



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

Processo nº 11080.005199/2006-30
Recurso nº 509.596 Voluntário
Acórdão nº 3302-01.167 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 11 de agosto de 2011
Matéria PIS Não Cumulativo
Recorrente AVIPAL S/A AVICULTURA E AGROPECUÁRIA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/10/2005 a 31/12/2005

CRÉDITO. INSUMOS.

Os gastos com frete de produtos entre estabelecimentos não geram direito ao crédito de PIS não cumulativo, eis que tal serviço não é utilizado como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda. Recurso Voluntário Negado.

PEDIDO DE RESSARCIMENTO. COFINS NÃO CUMULATIVA. 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, 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.

PIS E COFINS. CRÉDITO PRESUMIDO. ART 8º DA LEI N.10.925/2004. ATO DECLARATÓRIO INTERPRETATIVO SRF 15/05. ILEGALIDADE INEXISTENTE.

O crédito presumido previsto na Lei nº 10.925/04, só pode ser utilizados para a dedução de Pis e Cofins no mês de sua apuração, não podendo ser utilizado em pedido de ressarcimento ou de compensação de períodos diversos de apuração. Precedentes do STJ.

RATEIO PROPORCIONAL. RECEITAS FINANCEIRAS. RECEITA BRUTA TOTAL.

Para o cálculo do rateio proporcional, aplica-se aos custos, despesas e encargos comuns a relação percentual existente entre a receita bruta sujeita à incidência não-cumulativa e a receita bruta total, auferidas em cada mês.

O total da receita 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.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado em dar provimento parcial ao recurso voluntário, nos seguintes termos: (i) por unanimidade de votos, para reconhecer a alíquota zero na venda de leite em pó, queijos e requeijão. Nesta parte, os conselheiros Walber José da Silva, José Antonio Francisco e Alan Fialho Gandra acompanharam o relator pelas conclusões; (ii) por maioria de votos, para incluir as receitas financeiras na receita bruta total para fins de rateio proporcional. Vencido, nesta parte, os conselheiros Walber José da Silva e José Antonio Francisco; (iii) para manter a decisão recorrida quanto às demais matérias, sendo vencido, quanto ao direito ao crédito nas despesas de frete, os Conselheiros Alexandre Gomes (relator), Fabiola Cassiano Keramidas e Leonardo Mussi da Silva. O Conselheiro Leonardo Mussi da Silva apresentou declaração de voto. Designado o Conselheiro Alan Fialho Gandra para redigir o voto vencedor. Fez sustentação oral, pela recorrida, o Procurador da Fazenda Nacional, Dr. Rodrigo Burgos.

(Assinado digitalmente)

Walber José da Silva - Presidente.

(Assinado digitalmente)

Alexandre Gomes - Relator.

(Assinado digitalmente)

Alan Fialho Gandra – Redator Designado

EDITADO EM: 26/10/2011

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Walber José da Silva, José Antonio Francisco, Alan Fialho Gandra, Fabiola Cassiano Keramidas, Alexandre Gomes e Leonardo Mussi da Silva.

Relatório

Por fielmente retratar a controvérsia tratada no presente processo, transcreve-se o relatório produzido pela decisão recorrida:

Trata o presente processo de Pedido Eletrônico de Ressarcimento no valor de R\$ 1.592.811,04, relativo ao PIS não cumulativo vinculado à receita bruta não tributada no mercado interno no 4º trimestre de 2005.

O Despacho Decisório n. 889/2007 proferido pelo Delegado da Receita Federal do Brasil em Porto Alegre aprovou o Relatório de Ação Fiscal de fls. 89/96 e reconheceu parcialmente o direito creditório requerido no montante de R\$ 585.360,78.

De acordo com o Relatório de Ação Fiscal, a empresa não computou receitas tributáveis na base de cálculo da contribuição, bem como calculou créditos sobre determinadas aquisições de serviços de forma indevida.

Intimada a esclarecer divergências existentes entre as memórias de cálculo apresentadas à Fiscalização e os valores informados no DACON, o contribuinte confirmou o valor referente ao período de novembro de 2005, constante da memória de cálculo apresentada, e indicou um terceiro valor para o mês de dezembro de 2005.

Constatou o Fiscal autuante que no mês de outubro de 2005 a empresa deixou de incluir na base de cálculo da contribuição vendas para clientes localizados na cidade de Tabatinga, por considerar que essas operações estariam albergadas pelo benefício de alíquota zero concedido à Zona Franca de Manaus. Tal município está localizado a mais de mil quilômetros da cidade de Manaus, não compondo a região da Zona Franca, estabelecida pelo Decreto nº 61.244/1967. Dessa forma, os valores referentes a essas vendas foram incluídos na base de cálculo da contribuição.

O art. 51 da Lei nº 11.196, de 21 de novembro de 2005, reduziu a zero a alíquota do PIS incidente sobre a receita bruta de vendas de leite em pó, de queijo e de requeijão no mercado interno. Já o art. 132, inciso V, alínea c do mesmo diploma legal determinou que tal redução só produziria efeitos a partir do quarto mês seguinte ao da publicação da referida lei, que ocorreu em 22 de novembro de 2005. Assim, tal benefício só teria início em 1º de março de 2006. Entretanto, verificou a fiscalização que a empresa desse 22 de novembro de 2005 já aplicava à receita proveniente dessas mercadorias o benefício em questão.

Constatou-se também que a empresa calculou créditos sobre valores escriturados nas contas "Frete Transferências para Vendas". Esses fretes referem-se à transferência de produtos acabados entre diversos estabelecimentos da empresa ou então para estabelecimentos de terceiros não clientes, caracterizando fretes não vinculados a operações de venda e, portanto, não geram créditos, por falta de previsão legal. Sendo assim, essa parcela foi glosada pela Fiscalização.

Observou-se ainda que o crédito presumido, concedido pelo art. 8º da Lei nº 10.925/2004, não pode ser objeto de ressarcimento, nos termos do disposto no Ato Declaratório Interpretativo SRF 15/2005. A parcela de crédito vinculada à receita bruta tributada no mercado interno também não é passível de ressarcimento, só podendo ser objeto de dedução da própria

contribuição. Já os créditos que decorrem dos custos e despesas vinculados à receita bruta não tributada no mercado interno, tendo em vista vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota zero e não incidência (objeto do presente processo), bem como a parcela de créditos vinculada à receita de exportação (objeto do processo 11080.005197/2006-41) são passíveis de compensação com débitos de tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.

A segregação desses créditos, no 4º trimestre de 2005, foi efetuada com base na receita bruta total, uma vez que essa foi a opção da interessada no DICON do primeiro trimestre de 2005 (fls.07). Foram incluídas receitas tributadas que haviam sido consideradas não-tributadas pela empresa, tal fato provocou alteração no montante creditório passível de ressarcimento. Essa alteração modificou também os percentuais de receita bruta tributada e de receita bruta não tributada no mercado interno em relação à receita bruta total.

