



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

Processo nº 11065.005512/2003-85
Recurso nº 240.157 Voluntário
Acórdão nº 3401-00.528 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 04 de dezembro de 2009
Matéria PIS NÃO-CUMULATIVO. RESSARCIMENTO E COMPENSAÇÃO. BASE DE CÁLCULO. TRANSFERÊNCIA DE CRÉDITOS DE ICMS. CRÉDITOS. FRETES A CARGO DO VENDEDOR.
Recorrente SUDES IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA
Recorrida DRJ-PORTO ALEGRE-RS

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2003 a 31/03/2003

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. MATÉRIA NÃO TRATADA NA INSTÂNCIA A QUO. PRECLUSÃO.

Inadmissível a apreciação em grau de recurso de matéria não suscitada na instância a quo, exceto quando deva ser reconhecida de ofício.

PEDIDO DE RESSARCIMENTO. COMPENSAÇÃO. PIS NÃO-CUMULATIVO. BASE DE CÁLCULO DOS DÉBITOS. DIFERENÇA A EXIGIR. NECESSIDADE DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO.

A sistemática de ressarcimento da COFINS e do PIS não-cumulativos não permite que, em pedidos de ressarcimento, valores de transferências de créditos de ICMS, computados pela fiscalização no faturamento, base de cálculo dos débitos, sejam subtraídas do montante a ressarcir. Em tal hipótese, para a exigência das Contribuições carece seja efetuado lançamento de ofício.

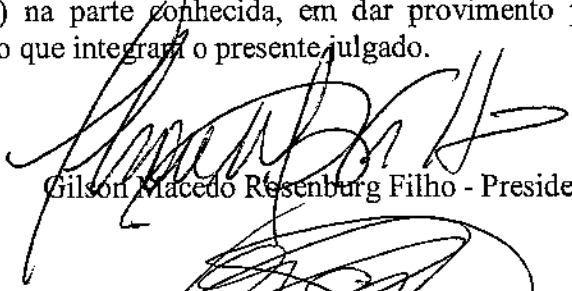
NÃO-CUMULATIVIDADE. FRETES A CARGO DO VENDEDOR DIREITO A CRÉDITO. LEI Nº 10.833/2003, ART. 3º, IX.

No regime da não-cumulatividade do PIS e Cofins, as vendedoras de mercadorias que assumem o encargo de fretes prestados por pessoas jurídicas residente no Brasil têm direito aos créditos respectivos, a partir de 1º de fevereiro de 2004. Como tais fretes não se enquadram dentre os bens e serviços referidos no art. 3º, II, da Lei nº 10.637/2001, que são utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, a Lei nº 10.833/2003, no seu art. 3º, IX, introduziu norma nova no sistema jurídico, não sendo meramente interpretativa.

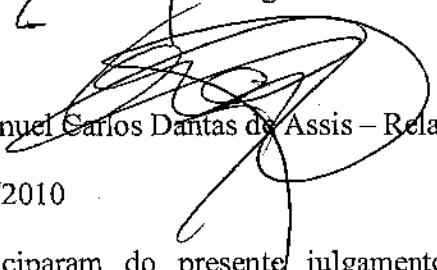
Recurso Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos: I) em não conhecer do recurso quanto à matéria referente à aplicação ou não da taxa Selic, por estar preclusa; e II) na parte conhecida, em dar provimento parcial ao recurso, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.



Gilson Macedo Rosenburg Filho - Presidente



Emanuel Carlos Dantas de Assis – Relator

EDITADO EM 18/01/2010

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Emanuel Carlos Dantas, Jean Cleuter Simões Mendonça, Odassi Guerzoni Filho, Fernando Marques Cleto Duarte e Gilson Macedo Rosenburg Filho. Ausente o Conselheiro Dalton Cesar Cordeiro de Miranda.

Relatório

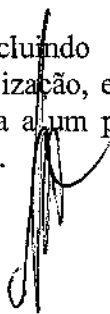
Trata-se de Recurso Voluntário contra decisão da 2ª Turma da DRJ que manteve indeferimento parcial de pedido de ressarcimento cumulado com compensação, com origem em créditos são do PIS Faturamento, incidência não-cumulativa.

