



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo n° 10120.007474/2007-54
Recurso n° 155.730 Voluntário
Matéria PIS Não-Cumulativo
Acórdão n° 204-03.644
Sessão de 03 de dezembro de 2008
Recorrente AC Materiais para Construção Ltda.
Recorrida DRJ em Brasília/DF

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2003

PIS NÃO-CUMULATIVO. CRÉDITOS E DÉBITOS NÃO-DECLARADOS. LANÇAMENTO DE OFÍCIO CONSIDERANDO SOMENTE OS DÉBITOS.

Os créditos de PIS não-cumulativo previstos no art. 3º da Lei nº 10.637/02 são meios de pagamento do tributo, e não fatores influentes na liquidação do crédito tributário. Ao contrário do ICMS e do IPI, a não-cumulatividade do PIS não decorre de uma imposição constitucional que obrigue o Fisco a observá-la quando do lançamento de ofício.

Recurso voluntário negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da Quarta Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso.


HENRIQUE PINHEIRO TORRES
Presidente


MARCOS TRANCHESI ORTIZ
Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Júlio César Alves Ramos, Rodrigo Bernardes de Carvalho, Nayra Bastos Manatta, Ali Zraik Junior, Sílvia de Brito Oliveira e Leonardo Siade Manzan.

Relatório

Em fiscalização relativa aos períodos de apuração de 2003, a DRF em Goiânia/GO apurou que a base de cálculo do PIS (regime não-cumulativo) e da Cofins (regime cumulativo) declarada pela recorrente em DIPJ (fls. 39/62), DCTF (fls. 84/117) e DACON (fls. 161/180) montava importância inferior às receitas escrituradas no seu Livro de Registro de Apuração do ICMS (fls. 122/133).

Instada a esclarecer a diferença, afirmou a recorrente que (fl. 120):

(a) *“o valor correto de nossa receita referente ao ano calendário de 2003 é o valor que consta devidamente escriturado em nossos livros fiscais e contábeis”*; e

(b) *“as diferenças encontradas entre os valores escriturados nos livros fiscais e os declarados nas DACON e DIPJ, ocorreu [sic] devido ao fato de não termos tido até a presente data condições financeiras de recolher os tributos devidos sobre a totalidade de nossa receita”*.

Lavrou-se, então, auto de infração para a Cofins (fls. 183/191) e para o PIS (fls. 194/203), tomando-se por base de cálculo exatamente a diferença entre os valores lançados e escriturados, aplicando-se, sobre o débito apurado, multa qualificada de 150%. Finalmente, extraiu a auditoria Representação Fiscal para Fins Penais (PA nº 10120.007539/2007-61), que segue apenas aguardando o desfecho administrativo das autuações.

A recorrente requereu o parcelamento do débito relativo à Cofins (fl. 238), encerrando o litígio administrativo para esta contribuição. Já a autuação relativa ao PIS, a recorrente impugnou-a (fls. 213/314) ao argumento de que, conforme demonstraria o mesmo Livro de Registro de Apuração do ICMS, também os créditos do PIS não-cumulativo, decorrentes de aquisições de mercadorias para revenda, estavam lançados a menor em suas declarações.

Com a impugnação, a recorrente trouxe uma planilha demonstrativa dos créditos não-declarados e do valor do PIS em aberto (fl. 217) e cópias do Livro de Registro de Apuração de ICMS (fls. 222/233), que já constavam dos autos (fls. 122/133).

Assim computados débitos e créditos não declarados, em apenas dois meses de 2003 (fevereiro e março) haveria ainda saldo a pagar, o qual a recorrente recolheu (fl. 234), com os devidos acréscimos, juntamente com a impugnação.

A DRJ em Brasília/DF manteve integralmente a autuação (fls. 244/253), forte nos seguintes argumentos:

(a) a dedução de créditos no regime não-cumulativo do PIS é uma *faculdade* do contribuinte, a teor do *caput* do art. 3º da Lei nº 10.637/02;

(b) nem todas as entradas de mercadorias para revenda geram créditos apropriáveis no regime do PIS não-cumulativo; e, portanto,

(c) é insuficiente a simples juntada do Livro de Apuração do ICMS “desacompanhada das notas fiscais das operações e da comprovação de que todas as Entradas atendem às disposições legais para serem consideradas como base de cálculo de créditos de PIS” (fl. 251).