Consta que a interessada impetrou o mandado de segurança nº 2006.71.0(1.042897-3, postulando que a autoridade impetrada apreciasse o presente pedido de ressarcimento do PIS. Por meio de embargos de declaração, obteve provimento que determinou o prazo de 30 dias para manifestação acerca do pedido.

Tempestivamente, a interessada apresenta manifestação de inconformidade, onde inicialmente pondera que o objetivo da não eletividade do PIS e da Cotins seria o de evitar a sobreposição de incidências em relação à mesma base, afastando-se, assim, a chamada tributação em cascata. No seu caso específico, para possibilitar a consecução do seu objetivo social, a empresa industrializa seus produtos na unidade de Porto Alegre e, para operacionalizar a sua venda, remete-os para centros de distribuição localizados em diversas cidades do país. Sendo assim, a remessa dos produtos seria considerada fase essencial da venda, não podendo ser descaracterizada da operação de venda. Alega que a legislação do PIS e da Cofins teria estabelecido de forma ampla o crédito de frete utilizado para as operações de venda, sem restringir apenas ao frete direto entre o estabelecimento vendedor e o cliente.

Acredita que haveria ofensa ao princípio da não-cumulatividade.

No que se refere a redução a zero da alíquota do PIS sobre as receitas de vendas de leite em pó, de queijo e de requeijão, justifica a aplicação a partir de 22 de novembro de 2005, tendo em vista que o disposto no Decreto nº 5.630, de 22 de dezembro de 2005, que teria antecipado os efeitos do benefício para o primeiro dia seguinte ao da publicação da Lei nº 11.196/2005. Alega que a retificação do Decreto em questão 3 meses após a concessão da antecipação do benefício, em 24 de fevereiro de 2006, não poderia modificar a relação jurídica já ocorrida.

Com relação ao crédito presumido concedido pelo art. 8º da Lei nº 10.925/2004, afirma que houve inovação na interpretação dada pelo Ato Declaratório Interpretativo SRF no 15/2005, que teria restringido a utilização do crédito presumido apenas para dedução da contribuição para o PIS e Cofins não-cumulativos,

não podendo ser ressarcido ou utilizado para compensação de outros débitos tributários.

Por fim, argumenta que na segregação dos créditos com base na proporção da receita bruta total incluiu as receitas financeiras, fato não observado pela fiscalização, e que levou à glosa de créditos apurados pela empresa. Defende a inclusão das receitas financeiras no cálculo da receita bruta total, citando o disposto nas Leis nº 10.637/2002, 10.833/2003 e 9.718/1998.

Após análise do processo, a DRJ de Porto Alegre entendeu por bem indeferir a solicitação em decisão que assim ficou ementada:

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/10/2005 a 31/12/2005

Ementa: FRETES - Não existe previsão legal para o cálculo de créditos a descontar do PIS não cumulativo sobre valores relativos a fretes realizados. entre estabelecimentos da mesma empresa ou para estabelecimentos de terceiros não clientes.

CRÉDITO PRESUMIDO - UTILIZAÇÃO - LIMITAÇÃO - A própria Lei nº 10.925/2005 já limitou a utilização do crédito presumido previsto em seu art. 8º à dedução de débitos das contribuições para o PIS e para a Cofins não cumulativos.

DECRETO X LEI - Decreto é instrumento destinado a regulamentar a fiel execução da lei, devendo subordinar-se aos preceitos dela, não podendo inovar.

RECEITA BRUTA TOTAL- SEGREGAÇÃO DE CRÉDITOS- NÃO INCLUSÃO - RECEITA FINANCEIRA - As receitas financeiras não devem ser adicionadas na receita bruta total utilizada na apuração de percentual para a segregação de créditos de Pis não cumulativo, uma vez que não há previsão legal de créditos vinculados a tais receitas.

MATÉRIA NÃO-IMPUGNADA - A matéria que não for expressamente contestada torna-se definitiva na esfera administrativa.

Solicitação Indeferida

Contra esta decisão foi proposto Recurso Voluntário onde são reprisados os argumentos lançados em sua Manifestação de Inconformidade.

É o relatório.

Voto Vencido

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 26/10/2011 por Conselheiro Alexandre Gomes, Relator em 25/01/2012 por LEONARDO MUSSI DA SILVA, Assinado digitalmente em 06/11/2011 por ALEXANDRE GOMES, Assinado digitalmente em 29/01/2012 por WALBER JOSE DA SILVA, Assinado digitalmente em 26/10/2011 por ALAN FIALHO G ANDRA

Impresso em 02/02/2012 por LEVI ANTONIO DA SILVA - VERSO EM BRANCO

O presente Recurso Voluntário é tempestivo, preenche os demais requisitos e dele tomo conhecimento.

Conforme se depreende do relatório acima são quatro os temas a serem analisados no presente processo: (i) a reconstituição da base de cálculo do PIS por conta da tributação de vendas consideradas pela Recorrente como sujeitas a alíquota zero; (ii) não existência de direito ao crédito relativo aos fretes realizados entre estabelecimentos da mesma empresa ou para estabelecimentos de terceiros não clientes; (iii) a limitação ao ressarcimento e a compensação do crédito presumido estabelecido pelo art. 8º da Lei 10.925/05; (iv) incorreta segregação das receitas financeiras da receita bruta total para fins de rateio proporcional.

Para melhor entendimento trataremos pontualmente cada um dos itens acima listados.

(i) a reconstituição da base de cálculo do PIS por conta da tributação de vendas consideradas pela Recorrente como sujeitas a alíquota zero (Venda de leite em pó, integral ou desnatado, queijos e requeijão)

A Fiscalização ao analisar o pedido de ressarcimentos de créditos decorrentes da não cumulatividade do PIS, entendeu por bem glosar parte dos créditos pleiteados sob o argumentos que a Recorrente deixou de incluir na base de cálculo da contribuição declarada e recolhida valores relativos a vendas que não teriam sido alcançadas pela alíquota zero.

Independente da questão de terem sido antecipados por meio do Decreto 5.630/05, os benefícios fiscais previstos na Lei 11.196/05 que instituiu a alíquota zero para a venda do leite em pó, integral ou desnatado, queijos e requeijão, há tema de fundo que merece análise preliminar, qual seja, a modificação da base de cálculo do tributo em sede de pedido de ressarcimento ou de compensação.

A matéria tratada é de ordem publica, podendo ser conhecida de ofício pelo julgador administrativo, pois claramente ofende o princípio da legalidade, afrontando o disposto nos 13, § I; 114, 115, 116, incisos II, 142, 144 e 149, todos do Crédito Tributário Nacional.

O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais tem reiteradamente se manifestado a respeito do tema, como vemos da ementa abaixo transcrita:

Assunto: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/10/2005 a 31/12/2005

CONTRIBUIÇÃO AO PIS NO REGIME NÃO-CUMULATIVO. CRÉDITOS GERADOS. PEDIDO DE, COMPENSAÇÃO DOS CRÉDITOS COM OUTROS TRIBUTOS. FISCALIZAÇÃO PARA APURAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DA CONTRIBUIÇÃO NO MESMO PERÍODO. NECESSIDADE DE LANÇAMENTO.