O órgão de origem reconheceu parcialmente o direito creditório e homologou até o valor reconhecido a compensação, glosando os valores correspondentes a: 1) transferências de créditos de ICMS para terceiros, considerados como receita a compor o faturamento, sobre o qual são apurados os débitos do PIS e COFINS não-cumulativos segundo a fiscalização, e 2) créditos apurados pelo contribuinte, sobre o valor de fretes em suas vendas.

Na Manifestação de Inconformidade o contribuinte se insurge contra a glosa decorrente de transferências de créditos de ICMS e defende a legitimidade dos créditos apurados com base nos fretes por ele pagos em suas vendas.

A 2ª Turma da DRJ indeferiu a Manifestação de Inconformidade, interpretando que a transferência em foco é uma cessão de créditos, em que a pessoa jurídica vendedora toma o lugar cedente; o adquirente, o do cessionário; e a Unidade da Federação, o do cedido.

Reportando-se à legislação de regência, incluindo a Lei nº 9.718/98, considerou que na incidência das duas Contribuições há generalização, enquanto na exclusão da base de cálculo a norma foi bastante seletiva, restringindo-a a um pequeno rol *numerus clausus*, no qual o negócio jurídico ora analisado não se enquadra.



Também entendeu que a cessão em tela não está albergada pela imunidade própria das exportações.

Para amparar sua interpretação, reportou-se à Solução de Consulta Interna da Cosit nº 48, de 30/12/2004, segundo a qual há incidência não apenas do PIS e Cofins, mas também do IRPJ e CSLL sobre os valores auferidos com a cessão de créditos de ICMS.

No mais, a instância recorrida considerou que o direito aos fretes aludidos só passou a vigorar em 01/02/2004, consoante os arts. 3º, IV, e 15, da Lei nº 10.833/2003. Neste sentido citou o Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 2, de 17/02/2005.

No Recurso Voluntário, tempestivo, a requerente defende, em síntese, que:

- os valores de transferência de ICMS estão abrangidos pela imunidade do art. 155, § 2º, X, "a" (relativa ao ICMS, que não incide nas exportações), já que o contribuinte apura, ao término de cada período de apuração, saldo credor desse imposto Estadual e, escorado no inc. II do § 1º do art. 25 da LC nº 87/96, transfere-o a outros contribuintes do Estado;

- inexistência de valor tributável, dado que a transferência de ICMS é uma operação de natureza permutativa, contabilizado em crédito de ICMS a recuperar, não havendo ingresso de receita;

- no caso de transporte pago a pessoa jurídica em operações de venda, o direito ao crédito deve ser garantido por se tratar de despesa vinculada diretamente à receita de venda das mercadorias, sendo que a negação a esse direito ocasiona o efeito cascata;

- os arts. 3º, IX, e 15, II, da Lei nº 10.833/2003, permitem dirimir dúvida porventura existente acerca do direito líquido e certo aos créditos em questão;

- o valor já reconhecido, bem como o crédito que venha a ser reconhecido neste processo, deverá sofrer "atualização monetária", com aplicação da Selic.

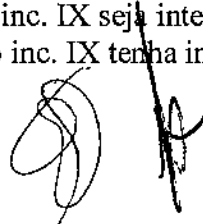
É o Relatório.

Voto

Conselheiro Emanuel Carlos Dantas de Assis, Relator

O Recurso é tempestivo e preenche as demais condições de admissibilidade, pelo que dele conheço.

As matérias constantes da peça recursal dizem respeito ao seguinte: 1) a glosa relativa à transferência de créditos de ICMS, cujo valor foi reduzido daquele a ressarcir; 2) o direito a crédito no regime da não-cumulatividade do PIS, relativo a fretes pagos pelo vendedor de mercadorias, nesta matéria cabendo investigar e decidir se tal direito, expresso no art. 3º, IX, da Lei nº 10.833/2003, deve ser reconhecido desde o início da não-cumulatividade do PIS, em 01/12/2002 (caso a norma do referido inc. IX seja interpretativa) ou apenas a partir da vigência da Lei nº 10.833/2003 (caso o referido inc. IX tenha introduzido norma nova, e não meramente



interpretativa); e 3) incidência (ou não) da Selic sobre a parcela do ressarcimento parcial autorizado pelo órgão de origem.