Sobreveio recurso voluntário (fls. 258/259), no qual a recorrente reitera a necessidade de cômputo dos créditos não-declarados. Com o recurso, junta todas as notas fiscais de aquisição de mercadorias geradoras de créditos do PIS (fls. 266/716), as quais, segundo a DRJ, teriam dado a necessária consistência probatória aos lançamentos efetuados nos livros fiscais.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro MARCOS TRANCHESI ORTIZ, Relator

Conheço do recurso, eis que tempestivo e obediente aos demais pressupostos de admissibilidade.

O Fisco apurou débitos de PIS não-cumulativo não-declarados pela recorrente. A Recorrente reconhece tais débitos, mas pretende diminuí-los com créditos do tributo igualmente por ela não-declarados. Nisso reside sua irresignação.

O caso, pois, coloca-nos diante da seguinte indagação: ao lançar de ofício um tributo não-cumulativo, o Fisco deve pesquisar e computar, na própria liquidação da autuação, os créditos desse tributo, originados nos períodos objetos da autuação, e que o próprio contribuinte eventualmente não haja apropriado?

Para uma melhor aproximação do assunto, investiguemo-lo inicialmente no âmbito do ICMS e do IPI, em relação aos quais a não-cumulatividade tem mais longa tradição em nosso ordenamento.

Para o ICMS e o IPI, a não-cumulatividade é uma regra (ou princípio, como querem alguns) constitucional que *constrange tanto o contribuinte quanto a Administração credora do imposto*. Não assiste ao contribuinte renunciá-la, e tampouco ao Fisco consentir com eventual renúncia. Soares de Melo resume o postulado:

“O creditamento não é mera faculdade cometida ao contribuinte. É uma obrigação sua. Constitui também no dever da Autoridade Fazendária de aquiescer e de exigir que se faça o crédito.

(...)

É uma obrigação que comete cada um dos agentes partícipes do ciclo da circulação de mercadorias e prestação de serviços. A própria



*fiscalização tem o dever de conferir a exata aplicação do comando constitucional*¹.

Paulo de Barros Carvalho sufraga idêntica exegese, acrescentando que, em caso de lançamento de ofício, impõe-se ao agente fiscal imprimir, desde logo e no próprio ato de lançamento, eficácia à técnica de creditamento:

*“O primado da não-cumulatividade é uma determinação constitucional que deve ser cumprida, assim por aqueles que dela se beneficiam, como pelos próprios agentes da Administração Pública. E tanto é verdade, que a prática reiterada pela aplicação cotidiana do plexo de normas relativas ao ICM e ao IPI, consagra a obrigatoriedade do funcionário, encarregado de apurar a quantia devida pelo contribuinte, de considerar-lhe os créditos, ainda que contra a sua vontade*².

É verdade que, para parcela da doutrina, a técnica da não-cumulatividade não diz com a norma instituidora do imposto, ou, como se sói referir, com a regra-matriz de incidência tributária.

Na ponderação de Paulo de Barros Carvalho, *“o direito ao crédito do contribuinte não decorre da regra-matriz de incidência tributária. Antes, provém da eficácia legal de outra norma jurídica: aquela atinente ao direito de creditar-se que, tomando por base o mesmo fato social, determina o surgimento do direito ao crédito*³.

Agora, se a regra de creditamento não integra a norma veiculadora do tributo, nem por isso despede-se do sistema tributário como um todo, muito ao contrário. A não-cumulatividade respeita à *liquidação do crédito tributário* ou, se preferirmos, à apuração do *quantum debeatur*. É matéria tributária, enfim.

Nesse sentido se manifesta José Eduardo Soares de Melo:

“A não-cumulatividade não compõe a regra-matriz da incidência tributária, é verdade. Mas circunscreve-se no âmbito da extinção do crédito tributário.

...