A sistemática de creditamento da COFINS e do PIS não-cumulativos não permite que, em pedido de compensação, seja sumariamente subtraída, do montante a ressarcir, a diferença de valores que a fiscalização considerar como recolhidos a menor, decorrentes da revisão da apuração da base de cálculo da

contribuição. MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Se a fiscalização entende que valores como o de transferências de créditos de ICMS devem sofrer a incidência da Contribuição, tem de promover a sua exigência necessariamente por meio de lançamento de ofício, não podendo fazer a subtração sumária do crédito que o contribuinte utilizou para o pagamento de outros tributos, que ficariam a descoberto.

Recurso Voluntário Provido.

Do voto do eminente Conselheiro Ivan Alegretti, cito e adoto como razão de decidir o seguinte trecho:

“Assim, por entender que o contribuinte teria deixado de fazer incidir a Contribuição ao PIS em relação aos valores correspondentes à venda de créditos de ICMS, a Fiscalização utilizou parte do saldo de créditos para o pagamento do valor que corresponderia ao débito de IIS relativo à venda de créditos de ICMS.

Na linha de manifestações anteriores deste Conselho, entendo que o procedimento é equivocado.

A sistemática não cumulativa da Contribuição ao PIS e da COFINS não funciona tal como a sistemática de apuração do IN, como parece pretender a Fiscalização.

No caso do IPI se promove a escrituração de créditos e débitos para, no final do período de apuração, mediante o balanço entre tais valores, obter-se (a) ou um saldo credor - que é transferido para aproveitamento no período subsequente (b) ou um saldo devedor —que implica em recolhimento do tributo.

No caso do PIS e da COFINS a incidência e a apuração não dependem do confronto entre créditos e débitos. Sua incidência se dá sobre a receita ou o faturamento, determinando o valor devido, independente da existência de créditos que possam ser usados para redução deste valor.

Com efeito, a única diferença da sistemática não cumulativa reside em permitir que "Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação (...)" (art. 3º da Lei nº 10,637/2002 e da Lei nº 10833/2003).

É nítido, portanto, que os créditos gerados no sistema não cumulativo da COFINS e do PIS não compõem nem interferem na apuração da base de cálculo destas mesmas Contribuições.

No âmbito do pedido de compensação que utiliza créditos de PIS não cumulativo não é cabível que a Fiscalização utilize parte do crédito a título de "irregularidade", reduzindo o saldo de créditos — como meio indireto para promover a revisão e ampliação da base de cálculo da Contribuição, para o efeito de cobrança dos valores que entende devidos. Se a Fiscalização entende que determinado valor recebido pelo contribuinte configura receita sujeita às referidas Contribuições, de modo que o contribuinte teria declarado e recolhido tributo menor que

o devido, é imprescindível que promova a constituição do crédito pelo meio próprio: o lançamento.

Confira-se, ademais, que o presente entendimento reitera a jurisprudência deste Conselho em julgamentos anteriores:

PEDIDO DE RESSARCIMENTO. COFINS NÃO CUMULATIVA. 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 como o 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..

RESSARCIMENTO. COFINS NÃO-CUMULATIVA. JUROS SELIC INAPLICABILIDADE. Ao ressarcimento não se aplicam os juros Sebe, inconfundível que é com a restituição ou compensação, sendo que no caso do PIS e COFINS não cumulativos os arts. 13 e 15, VI, da Lei nº 10833/2003, vedam expressamente tal aplicação.

Recurso provido em parte.

(Acórdão 203-1.1852, Recurso Voluntário nº 130.611, Conselheiro EMANUEL CARLOS DANTAS DE ASSIS D.O.U de 06/06/2007, Seção I, pág. 49)

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL LANÇAMENTO.

Constatado que, na apuração do tributo devido, no âmbito do lançamento por homologação, o sujeito passivo não oferecera à tributação, matéria que a fiscalização julga tributável, impõe-se o lançamento para formalização da exigência tributária. pois a mera glosa de créditos legítimos do sujeito passivo configura irregular compensação de ofício com crédito tributário ainda não constituído e, portanto, destituído da certeza e da liquidez imprescindíveis a sua cobrança.

NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. PIS NÃO CUMULATIVO. ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA. INCABÍVEL.

É incabível a atualização monetária do saldo credor do PIS não cumulativo objeto de ressarcimento.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

(Recurso Voluntário nº 140.760, PA nº 11065.002884/2005-11, Conselheira SILVIA DE BRITO OLIVEIRA, j. 22/07/2008)

No mesmo sentido citamos ainda:

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/12/2002 a 31/12/2002

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 26/10/2011 por ALAN FIALHO GANDRA, Assinado digitalmente em 25/01/2012 por LEONARDO MUSSI DA SILVA, Assinado digitalmente em 06/11/2011 por ALEXANDRE GOMES, Assinado digitalmente em 29/01/2012 por WALBER JOSE DA SILVA, Assinado digitalmente em 26/10/2011 por ALAN FIALHO GANDRA

Impresso em 02/02/2012 por LEVI ANTONIO DA SILVA - VERSO EM BRANCO

Ementa: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL PIS/Pasep NÃO CUMULATIVO. RESSARCIMENTO. ERRO NA BASE DE CÁLCULO DO PIS/Pasep. LANÇAMENTO DE OFÍCIO.

A sistemática de ressarcimento do PIS/Pasep Não Cumulativo não exige a autoridade fiscal de proceder ao lançamento de ofício para exigir eventual diferença da contribuição deduzida do valor do crédito para fins de ressarcimento. No caso, a autoridade fiscal limitou-se a reduzir o valor do saldo a ressarcir mediante mero ajuste escriturai, aumentando o valor da contribuição ao PIS/Pasep diminuída do ressarcimento, em detrimento de lançamento de ofício para a constituição do crédito tributário correspondente.

RESSARCIMENTO PIS/PASEP REGIME NÃO CUMULATIVO. ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA E JUROS.

O artigo 15, combinado com o Artigo 13, ambos da Lei nº 10.833, de 2003, vedam expressamente a aplicação de qualquer índice de atualização monetária ou de juros para este tipo de ressarcimento

Recurso provido em parte

(Processo nº 11065.005339/2003-15. Recurso nº 134.005 Relator ODASSI GUERZONI FILHO. J 27/01/2007)

Como se vê, é fato inconteste que, havendo discordância da base de cálculo utilizada para a apuração da contribuição devido no mês é dever da autoridade fiscal promover o respectivo lançamento, não sendo-lhe permitido, em substituição a este, promover a glosa de créditos em pedidos de ressarcimento ou compensação.

