



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

Processo nº 11080.102464/2005-46
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3302-002.353 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 23 de outubro de 2013
Matéria PIS - RESSARCIMENTO
Recorrente ALIBEM COMERCIAL DE ALIMENTOS LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/04/2005 a 30/09/2005

PEDIDO DE RESSARCIMENTO. PIS NÃO CUMULATIVO. BASE DE CÁLCULO. APURAÇÃO DE DIFERENÇAS.

Apurando o Fisco diferença entre o valor pleiteado e o valor que entende devido a título de ressarcimento de PIS ou Cofins, não pode a Autoridade Fazendária efetuar o pagamento do valor pleiteado, posto que ilíquido e indevido. Há que ser firmado o entendimento sobre o valor exato do crédito a ressarcir. A apuração dar-se-á por meio de discussão em lançamento de ofício ou por meio de glosa efetuada no próprio pedido de ressarcimento.

BASE DE CÁLCULO DO PIS. CREDITO PRESUMIDO DE ICMS.

O recebimento de crédito presumido do ICMS constitui receita posto que aumenta o patrimônio de quem recebe e, como receita, há que existir previsão legal para a sua exclusão da base de cálculo do PIS.

CESSÃO DE CRÉDITOS DE ICMS. NÃO INCIDÊNCIA DE PIS.

Não há incidência do PIS sobre a cessão de créditos de ICMS, por se tratar esta operação de mera mutação patrimonial, não se constituindo receita.

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.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, em rejeitar a preliminar de necessidade de lançamento quando a autoridade, ao examinar a liquidez e certeza do crédito pleiteado, inclui valores na base de cálculo da exação, suscitada pelo Conselheiro Relator. Vencido o conselheiro Alexandre Gomes, relator. Quanto ao mérito, deu-se parcial provimento ao recurso voluntário nos seguintes termos: (i) por maioria de votos, para manter na base de cálculo da exação o valor do crédito presumido do ICMS. Vencidos, nesta parte, os Conselheiros Alexandre Gomes e Mônica Elisa de Lima; (ii) por unanimidade de votos, para excluir da base de cálculo da exação o valor do crédito de ICMS transferido a terceiros, nos termos do voto do Relator; e (iii) por unanimidade de votos, para negar provimento quanto às demais matérias de mérito, nos termos do voto do relator. Quanto ao crédito presumido do ICMS, o conselheiro Jonathan Barros Vita acompanhou a divergência pelas conclusões. Quanto à transferência de crédito de ICMS, a Conselheira Maria da Conceição Arnaldo Jacó acompanhou o relator pelas conclusões. Designado o Conselheiro Walber José da Silva para redigir o voto vencedor quanto às matérias “inclusão do crédito presumido do ICMS na base de cálculo da exação” e a preliminar de necessidade de lançamento.

(assinado digitalmente)

WALBER JOSÉ DA SILVA – Presidente e Redator Designado.

(assinado digitalmente)

ALEXANDRE GOMES - Relator.

EDITADO EM: 29/10/2013

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Walber José da Silva (Presidente), Paulo Guilherme Deroulede, Fabiola Cassiano Keramidás, Maria da Conceição Arnaldo Jacó, Alexandre Gomes (Relator) e Gileno Gurjão Barreto.

Relatório

Por bem retratar a matéria tratada no presente processo, transcreve-se o relatório produzido pela DRJ de Porto Alegre:

Trata o presente processo de Declarações de Compensação entregues em 28 de julho de 2005, 31 de outubro de 2005 e 31 de janeiro de 2006, juntamente com os Demonstrativos de Créditos da Contribuição para o PIS não cumulativo dos períodos de abril a setembro de 2005, sendo juntados ao presente, por

apensação, os processos 11080.005747/2005-41, 11080.102462/2005-57, 11080.102463/2005-00 e 11080.000791/2006-45, conforme relatado na Informação Fiscal de fls. 45/49 do processo nº 11080.005747/2005-41. Pretende a interessada que os créditos sejam suficientes para a extinção dos valores de IRPJ devido em junho de 2005, do IRRF sobre aplicações financeiras devido em setembro de 2003 e dezembro de 2005 e de CSLL devida em setembro e dezembro de 2005.