*Ora, a não-cumulatividade é, indubitavelmente, uma das etapas desse ciclo. Apesar de não se localizar no interior da regra-matriz, como já dissemos, ela está posicionada justamente na etapa de apuração do quantum debeatur*⁴.

E, mais adiante, arremata o professor:

¹ SOARES DE MELO, José Eduardo. *A não-cumulatividade tributária*. São Paulo: Dialética, 1998. p. 135.

² CARVALHO, Paulo de Barros. *Regra matriz do ICM*. Tese apresentada para a obtenção do Título de Livre-Docente da Faculdade de Direito da PUC-SP. apud SOARES DE MELO, José Eduardo. *ICMS – Teoria e Prática*. São Paulo: Dialética, 1999, p. 169.

³ CARVALHO, Paulo de Barros. *Isenções Tributárias do IPI, em Face do Princípio da Não-Cumulatividade*. RDDT 33/146.

⁴ SOARES DE MELO, José Eduardo. *A não-cumulatividade tributária*. São Paulo: Dialética, 1998. p. 113.

“A natureza tributária do princípio da não-cumulatividade está exatamente aí: na fase de extinção do crédito tributário”⁵.

A liquidação do montante do tributo, diz o art. 142 do CTN, insere-se dentre as providências desempenhadas no âmbito do lançamento tributário, o qual compete a ninguém menos que à própria autoridade administrativa. Confira-se:

“Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível”.

Pois bem. Se (i) a disciplina da não-cumulatividade insere-se dentre as etapas de liquidação do crédito tributário; se (ii) a liquidação do crédito tributário insere-se dentre as etapas do lançamento tributário; e se (iii) o lançamento tributário compete à autoridade administrativa, então – não se permite outra conclusão – ***deve a autoridade administrativa atuar a regra de creditamento no momento de lançar o tributo.***

No caso do lançamento de ofício não-homologatório, a autoridade fiscal se substitui ao contribuinte faltoso nas providências de apuração e liquidação do crédito tributário. Nesse âmbito, cabe à autoridade, evidentemente, engendrar *todas as providências que competiriam ao contribuinte na atividade de liquidação do crédito tributário. E entre tais providências se insere a técnica da compensação entre créditos e débitos na qual se materializa a regra da não-cumulatividade.*

Por outro giro, se o contribuinte poderia efetuar a compensação de débitos e créditos para liquidar o imposto não-cumulativo devido no período, então a autoridade que o substitui também haveria de proceder da mesma maneira.

Dissemos tudo isso para concluir que, estivéssemos diante de lançamento de ofício de IPI ou mesmo de ICMS, competiria à autoridade, sim, computar, na própria autuação, os eventuais créditos do período não-declarados pelo contribuinte.

Não assim, contudo, em relação ao lançamento do PIS incidente sob a disciplina da Lei nº 10.637/02.

A nosso ver, o “creditamento” admitido na sistemática não-cumulativa do PIS – mormente antes do advento da EC nº 42/03, como sucede *in casu* – configura não uma *imposição constitucional*, mas uma *faculdade legal* atribuída ao contribuinte. Os “créditos” calculados sobre as compras não se inserem no contexto da liquidação do montante devido do tributo, como ocorre em relação ao ICMS/IPI, segundo a doutrina mencionada acima; diversamente disso, configuram uma “moeda” com a qual o contribuinte, à sua opção, pode adimplir parcial ou integralmente o montante do PIS *previamente liquidado*.

Como faculdade outorgada ao contribuinte, compete somente a ele decidir quando irá exercê-la. Portanto, no lançamento de ofício não-homologatório, no qual o Fisco é o único protagonista, não cabe falar em creditamento. O Fisco não está obrigado, mais até, é-lhe proibido “decidir pelo contribuinte” a utilização dos créditos de PIS naquele momento.

⁵ SOARES DE MELO, José Eduardo. *A não-cumulatividade tributária*. São Paulo: Dialética, 1998. p. 132.

Compete, pois, ao Fisco lavrar o auto de infração desprezando os créditos não-declarados, inclusive calculando os encargos legais sobre essa base de cálculo não-reduzida pelos créditos.