Diante dos precedentes citados, entendo que as glosas decorrentes da alegada antecipação indevida dos benefícios fiscais concedidos pela Lei 11.196/05 em relação as vendas de leite em pó, integral ou desnatado, queijos e requeijão devem ser canceladas, e eventual discussão a cerca da incidência sobre as operações efetuadas pela Recorrente deverá ser tratada mediante lavratura de auto de infração.

(ii) não existência de direito ao crédito relativo aos fretes

A fiscalização negou o direito ao crédito decorrente dos fretes realizados entre estabelecimentos da mesma empresa ou para estabelecimentos de terceiros não clientes, nos seguintes termos:

“No que se refere à glosa de valores contabilizados nas contas “Fretes Transferências para Vendas”, constatou a fiscalização que tais valores se referem à transferência de produtos acabados entre os diversos estabelecimentos do contribuinte ou então entre estabelecimentos de terceiros, não clientes, o que caracteriza fretes não vinculados a operações de venda. A própria empresa, ao ser questionada pela fiscalização, confirmou que referidas contas registram “fretes intermediários” (fls. 56). Observe-se que nem todo o custo de produção pode ser utilizado para cálculo de créditos da contribuição, apenas os valores expressamente previstos no art. 3º da Lei nº 10.833/2002 geram direito a

crédito. Parece claro também que não estamos diante da hipótese prevista no inciso IX do art. 30, o qual prevê o cálculo de créditos sobre valores de frete nas operações de venda, quando o ônus for suportado pelo vendedor.

Sobre este tema já se manifestou a Coordenação de Tributação na Solução de Divergência nº 11, datada de 27/09/2007, que está assim ementada:”

A lei 10.637/02 que dispõe sobre a não-cumulatividade na cobrança da contribuição para os Programas de Integração Social (PIS) e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep), assim prescreve:

Art. 3º Do valor apurado na firma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da TIPI; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

A Lei 10.833/03, que tratou da não-cumulatividade da COFINS, possui o mesmo dispositivo legal acima transcrito, tratando a matéria de forma igual.

Do exame atento do art. 3º *caput* e parágrafo 1º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, verifica-se que estas leis adotaram uma sistemática em que as contribuições incidem sobre a totalidade da receita auferida pela pessoa jurídica, com o desconto de créditos através da aplicação da alíquota sobre a base de cálculo, relativamente aos custos, encargos e despesas suportados pela empresa no decorrer de suas atividades.

Vale destacar que a chamada “não cumulatividade” do PIS e da COFINS não guarda qualquer simetria com aquele delineado pelas legislações do IPI e do ICMS.

Assim, a primeira diferença que destacamos é de ordem jurídica: a sistemática “não cumulativa” do PIS e COFINS, diferentemente da existente para o IPI e o ICMS, não vem prevista na Constituição Federal e sim em lei ordinária.

Outra diferença tem relação com o método da “não cumulatividade” formalmente erigido pelo legislador ordinário para o PIS e COFINS.

Para essas contribuições, o Poder Executivo, ao editar as MPs 66/02 e 135/03, optou, conforme exposição de motivos da lei, pelo chamado “**Método Indireto Substantivo**”, como forma de garantir apenas neutralidade parcial do impacto tributário sobre os agentes da cadeia de valor.

Ou seja, na sistemática do PIS e da COFINS não cumulativa o direito ao crédito não leva em consideração o valor das contribuições pagas nas etapas anteriores, mas sim certas bases de créditos e débitos (valor dos bens e serviços) desde que sujeitos a tributação nesta etapa anterior.

De outro lado, no caso do IPI, temos o método de crédito do imposto que determina que o cálculo do crédito a ser utilizado leva em consideração o valor destacado de IPI na nota fiscal de aquisição dos insumos.

Porém a falta de melhor definição dos termos utilizados na Lei 10.637/02 e 10.833/03 acabou por permitir uma grande discussão a respeito do alcance da possibilidade de utilização dos créditos para abatimento das contribuições devidas.

De um lado, a Receita Federal que procura restringir o direito ao crédito igualando a sistemática de apuração a do IPI, ou seja, somente dariam direito ao creditamento as aquisições de insumos que se consumirem ou se desgastarem no processo produtivo, e de outro, os contribuintes, buscando um alargamento deste conceito de insumo.

A respeito do tema vale destacar recente decisão do Conselho Administrativo de Recurso Fiscal – CARF:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/04/2006 a 30/06/2006

CRÉDITO. RESSARCIMENTO. A inclusão no conceito de insumos das despesas com serviços contratados pela pessoa jurídica e com as aquisições de combustíveis e de lubrificantes denota que o legislador não quis restringir o creditamento do PIS/Pasep às aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e ou material de embalagens (alcance de insumos na legislação do IPI) utilizados, diretamente, na produção industrial, ao contrário, ampliou de modo a considerar insumos como sendo os gastos gerais que a pessoa jurídica precisa incorrer na produção de bens ou serviços por ela realizada. Recurso negado. (CSRF. Resp 248.457. Relator Henrique Pinheiro Torres Data Julgamento: 23/08/2010)

Do voto do eminente Relator Henrique Pinheiro Torres destaca-se pela relevância para o aqui discutido:

A meu sentir, o alcance dado ao termo insumo, pela legislação do IPI não é o mesmo que foi dado pela legislação dessas contribuições. No âmbito desse imposto, o conceito de insumo restringe-se ao de matéria-prima, produto intermediário e de material de embalagem, já na seara das contribuições, houve um alargamento, que inclui até prestação de serviços, o que demonstra que o conceito de insumo aplicado na legislação do IPI não tem o mesmo alcance do aplicado nessas contribuições. Neste ponto, socorro-me dos sempre precisos ensinamentos do Conselheiro Júlio César Alves Ramos, em minuta de voto referente ao Processo nº 13974.000199/2003-61, que, com as honras costumeiras, transcrevo excerto linhas abaixo:

Destarte, aplicada a legislação do IPI ao caso concreto, tudo o que restaria seria a confirmação da decisão recorrida.

Isso a meu ver, porém, não basta. É que, definitivamente, não considero que se deva adotar o conceito de industrialização aplicável ao IPI, assim como tampouco considero assimilável a

restritiva noção de matérias primas, produtos intermediários e material de embalagem lá prevista para o estabelecimento do conceito de “insumos” aqui referido. A primeira e mais óbvia razão está na completa ausência de remissão àquela legislação na Lei 10.637.

Em segundo lugar, ao usar a expressão “insumos”, claramente estava o legislador do PIS ampliando aquele conceito, tanto que aí incluiu “serviços”, de nenhum modo enquadráveis como matérias primas, produtos intermediários ou material de embalagem.

Após analisar o tema e os dispositivos legais relacionados, assim conclui o nobre relator:

Isso denota que o legislador não quis restringir o creditamento do Pis/Pasep às aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e ou material de embalagens (alcance de insumos na legislação do IPI) utilizados, diretamente, na produção industrial, ao contrário, ampliou de modo a considerar insumos como sendo os gastos gerais que a pessoa jurídica precisa incorrer na produção de bens ou serviços por ela realizada.