A do item 3 não deve ser conhecida, por não ter sido abordada na Manifestação de Inconformidade. Tendo sido tratada apenas em sede recursal, resta impossibilidade o seu conhecimento em face da preclusão.

Na lição de Chiovenda, repetida por Luiz Guilherme Marioni e Sérgio Cruz Arenhart, tem-se que:¹

... a preclusão consiste na perda, ou na extinção ou na consumação de uma faculdade processual. Isso pode ocorrer pelo fato:

i) de não ter a parte observado a ordem assinalada pela lei ao exercício da faculdade, como os termos peremptórios ou a sucessão legal das atividades e das exceções;

ii) de ter a parte realizado atividade incompatível com o exercício da faculdade, como a proposição de uma exceção incompatível com outra, ou a prática de ato incompatível com a intenção de impugnar uma decisão;

iii) de ter a parte já exercitado validamente a faculdade

A cada uma das situações acima corresponde, respectivamente, os três tipos de preclusão: a temporal, a lógica e a consumativa.

No caso em tela ocorreu a preclusão temporal (ou consumativa, para outros), consistente na perda da oportunidade que o contribuinte teve para tratar da questão na impugnação, sendo certo que os princípios da informalidade, da verdade material, do contraditório e da ampla defesa, referidos na peça recursal, não lhe socorre.

Não fosse a preclusão, de todo modo o tema seria tratado em desfavor da Recorrente, porque o art. 13 da Lei nº 10.833/2003 veda expressamente, na hipótese de ressarcimento da COFINS não-cumulativa, qualquer “atualização monetária ou incidência de juros sobre os respectivos valores”. A vedação também se aplica ao PIS não-cumulativo, a teor do inc. VI do art. 15 da mesma Lei nº 10.833/2003, introduzido (o inciso) pelo art. 21 da Lei nº 10.865, de 30/04/2004.

Doravante as duas matérias conhecidas, correspondentes aos itens 1 e 2, no início deste voto.

À luz do alargamento da base de cálculo promovido pelo art. 1º da Lei nº 10.637/2002 e art. 1º da Lei nº 10.833/2003,² entendo que os valores recebidos pela

¹ MARIONI, Luiz Guilherme e ARENHART, Sérgio Cruz Arenhart. *Manual do Processo do Conhecimento*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004, p. 665, *apud* CHIOVENDA, Giuseppe. "Cosa giudicata e preclusione", in *Saggi di diritto processuale civile*. Milano: Giuffrè, 1993, vol. 3, p. 233.

² Os dois artigos possuem as seguintes redações, respectivamente:

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.

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo, 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.

§ 2º A base de cálculo da contribuição é o valor do faturamento, conforme definido no **caput**.

transferência de créditos de ICMS a terceiro são tributados pelo PIS e pela COFINS. Como a base de cálculo é receita auferida, se houver deságio será inferior ao montante dos créditos transferidos.

O caso em tela, todavia, possui uma nuance que exige dar razão à Recorrente, apesar de os valores em tela integrarem a receita bruta, tal como redefinida pelas Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003. É que o procedimento adotado pelo órgão de origem é insustentável. A glosa efetuada no pedido de ressarcimento, em vez do lançamento de ofício pertinente, não pode prosperar. Daí a necessidade de reversão dos valores glosados, de modo a permitir o ressarcimento sem a glosa ora debatida, nada impedindo o lançamento que poderá ser efetuado, respeitado, evidentemente, o prazo decadencial.

Neste sentido já decidiu esta Terceira Câmara recentemente, em vários julgamentos ocorridos na seção de 25 de janeiro de 2007. Refiro-me, dentre eles, ao Acórdão nº 203-11760, Recurso Voluntário nº 134.005, unânime. Como os fundamentos são idênticos, adoto o voto da lavra do ilustre Conselheiro Odassi Guerzoni Filho sobre a questão, transcrevendo-o:

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 débitos da contribuição do PIS/Pasep Não Cumulativo de cada um dos períodos.