Enfim, no lançamento de ofício não-homologatório do PIS não-cumulativo, somente o Fisco atua; cabe-lhe somente apurar os débitos, vez que não há regra constitucional que lhe imponha imprimir eficácia à regra da não-cumulatividade; liquidado o débito, encerra-se a atividade de lançamento; inicia-se, então, o momento do pagamento do tributo, que o contribuinte pode, a seu exclusivo critério, efetuar com moeda corrente ou com a moeda dos créditos.

Poder-se-ia sustentar que a EC nº 42/03, ao introduzir o § 12 ao art. 195 do texto magno, conferiu à não-cumulatividade do PIS e da Cofins a mesma carga de cogência constitucionalmente prevista à não-cumulatividade do ICMS e do IPI, embora doutrina respeitada recuse tal alcance ao dispositivo^{6 7}.

Aqui, contudo, a discussão é impertinente, uma vez que o lançamento refere-se a período anterior a vigência daquela Emenda (janeiro a dezembro de 2003).

⁶ "Este quadro existia quando adveio a Emenda nº 42 (...) gerando a impressão de que não-cumulatividade da Cofins e da contribuição ao Pis teria adquirido estatura constitucional (...). Mas não é isto o que ocorre com o parágrafo 12, pois o que ele prescreve é que as novas contribuições sobre importação de bens e serviços podem ou não ser cumulativas com as contribuições sobre receitas, nos setores de atividades econômicas para os quais a lei estipular este ou aquele regime" (MARIZ DE OLIVEIRA, Ricardo. *Aspectos Relacionados à Não-Cumulatividade da Cofins e da Contribuição ao Pis*. PIS-COFINS: Questões Atuais e Polêmicas. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 33).

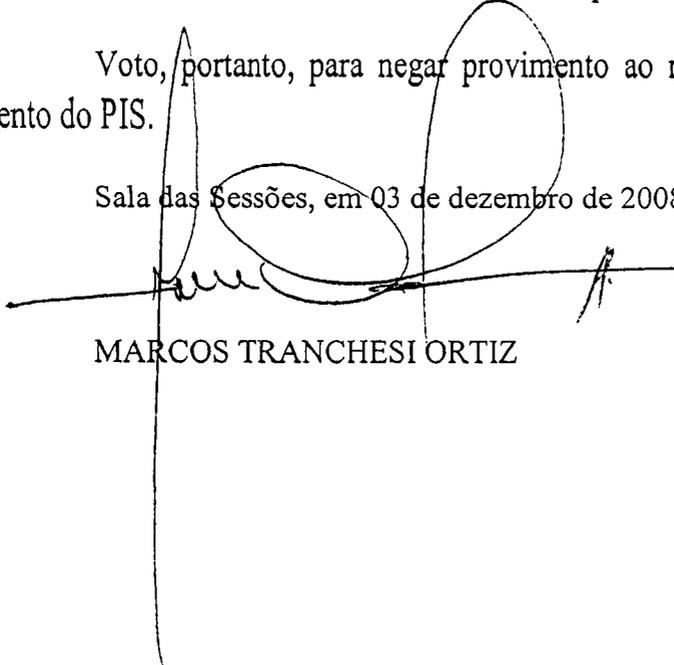
⁷ "Todavia, ao contrário do ICMS e do IPI, para o Pis/Cofins não encontramos qualquer determinação Constitucional explícita a exigir obediência à não-cumulatividade". (FISCHER, Octavio Campos. *Aspectos Relacionados à Não-Cumulatividade da Cofins e da Contribuição ao Pis*. PIS-COFINS: Questões Atuais e Polêmicas. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 188).



Se o cômputo dos créditos do PIS não-cumulativo não pode ser admitido neste processo, resta prejudicada a análise da suficiência probatória da existência dos créditos, debatida no acórdão da DRJ e no recurso voluntário apresentado.

Voto, portanto, para negar provimento ao recurso, mantendo integralmente o lançamento do PIS.

Sala das Sessões, em 03 de dezembro de 2008.



MARCOS TRANCHESI ORTIZ