Como vemos a jurisprudência administrativa do CARF caminha a passos largos para um distanciamento cada vez maior da aplicação dos conceitos do IPI na apuração dos créditos de PIS e COFINS não cumulativo.

No mesmo norte, decidiu a 2ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da Terceira Seção do CARF, de forma unânime, nos autos do processo 11020.001952/2006-22, de cuja ementa destaca-se:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de Apuração: 01/04/2005 a 30/06/2005

(...)

REGIME NÃO CUMULATIVO. INSUMOS. MATERIAIS PARA MANUTENÇÃO DE MÁQUINAS.

O conceito de insumo dentro da sistemática de apuração de créditos pela não cumulatividade de PIS e COFINS deve ser entendido como toda e qualquer despesa necessária à atividade da empresa, nos termos da legislação do IRPJ, não devendo ser utilizado o conceito trazido pela legislação do IPI. Uma vez que a materialidade de tal tributo é distinta da materialidade das contribuições em apreço.

(...)

Recurso Voluntário provido em Parte.

Neste contexto, entendo que assiste razão a recorrente, que pode creditar-se de frete realizado pela empresa, uma vez que se tratam de despesas operacionais indispensáveis e essenciais ao funcionamento da Recorrente, sem os quais a atividade industrial da empresa fica evidentemente prejudicada.

Entre os valores a serem utilizados nas compensações realizadas a recorrente incluiu a parcela excedente dos créditos presumidos de que trata o art. 8º da Lei 10.925/05.

Assim prescreve citado dispositivo:

*Art. 8º As pessoas jurídicas, inclusive cooperativas, que produzam mercadorias de origem animal ou vegetal, classificadas nos Capítulos 2 a 4, 8 a 12, 15, 16 e 23, e nos códigos 01.03, 01.05, 0504.00, 0701.90.00, 0702.00.00, 0706.10.00, 07.08, 0709.90, 07.10, 07.12 a 07.14, exceto os códigos 0713.33.19, 0713.33.29 e 0713.33.99, 09.01, 1701.11.00, 1701.99.00, 1702.90.00, 18.01, 18.03, 1804.00.00, 1805.00.00, 20.09, 2101.11.10 e 2209.00.00, todos da NCM, destinadas à alimentação humana ou animal, **poderão deduzir da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, devidas em cada período de apuração, crédito presumido, calculado sobre o valor dos bens referidos no inciso II do caput do art. 3º das Leis nos 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, adquiridos de pessoa física ou recebidos de cooperado pessoa física.***

(...)

*§ 2º O direito ao crédito presumido de que tratam o caput e o § 1º deste artigo **só se aplica aos bens adquiridos ou recebidos, no mesmo período de apuração, de pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no País, observado o disposto no § 4º do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003.***

Neste ponto também não assiste razão a Recorrente.

A leitura da legislação é clara ao afirmar que o crédito presumido poderá ser deduzido da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, devidas em cada período de apuração.

Assim me parece correto afirmar que os valores do crédito presumido só podem ser utilizados para a dedução de Pis e Cofins no mês de sua apuração, não podendo ser utilizado em pedido de ressarcimento ou de compensação de períodos diversos de apuração.

A propósito, esta também é a interpretação uníssona do STJ, senão vejamos:

TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. CRÉDITO PRESUMIDO. ART 8º DA LEI N.10.925/2004. ATO DECLARATÓRIO INTERPRETATIVO SRF 15/05. ILEGALIDADE INEXISTENTE.

1. Ambas as Turmas integrantes da Primeira Seção desta Corte Superior firmaram entendimento no sentido de que o ato declaratório interpretativo SRF 15/05 não inovou no plano normativo, mas apenas explicitou vedação que já estava contida na legislação tributária vigente.

2. Precedentes: REsp 1233876/RS, Rel. Min. Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe 14/2011; e REsp 1118011/SC, Rel. Min. Benedito Gonçalves, Primeira Turma, DJe 31/8/2010.

3. Recurso especial não provido. (REsp 1240954 / RS. Relator. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES. Dje 21/06/2011)

Assim correta a decisão exarada pela DRJ de Porto Alegre.

(iv) incorreta segregação das receitas financeiras da receita bruta total para fins de rateio proporcional

A fiscalização não contabilizou os créditos decorrentes das receitas financeiras no cálculo da receita bruta total, para fins de segregação dos créditos com base na proporção da receita bruta tributada no mercado interno, não tributada no mercado interno e de exportação, em relação à receita bruta total.

A Recorrente, por sua vez, entende que as receitas financeiras devem ser incluídas em sua receita bruta.

Com razão a Recorrente.

Vejamos o que dizem as leis que regem o PIS e Cofins não cumulativo:

LEI Nº 10.637, DE 30 DE DEZEMBRO DE 2002.

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.

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

(...)

§ 8º Observadas as normas a serem editadas pela Secretaria da Receita Federal, no caso de custos, despesas e encargos vinculados às receitas referidas no § 7º e àquelas submetidas ao regime de incidência cumulativa dessa contribuição, o crédito será determinado, a critério da pessoa jurídica, pelo método de:

I – apropriação direta, inclusive em relação aos custos, por meio de sistema de contabilidade de custos integrada e coordenada com a escrituração; ou

II – rateio proporcional, aplicando-se aos custos, despesas e encargos comuns a relação percentual existente entre a receita bruta sujeita à incidência não-cumulativa e a receita bruta total, auferidas em cada mês.

LEI Nº 10.833, DE 29 DE DEZEMBRO DE 2003.

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.

***Art. 3º** Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:*

§ 8º Observadas as normas a serem editadas pela Secretaria da Receita Federal, no caso de custos, despesas e encargos vinculados às receitas referidas no § 7º e àquelas submetidas ao regime de incidência cumulativa dessa contribuição, o crédito será determinado, a critério da pessoa jurídica, pelo método de:

I - apropriação direta, inclusive em relação aos custos, por meio de sistema de contabilidade de custos integrada e coordenada com a escrituração; ou

II - rateio proporcional, aplicando-se aos custos, despesas e encargos comuns a relação percentual existente entre a receita bruta sujeita à incidência não-cumulativa e a receita bruta total, auferidas em cada mês.

Da leitura dos dispositivos acima transcritos não parece haver dúvidas que o conceito estabelecido pelas lei de regência é de que a receita bruta engloba a totalidade da receita obtida pela Recorrente independente da sua denominação ou classificação contábil.

Não me parece razoável estabelecer um conceito de receita bruta para fins de incidência tributária e outro, mais restritivo, para fins de apuração de créditos.

A Lei é explícita ao afirmar que deve ser considerada a receita bruta total, sem qualquer redução ou restrição.

Assim, voto por DAR PROVIMENTO PARCIAL ao recurso voluntário nos termos do voto acima transcrito.

