondem ao somatório dos valores registrados, em cada mês, no livro Razão, nas contas 97102 – *Descontos Obtidos* (fls. 97/98); 97104 – *Juros Recebidos* (fls. 98/105); 97109 – *Amostra Grátis* (fl. 105); 97113 – *Indenizações* (fl. 110); e 97114 – *Recuperação ICMS Crédito Outorgado* (fl. 106). A base de cálculo da COFINS é demonstrada como sendo: (R\$ 414.445,42 – R\$ 10.196,42 + R\$ 24.300,40 =) R\$ 428.549,40, para janeiro/2003; (R\$ 607.284,54 – R\$ 10.911,58 + R\$ 22.996,96 =) R\$ 619.369,92, para fevereiro/2003; e (R\$ 556.590,80 – R\$ 7.737,78 + R\$ 30.356,26 =) R\$ 579.209,28, para março/2003.
- c) A contribuição devida pode ser calculada mediante a aplicação da alíquota de 3% sobre a base de cálculo de (b), acima, conforme demonstrado à fl. 121.
- d) Subtraindo-se do valor devido a parcela declarada, chega-se à diferença sujeita ao lançamento de ofício, nos montantes de R\$ 729,01, R\$ 689,91 e R\$ 910,69,

respectivamente, em janeiro, fevereiro e março/2003, conforme demonstrativo de fl. 121. Estes valores são os mesmos exigidos de ofício, conforme se observa no auto de infração às fls. 09 e 10.

O mesmo procedimento, repetido para os demais períodos de apuração objeto de lançamento, conduz às diferenças exigidas pelo Fisco. A decisão de primeira instância, ao acatar parcialmente os argumentos de defesa, nada mais fez do que excluir das bases de cálculo mensais os valores sobre os quais entendeu não incidir a tributação. Não vislumbro, portanto, qualquer cerceamento ao direito da interessada à ampla defesa e ao contraditório, e rejeito essa preliminar.

No mérito, os argumentos da recorrente se dirigem exclusivamente contra o lançamento incidente sobre os créditos outorgados de ICMS, escriturados entre julho/2002 e dezembro/2003. De se observar que, em primeira instância, parte dos valores objeto de lançamento já havia sido afastada, em face da constatação de que uma parcela dos valores escriturados a esse título foi indeferida pela Secretaria Estadual de Fazenda.

A interessada ressalta que a natureza desses “*créditos outorgados*” não seria de benefício nem de incentivo fiscal, mas sim uma alternativa ao aproveitamento dos créditos a que faz jus na aquisição (entrada) de insumos e mercadorias. A adoção dessa forma alternativa excluiria o aproveitamento dos créditos pela via usual.

A recorrente admite que se teria equivocado ao registrar os “*créditos outorgados*” em sua contabilidade. O correto seria fazê-lo a crédito dos estoques, e não, como o fez, a crédito de conta de receita, o que teria induzido a fiscalização a acreditar que se tratava de receita tributável. Entretanto, sustenta que o resultado tributável se mantém inalterado.

Compulsando os autos, especialmente a consulta formulada pela interessada à Secretaria Estadual de Fazenda e respectiva resposta (fls. 2013/222), constato que assiste razão à interessada. De fato, o assim chamado “*crédito outorgado*” de ICMS, regulado pelo Decreto Estadual nº 45.490/2000 (que aprovou o Regulamento do ICMS do Estado de São Paulo) é uma forma alternativa de aproveitamento de créditos. Os seguintes excertos da resposta (fl. 221) são elucidativos (grifos não constam do original):

a) o objetivo do legislador ao alterar o dispositivo foi vedar o aproveitamento de quaisquer créditos relacionados com os produtos originários da mandioca (matéria-prima, insumos, serviços tomados, ativo imobilizado e material de uso e consumo), nos termos da LC 87/96.

b) [...]

c) [...] Assim, concluímos que tanto nas operações internas ou interestaduais tributadas com alíquota de 7% (sete por cento) o contribuinte poderá efetuar o crédito relacionado com os produtos originários da mandioca proporcionalmente ao volume dessas operações, ficando vedado nesse caso, a utilização de crédito outorgado. Nas operações tributadas com alíquotas de 12% (doze por cento), 17% (dezessete por cento) ou 18% (dezoito por cento), ao contribuinte que optar pelo crédito outorgado previsto no artigo 6º do Anexo III do RICMS/SP fica vedada a utilização de quaisquer outros créditos relacionados à essas operações.

Concluo, então, que o “*crédito outorgado*” não é um benefício fiscal que possa ser compreendido como subvenção para investimentos (art. 443 do RIR/99) nem como

subvenção corrente para custeio ou operação (art. 392 do RIR/99), de tal forma que não constitui, sob qualquer ângulo, uma superveniência que possa receber o tratamento de receita tributável pela COFINS. Não é a forma de sua contabilização que determina a incidência tributária, antes é a natureza da rubrica que o faz. E sua natureza não é de receita.

Poder-se-ia argumentar que, ainda que as alternativas sejam mutuamente excludentes, seria tributável, em cada período, a parcela do “*crédito outorgado*” que excedesse o montante dos créditos a que o contribuinte faria jus pela via tradicional de aproveitamento, caso não houvesse optado pela via alternativa. Sob tal ótica, esse excesso constituiria, de fato, um benefício concedido pelo Poder Público, verdadeira subvenção, alcançada pela incidência tributária.

No entanto, esse argumento não poderia subsistir. A uma, porque não encontro nos autos prova de que tal excesso tenha de fato ocorrido, muito embora se possa supor que sim, visto que o contribuinte há de ter auferido algum benefício ao exercer a opção. A duas, porque o cálculo do suposto excesso demandaria o refazimento de toda a escrita fiscal do ICMS do contribuinte pela via tradicional de aproveitamento de créditos, para o que não encontro elementos nos autos nem considero cabível nesta fase processual, desde que o lançamento foi feito de forma diversa.

Concluo, assim, que deve ser afastada a tributação incidente sobre os valores escriturados a crédito da conta 97114 – *Recuperação ICMS Crédito Outorgado* – que ainda haviam remanescido após a decisão de primeira instância (vide quadro à fl. 401).

Finalmente, lembro que não foram aduzidas razões de mérito acerca da tributação, mantida em primeira instância, incidente sobre as “*outras receitas*”, diversas dos créditos outorgados de ICMS, pelo que estes valores devem ser mantidos.

Por todo o exposto, voto por rejeitar a preliminar de nulidade do lançamento e, no mérito pelo provimento do recurso voluntário, para afastar a tributação incidente sobre os “*créditos outorgados*” de ICMS.

(assinado digitalmente)

Waldir Veiga Rocha