Para examinar os valores dos créditos em cumprimento a mandado de Procedimento Fiscal, foi realizada ação fiscal junto à interessada pela DRF em Porto Alegre, originando o Despacho Decisório nº (fl. 51) que reconheceu o direito creditório parcial no valor de R\$623.265,41, homologando as compensações até este valor e cobrando os valores não extintos. A diferença entre o crédito pleiteado e o reconhecido deveu-se a não ter a interessada incluído na base de cálculo da contribuição os valores dos créditos presumidos de ICMS e dos valores do ICMS transferidos a terceiros, e por ter incluído na compensação o valor do crédito presumido das atividades de agroindústria, além de ter se equivocado na alíquota aplicada nos créditos decorrentes de compras de animais vivos e de milho.

A contribuinte apresentou tempestivamente a Manifestação de Inconformidade (fls. 15/39), por procurador devidamente habilitado (instrumento de fl.40), reclamando das glosas efetivadas pela fiscalização, em relação aos créditos que apurou com base na legislação.

Passa a analisar as irregularidades apontadas no Relatório da Fiscalização rebatendo-as:

Relativamente ao crédito presumido de ICMS afirma que somente constitui receita, e portanto base de cálculo das contribuições para o PIS/Cofins, o ingresso de novos valores ao patrimônio da empresa. Como os créditos de ICMS não configuram esta situação, considera incorreto o procedimento da sua inclusão como receita para o cálculo das contribuições. Da mesma forma analisa a transferência de créditos do ICMS para terceiros, alegando que as quantias recebidas seriam na verdade redução de despesa, e no balanço passam da conta "tributos recuperáveis" para "caixa", ambas do ativo da empresa.

Já quanto à compensação indevida de crédito presumido de atividades agroindustriais, pretende fazer jus à utilização do benefício do crédito presumido para as agroindústrias, conforme previsto na Lei nº 10.925, de 23 de julho de 2004, já que tem por objetivo, dentre outros, a industrialização de produtos alimentares derivados de aves, suínos, bovinos e outros animais. A possibilidade de ressarcimento em dinheiro ou de compensar os saldos dos créditos veio através do artigo 16 da Lei nº 11.116, de 18 de maio de 2005. A restrição tanto ao ressarcimento quanto à compensação teria sido ordenada pelo Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 15, de 22 de dezembro de

2005, reforçada pela Instrução Normativa SRF nº 636, revogada pela IN SRF nº 660, de 17 de julho de 2006. As restrições de disposições de Lei, assim implementadas via Ato Declaratório Normativo ou Instrução Normativa afrontariam os princípios da legalidade, da não cumulatividade, da isonomia e da neutralidade da tributação.

No que se refere à alíquota a ser aplicada sobre os insumos comprados para a agroindústria, estabelecida pela Lei nº 10.925, de 2004, teria sido alterada pela Instrução Normativa SRF nº 660/06. Argumenta que uma Instrução Normativa não poderia alterar a alíquota estabelecida por Lei.

A par dos argumentos lançados na manifestação de inconformidade apresentada, a DRJ entendeu por bem indeferir a solicitação em decisão que assim ficou ementada:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/04/2005 a 30/09/2005

CRÉDITO PRESUMIDO - A partir de agosto de 2004, as pessoas jurídicas sujeitas à sistemática de não-cumulatividade da Contribuição ao PIS/Pasep e à Cofins que produzirem mercadorias relacionadas no caput do art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004, na redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004, ou as adquirirem na forma do § 1º do mencionado artigo, desde que atendidos todos os requisitos exigidos pela legislação tributária, poderão usufruir de crédito presumido, o qual somente poderá ser utilizado para dedução das respectivas quantias devidas, conforme o mesmo dispositivo.

O crédito presumido de ICMS não é de ser excluído da base de cálculo de PIS e de Cofins, pois inexiste previsão legal para tal.

O crédito de ICMS transferido para terceiros faz parte da base de cálculo do PIS e da Cofins- não cumulativos.

Solicitação Indeferida

Contra esta decisão foi apresentado Recurso onde são reprisados os argumentos lançados na manifestação de inconformidade apresentada

É o relatório.

Voto Vencido

(Em Parte)

Conselheiro ALEXANDRE GOMES, Relator.

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

Conforme se depreende do relatório acima são três os tópicos a serem analisados no presente processo: (i) a reconstituição da base de cálculo do PIS para fazê-lo incidir sobre os créditos presumidos de ICMS que Recorrente faz jus bem como sobre as transferências para terceiros de seus saldos credores de ICMS; (ii) incidência do PIS sobre os créditos presumidos de ICMS que Recorrente faz jus bem como sobre as transferências para terceiros de seus saldos credores de ICMS (iii) a limitação ao ressarcimento e a compensação do crédito presumido estabelecido pelo art. 8º da Lei 10.925/05; e, (iv) o percentual a ser aplicado para o cálculo do crédito presumido das atividades agroindustriais.