(Assinado digitalmente)

Alexandre Gomes

Voto Vencedor

Conselheiro Alan Fialho Gandra, Redator Designado

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 26/10/2011 por ALAN FIALHO GANDRA, Assinado digitalmente em 25/01/2012 por LEONARDO MUSSI DA SILVA, Assinado digitalmente em 06/11/2011 por ALEXANDRE GOMES, Assinado digitalmente em 29/01/2012 por WALBER JOSE DA SILVA, Assinado digitalmente em 26/10/2011 por ALAN FIALHO GANDRA

Impresso em 02/02/2012 por LEVI ANTONIO DA SILVA - VERSO EM BRANCO

Inicialmente cumpre destacar que a divergência em relação ao voto vencido restringe-se unicamente quanto aos fretes realizados entre estabelecimentos da mesma empresa ou para estabelecimentos de terceiros não clientes. O voto vencedor defende que tais dispêndios geram crédito da COFINS e o posicionamento deste redator é no sentido contrário.

Em que pese o excelente argumento do voto acima, discordo do entendimento do eminente Relator, pelas razões que passo a expor.

Conforme se verifica nos autos, a fiscalização glosou os créditos decorrentes dos fretes realizados entre estabelecimentos da mesma empresa ou para estabelecimentos de terceiros não clientes.

Tais gastos não têm amparo legal para o seu creditamento, por absoluta falta de previsão legal, eis que os fretes em apreço são despesas realizadas após a fase de produção, portanto não geram crédito visto que, conforme dispõe a lei, para que o frete gere direito ao creditamento é necessário que esse serviço seja utilizado como insumo ou na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, ou, ainda, se a despesa estiver ressalvada na relação taxativa de bens e serviços que geram direito ao crédito, o que não é o caso.

Destarte, ao contrário do entendimento da Recorrente, os gastos em apreço não geram crédito do COFINS não-cumulativo, por falta de previsão legal.

No mais, com fulcro no art. 50, § 1º, da Lei nº 9.784/99, adoto e ratifico as razões e fundamentos do acórdão de primeira instância.

Pelas razões acima aduzidas e sendo o que basta para o deslinde processual, voto por **negar** provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Alan Fialho Gandra – Redator Designado

Declaração de Voto

Conselheiro Leonardo Mussi da Silva

O ilustre Relator, de forma brilhante, rechaçou a possibilidade de, em procedimento, visando a homologar a compensação, as autoridades administrativas promoverem a redução do crédito, por suposto erro do contribuinte na apuração do débito tributário a ser quitado mediante compensação. Com razão o Relator.

Ao tratar “da competência para apreciar pedido de restituição, ressarcimento ou reembolso e declaração de compensação”, a IN 900, deixa patente que o objeto da análise a ser realizada pela autoridade competente é tão somente sobre a restituição, o ressarcimento ou a homologação da compensação, *verbis*:

“Art. 57. A decisão sobre o pedido de restituição de crédito relativo a tributo administrado pela RFB, o pedido de ressarcimento de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e

da Cofins e o pedido de reembolso, caberá ao titular da Delegacia da Receita Federal do Brasil (DRF), da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Administração Tributária (Derat) ou da Delegacia Especial de Instituições Financeiras (Deinf) que, à data do reconhecimento do direito creditório, tenha jurisdição sobre o domicílio tributário do sujeito passivo, ressalvado o disposto nos arts. 58 e 60.

Parágrafo único. A restituição, o reembolso ou o ressarcimento dos créditos a que se refere o caput, bem como sua compensação de ofício com os débitos do sujeito passivo para com a Fazenda Nacional, caberão à DRF, à Derat ou à Deinf que, à data da restituição, do reembolso, do ressarcimento ou da compensação, tenha jurisdição sobre o domicílio tributário do sujeito passivo.

....

Art. 63. A homologação de compensação declarada pelo sujeito passivo à RFB será promovida pelo titular da DRF, da Derat ou da Deinf que, à data da homologação, tenha jurisdição sobre o domicílio tributário do sujeito passivo."

A competência atribuída é tão somente para julgar o pedido de restituição ou homologar a compensação. O fisco pode negar a restituição ou deixar de homologar a compensação se houver problema em relação ao crédito a ser restituído.

Mas não é dado o direito de, no âmbito restrito do processo instaurado para se discutir o pedido de restituição ou compensação, a autoridade exigir, por vias oblíquas, eventuais débitos encontrados na revisão, como no caso dos autos, da base de cálculo do tributo.

A competência de exigir o crédito tributário é regulada por outras regras, que visam dar certeza, liquidez e exigibilidade ao crédito do fisco.

Nos tributos sujeitos ao lançamento de ofício ou por declaração, o fisco apura o montante do tributo devido e expede a notificação de lançamento, estabelecendo a data ou termo para o pagamento da dívida. A certeza, liquidez e exigibilidade do crédito foram devidamente determinadas pela legislação e pela administração pública.

Nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, a questão é um pouco diversa. Num primeiro momento, a legislação determina que a dívida tributária seja apurada pelo próprio contribuinte, devendo este, verificar a ocorrência do fato gerador, determinar a matéria tributável e recolher antecipadamente, se for o caso, o montante do débito acrescido ou não de penalidades. Além de realizar essa atividade (apurar e, eventualmente, pagar), o lançamento por homologação somente se opera, nos termos do artigo 150 do CTN, isto é, somente produz efeitos, se as autoridades administrativas tomarem conhecimento daquela atividade exercida pelo contribuinte.

As autoridades administrativas tomam conhecimento da atividade exercida pelo contribuinte por intermédio das obrigações acessórias, notadamente das declarações criadas com esta finalidade. Estas declarações constituem instrumento hábil à exigência do crédito, consoante expressamente previsto no § 1º do art. 5º do Decreto-Lei nº 2.124/84:

“§ 1º O documento que formalizar o cumprimento de obrigação acessória, comunicando a existência de crédito tributário, constituirá confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência do referido crédito.”

Se o contribuinte deu ciência às autoridades administrativas quanto à atividade por ele exercida (determinar a matéria tributável, apurar o montante do tributo devido e, se for o caso, recolher o tributo devido com ou sem multa), opera-se o lançamento por homologação.

Nesta hipótese, tendo em vista o lançamento realizado pelo contribuinte, as autoridades administrativas poderão realizar a sua revisão nos termos da cabeça do art. 149 do CTN. Se o fisco não encontrar qualquer erro na atividade exercida pelo contribuinte, haverá a sua homologação expressa, que ocorre com o simples termo de encerramento de fiscalização. Mas, se as autoridades ao realizarem a revisão encontrarem algum equívoco na atividade realizada pelo contribuinte, deverão proceder ao lançamento de ofício, de modo a exigir eventual diferença do tributo, nos termos do inciso V do artigo 149, que assevera:

“Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

...