Agiu o fisco, portanto, de forma similar aos procedimentos que adota quando trata, por exemplo, de "Pedidos de Ressarcimento de Créditos de IPI", fundados no artigo 11 da Lei nº 9.779, de 1999, ou seja, diante de um crédito de IPI indevidamente pleiteado pela empresa, promove uma glosa no valor do crédito, diminuindo, conseqüentemente, a pretensão do contribuinte.

Tal procedimento, entretanto, 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. 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).

Art. 1º A contribuição para o PIS/Pasep tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo, 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.

§ 2º A base de cálculo da contribuição para o PIS/Pasep é o valor do faturamento, conforme definido no caput.



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, § 1º; 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 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.

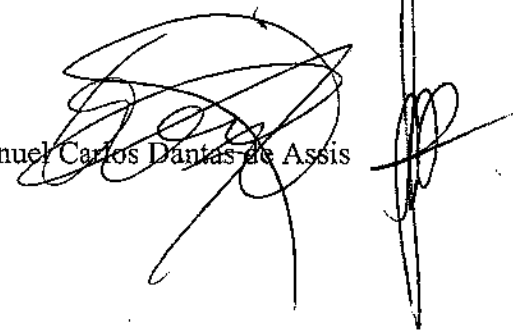
Se no item acima cabe provimento ao Recurso, no item 2 acontece o contrário e a decisão não carece de reforma.

É que, no regime da não-cumulatividade do PIS e Cofins, as vendedoras de mercadorias que assumem o encargo de fretes prestados por pessoas jurídicas residente no Brasil têm direito aos créditos respectivos, mas a partir de 1º de fevereiro de 2004. Como tais fretes não se enquadram dentre os bens e serviços referidos no art. 3º, II, da Lei nº 10.637/2001, que são utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, a Lei nº 10.833/2003, no seu art. 3º, IX, introduziu norma nova no sistema jurídico, não sendo meramente interpretativa.

A corroborar que o art. 3º, IX, da Lei nº 10.833/2003 não veicula norma interpretativa, os seus arts. 15, II, e 93, I, o primeiro estendendo ao PIS os créditos sobre os fretes suportados pelo vendedor, o segundo determinando, com exatidão, a eficácia a partir de 1º de fevereiro de 2004.

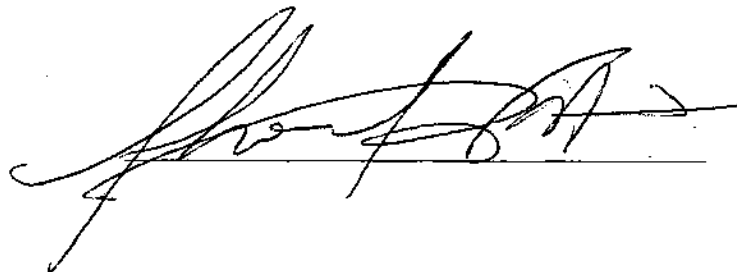
O ADI SRF nº 2, de 17/02/2005, ao fixar a data do direito ao crédito em discussão em 01/02/2004, nada mais fez do que do repetir o art. 93, I, da Lei nº 10.833/2003, não merecendo qualquer censura.

Pelo exposto, não conheço em parte do Recurso, face à preclusão, e dou provimento parcial para reconhecer o crédito a compensar deferido na origem, cujo montante deve ser adicionado do valor correspondente à glosa por conta das transferências de ICMS a terceiros.


Emanuel Carlos Dantas de Assis

Intime-se um dos Procuradores da Fazenda Nacional, credenciado junto a este Conselho, da decisão consubstanciada no acórdão supra, nos termos do art. 81, § 3º, do anexo II, do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria Ministerial nº 256, de 22 de junho de 2009.

Brasília, 01 / 03 / 2010.



Ciência

Data: ____ / ____ / ____

Nome:

Procurador(a) da Fazenda Nacional

Encaminhamento da PFN:

- ☐ Apenas com Ciência;
- ☐ Com Recurso Especial;
- ☐ Com Embargos de Declaração;
- ☐ _____

Data da ciência: ____ / ____ / ____

Procurador(a) da Fazenda Nacional (identificação e assinatura)