V - quando se comprova omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte;”

O artigo seguinte mencionado no dispositivo acima é exatamente o artigo 150 que trata do lançamento por homologação, que vem a ser, segundo o dispositivo:

“Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.” (grifamos)

Desta forma, se o contribuinte apurou e deu conhecimento da atividade exercida às autoridades administrativas, eventual revisão desta atividade, poderá ser realizada pelas autoridades administrativas nos termos do artigo 149, V, do CTN antes mencionado, que condiciona a revisão *“quando se comprova omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade”* realizada no âmbito do lançamento por homologação.

Toda esta revisão é executada por intermédio de um procedimento administrativo de fiscalização regulado, dentre outras regras, pelo Decreto nº 3.724/01, que prescreve:

“Art. 2º Os procedimentos fiscais relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil serão executados, em nome desta, pelos Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil e somente terão início por força de ordem específica denominada Mandado de Procedimento Fiscal (MPF), instituído mediante ato da Secretaria da Receita Federal do Brasil.

Documento assinado digitalmente

Autenticado digitalmente em 26/10/2011 por ALAN FIALHO GANDRA, Assinado digitalmente em 25/01/2012 por LEONARDO MUSSI DA SILVA, Assinado digitalmente em 06/11/2011 por ALEXANDRE GOMES, Assinado digitalmente em 29/01/2012 por WALBER JOSE DA SILVA, Assinado digitalmente em 26/10/2011 por ALAN FIALHO GANDRA

Impresso em 02/02/2012 por LEVI ANTONIO DA SILVA - VERSO EM BRANCO

§ 2º Entende-se por procedimento de fiscalização a modalidade de procedimento fiscal a que se referem o art. 7º e seguintes do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972.”

O Decreto nº 70.235/72 também estabelece que:

“Art. 7º O procedimento fiscal tem início com: (Vide Decreto nº 3.724, de 2001)

I - o primeiro ato de ofício, escrito, praticado por servidor competente, cientificado o sujeito passivo da obrigação tributária ou seu preposto;

II - a apreensão de mercadorias, documentos ou livros;

III - o começo de despacho aduaneiro de mercadoria importada.

§ 1º O início do procedimento exclui a espontaneidade do sujeito passivo em relação aos atos anteriores e, independentemente de intimação a dos demais envolvidos nas infrações verificadas.

§ 2º Para os efeitos do disposto no § 1º, os atos referidos nos incisos I e II valerão pelo prazo de sessenta dias, prorrogável, sucessivamente, por igual período, com qualquer outro ato escrito que indique o prosseguimento dos trabalhos.”

A função do procedimento de fiscalização é a de dar a certeza e liquidez necessárias ao crédito tributário. A exigibilidade, necessária a qualquer crédito, depende da formalização de um ato administrativo, qual seja, o auto de infração ou a notificação de lançamento, conforme estabelece o artigo 9º do Decreto 70.235/72, *verbis*:

“Art. 9º A exigência do crédito tributário e a aplicação de penalidade isolada serão formalizados em autos de infração ou notificações de lançamento, distintos para cada tributo ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito.”

Em apertada síntese, o crédito tributário no caso do lançamento por homologação possui exigibilidade em razão de o contribuinte ter realizado a atividade que determina o artigo 150 do CTN, apurando a dívida e informando as autoridades administrativas, ou se estas, tomando conhecimento da atividade assim exercida, ao realizarem a revisão daquela atividade, encontram eventual diferença, lavrando o auto de infração ou a notificação de lançamento.

No caso dos autos, as autoridades administrativas encontraram diferenças na base de cálculo do tributo apurado pelo contribuinte no âmbito do lançamento por homologação. Ao invés de promoverem o início de um procedimento de fiscalização, nos termos da legislação acima mencionada, optaram por simplesmente negar parte da restituição do contribuinte.

Ou seja, exigiram o crédito tributário de forma oblíqua, por intermédio de um procedimento interno sem previsão legal e em manifesta violação com as regras do Decreto nº 70.235/72 e do Decreto nº 3.724/01.

E o que é pior, com a possibilidade de violar a regra fundamental do parágrafo único do artigo 149 do CTN, que prescreve que “a revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública”, que é de 5 anos contado do fato gerador do tributo.

Ademais, ao realizar este procedimento interno, deixando de lavrar o auto de infração para exigir tributo, as autoridades, discricionariamente, estarão abrindo mão da multa de ofício, o que é vedado pelo artigo 142, parágrafo único do CTN, que diz ser a atividade administrativa do lançamento vinculada e obrigatória. Nesse caso, essas autoridades deverão ser responsabilizadas pessoalmente pela multa que deixou de ser exigida.

E mais, além de violar todas as regras acima mencionadas, o procedimento pretendido constitui verdadeira compensação de ofício, sem obediência às regras desta modalidade de compensação, e sem existir dívida líquida e certa, necessária a qualquer tipo de compensação, nos termos do artigo 170 do CTN.

Se ultrapassada esta questão prejudicial, no mérito, entendo que deva ser dado provimento ao recurso.

Com efeito, o art. 51 da Lei nº 11.196, de 21 de novembro de 2005, reduziu a zero a alíquota do PIS incidente sobre a receita bruta de vendas de leite em pó, de queijo e de requeijão no mercado interno, nos seguintes termos:

“Art. 51. O caput do art. 1º da Lei no 10.925, de 23 de julho de 2004, passa a vigorar acrescido dos seguintes incisos: (Vigência)

“Art. 1º...

XI - leite fluido pasteurizado ou industrializado, na forma de ultrapasteurizado, e leite em pó, integral ou desnatado, destinados ao consumo humano;

XII - queijos tipo mussarela, minas, prato, queijo de coalho, ricota e requeijão.”

O art. 132, inciso V, alínea “c” do mesmo diploma legal, por sua vez, estabeleceu que este benefício somente produziria efeitos a partir do quarto mês subsequente ao da publicação da referida lei, que ocorreu em 22 de novembro de 2005. Assim, de acordo com o normativo, o benefício só produziria efeitos a partir de 1º de março de 2006.

Ocorre que o Decreto nº 5.630 de 22 de dezembro de 2005, ao regular o benefício de alíquota zero daqueles itens, estabeleceu que os efeitos do benefício deveria ser aplicado a partir de 22 de novembro de 2005, nos seguintes termos:

Art. 1º Ficam reduzidas a zero as alíquotas da Contribuição para o PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS incidentes na importação e sobre a receita bruta decorrente da venda no mercado interno de:

(...)

XI - leite em pó, integral ou desnatado, destinado ao consumo humano; e (Vigência)

XII - queijos tipo mussarela, minas, prato, queijo de coalho, ricota e requeijão. (Vigência)

(...)

Art. 3º Este Decreto entra em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos a partir de:

(...)

II - 22 de novembro de 2005, em relação ao disposto nos incisos XI e XII do caput do art. 1º deste Decreto.”

Dir-se-á que este Decreto estaria violando o disposto no art. 132, inciso V, alínea “c” da Lei nº 11.196/05, por antecipar os efeitos do benefício fiscal estabelecido neste mesmo diploma legal.

Duas observações são importantes neste caso. A primeira é a de que se for verdade que este Decreto estaria a violar os termos da norma legal a que veio regular, esta violação implicaria na sua inconstitucionalidade, por violação direta ao artigo 84, IV, da Carta Magna, que prescreve:

“Art. 84. Compete privativamente ao Presidente da República:

IV - sancionar, promulgar e fazer publicar as leis, bem como expedir decretos e regulamentos para sua fiel execução;”

É esse dispositivo Constitucional que regula a competência do Presidente da República expedir decretos, razão pela qual se houvesse algum vício no referido Decreto nº 5.630/05, este seria de inconstitucionalidade. Ocorre que o Regimento Interno deste Conselho estabelece expressamente que:

“Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.”

Ou seja, pelo Regimento Interno é vedado ao julgador deixar de aplicar a norma por argumento de inconstitucionalidade, seja em favor do contribuinte ou em favor da Fazenda, como no presente caso.

Sustentar, como se pretendeu fazer, que a questão seria de ilegalidade, pois o Decreto estaria violando o artigo 99 do CTN e não a Carta Magna, é risível e não merece comentários adicionais. A violação, se houvesse, seria direta à Carta Magna, pois é esta que, ao fim e ao cabo, fixa a competência do presidente da República.

Mas, em minha opinião, sequer existe qualquer ilegalidade ou inconstitucionalidade em relação ao Decreto 5.530/05. Com efeito, o artigo 150 da Constituição Federal exige a legalidade estrita em matéria de benefício fiscal apenas em relação às seguintes matérias:

“§ 6.º Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o

correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2.º, XII, g.”

Veja que a legalidade estrita somente é exigida em relação às matérias nele elencadas, subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão. O dispositivo não estabelece esta legalidade aos casos de redução de alíquota.

E nem se diga que a redução de alíquota equivaleria a uma isenção, para efeito desta legalidade estrita, pois o Supremo Tribunal Federal em reiterados julgamentos assentou a diferença entre estes institutos. Eis a ementa do aresto abaixo:

“I.C.M. ISENÇÃO QUE TRATA O ART. 1, PARAGRAFO 4, VI, DO D.L. 406/68. II. NÃO COMPREENDE AS MERCADORIAS IMPORTADAS CUJA ALIQUOTA FOI FIXADA PELA UNIÃO NA ESCALA “ZERO”, POIS, EMBORA LIVRE DE DIREITOS, PODE ELA, ALIQUOTA, SER ELEVADA PELO C.P.A. A EXPRESSÃO LIVRE DE DIREITOS NÃO EQUIVALE A ISENÇÃO NA JURISPRUDÊNCIA DO S.T.F., CRISTALIZADA NA S. 576. III. RECURSO EXTRAORDINÁRIO CONHECIDO E PROVIDO.” (RE 91501, Relator Min. THOMPSON FLORES, DJ 29-08-1980)

“IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS. IMPORTAÇÃO. ALIQUOTA ZERO. ISENÇÃO INEXISTENTE. A TARIFA ZERO OU LIVRE CONFIGURA UMA NÃO-INCIDENCIA PROVISORIA DO TRIBUTO. A IMPORTAÇÃO DE DE MERCADORIAS SOB O REGIME DE TAL ALIQUOTA NÃO IMPLICA, PORTANTO, EM ISENÇÃO DO IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO. PRECEDENTES: RE’S 76.284 E 81.074.- RECURSO EXTRAORDINÁRIO DO ESTADO CONHECIDO E PROVIDO.” (RE 81171 / SP, Relator Min. BILAC PINTO, DJ 05-09-1975)

Desta forma, não vejo qualquer ilegalidade ou inconstitucionalidade no Decreto nº 5.630/05 que instituiu a redução de alíquota zero a partir de 22 de novembro de 2005 para o PIS e COFINS relativamente aos produtos nele mencionados.

Veja que não estou dizendo que o referido Decreto antecipou este benefício fiscal, pois ele efetivamente estabelece a própria redução à zero da alíquota, a partir daquela data. Noutro giro, o Decreto em tela é o veículo introdutor da redução a zero da alíquota do PIS e da COFINS de forma autônoma da Lei nº 11.196/05, que criou esta redução apenas a partir de março de 2006. E repita-se não vejo qualquer ilegalidade ou inconstitucionalidade deste normativo, como acima demonstrado.

De resto, cabe registrar a pouco usual forma utilizada pelo Presidente da República para alterar um normativo por ele mesmo editado. Ocorre que em 24 de fevereiro de 2006 foi publicada no Diário Oficial uma retificação do Decreto nº 5.630, estabelecendo o seguinte:

“RETIFICAÇÃO

DECRETO Nº 5.630, DE 22 DE DEZEMBRO DE 2005

Dispõe sobre a redução a zero das alíquotas da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS incidentes na importação e na comercialização no mercado interno de adubos, fertilizantes

defensivos agropecuários e outros produtos, de que trata o art. 1º da Lei nº 10.925, de 23 de julho de 2004.

(Publicado no Diário Oficial da União de 23 de dezembro de 2005, Seção 1, páginas 30 e 31) no art. 3º,

onde se lê: “II - 22 de novembro de 2005, em relação ao disposto nos incisos XI e XII do caput do art. 1º deste Decreto.”

leia-se: “II - 1º de março de 2006, em relação ao disposto nos incisos XI e XII do caput do art. 1º deste Decreto.”

Ou seja, quase três meses após a edição do Decreto nº 5.630/05, se fez publicar uma retificação do decreto. Não está clara a intenção das autoridades em editar esta retificação.

Mas o certo é que, de acordo com artigo 1º da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro, denominação dada pela Lei nº 12.376, de 2010, à Lei de Introdução ao Código Civil Brasileiro:

“§ 4. AS CORREÇÕES A TEXTO DE LEI JÁ EM VIGOR CONSIDERAM-SE LEI NOVA.”

Desta forma o decreto retificador, considera-se uma norma legal inteiramente nova, vigorando a partir da data de sua publicação. Aliás, o ato publicado de retificação não estabelece o momento em que a alteração legislativa deveria surtir efeito.

Veja que o Presidente da República poderia estabelecer expressamente que o ato de retificação produziria efeitos retroativos, aplicando-se desde a edição do Decreto nº 5.630/05. Certamente, se o fizesse a inconstitucionalidade estaria nesta retroatividade, mas pela mesma regra acima citada do Regimento Interno do CARF, teríamos que aplicar o dispositivo, pois não poderíamos deixar de aplicá-lo por argumento de inconstitucionalidade.

Mas este não é o caso, pois o ato não estabelece o momento em que a retificação produziria efeitos, presumindo-se que este passou a vigorar na data de sua publicação em fevereiro de 2006.

Desta forma, neste particular dou provimento ao recurso do contribuinte.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Leonardo Mussi da Silva