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

(i) a reconstituição da base de cálculo do PIS para fazê-lo incidir sobre os créditos presumidos de ICMS que Recorrente faz jus bem como sobre as transferências para terceiros de seus saldos credores de ICMS

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 aos créditos presumidos de ICMS que Recorrente faz jus bem como sobre as transferências para terceiros de seus saldos credores de ICMS.

Independente da questão de se tratarem ou não de novas receitas nos termos da Lei 10.637/02, há tema de fundo que merece análise preliminar, qual seja, a modificação da base de cálculo do tributo em sede de declaração 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 te II, 142, 144 e 149, todos do Crédito Tributário Nacional.

O Conselho Administrativo de Recurso 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.

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 PIS 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 IPI, 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

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 de compensação.

Diante dos precedentes citados, entendo que as glosas decorrentes da não inclusão na base de cálculo do PIS dos valores relativos ao crédito presumido de ICMS bem como as transferências para terceiros de saldos credores do ICMS devem ser canceladas, e eventual discussão a cerca da incidência sobre as operações efetuadas pela Recorrente deveria ser tratada mediante lavratura de auto de infração.

Como no presente caso não houve lavratura do auto de infração, são passíveis de restituição/compensação os valores originais requeridos pela Recorrente.

Caso vencido, passo a analisar a possibilidade de incidência das contribuições para o PIS e a COFINS sobre os créditos presumidos de ICMS e sobre a transferência para terceiros de saldos credores de ICMS.

(ii) incidência do PIS sobre os créditos presumidos de ICMS que Recorrente faz jus bem como sobre as transferências para terceiros de seus saldos credores de ICMS.

A decisão recorrida entende que a ***“receita do crédito presumido de ICMS compõe a base de cálculo da Cofins e do Pis, visto que se enquadra no conceito de receita bruta contido na legislação de regência, não sendo excluída ou isenta de incidência, pois estas não foram explicitadas nas leis que tratam do assunto”***.

A recorrente, por sua vez, entende que os créditos presumidos de ICMS a que faz jus não se enquadram no conceito de receita, não podendo ser incluídos na base de cálculo do PIS e da COFINS.

Com razão a Recorrente.

Os créditos presumidos de ICMS estão relacionadas a redução de custos e definitivamente não se tratam de nova receita, não podendo ser alcançados pelas contribuições sociais.

A lei 10.637/02 e a Lei 10.833/03 estabelecem em seus art. 1º que:

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. 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

A Resolução CFC nº 1.187, de 28 de agosto de 2009, visando dar continuidade à regulamentação dos novos procedimentos de contabilidade, e objetivando a adaptação às normas internacionais, aprovou a NBC T 19.30 – Receitas, com vigência a partir de 1º de janeiro de 2010 (recomendando aplicação antecipada).

A nova regulamentação determina que os lançamentos contábeis a partir de janeiro/2010 somente poderão reconhecer como Receita, o ingresso bruto de benefícios econômicos durante o período proveniente das atividades ordinárias da entidade, que resultam no aumento do seu patrimônio líquido.

Diante do novo conceito de Receita, o reconhecimento contábil somente poderá ser proveniente da venda de bens e da prestação de serviços; e os valores advindos dos ativos que geram juros, royalties e dividendos, isto é, a origem da receita, somente podem vir de duas fontes:

- a) das atividades ordinárias constantes do objeto social de entidade (contrato social) e/ou;
- b) do pagamento de juros, royalties e dividendos por terceiros, pelo uso de um ativo da entidade.

Esta posição tem sido seguida reiteradamente pelo Superior Tribunal de Justiça, como vemos a seguir:

TRIBUTÁRIO. CRÉDITO PRESUMIDO. ICMS. INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS. IMPOSSIBILIDADE. BENEFÍCIO FISCAL. RESSARCIMENTO DE CUSTOS.

1. A controvérsia dos autos diz respeito à inexigibilidade do PIS e da COFINS sobre o crédito presumido do ICMS decorrente do Decreto n.2.810/01.

2. O crédito presumido do ICMS consubstancia-se em parcelas relativas à redução de custos, e não à obtenção de receita nova oriunda do exercício da atividade empresarial como, verbi gratia, venda de mercadorias ou de serviços.

3. "Não se tratando de receita, não há que se falar em incidência dos aludidos créditos-presumidos do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS." (REsp 1.025.833/RS, Rel. Min. Francisco Falcão, Primeira Turma, julgado em 6.11.2008, DJe 17.11.2008.)

Agravo regimental improvido. (AgRg no REsp 1229134 / SC. Relator Ministro HUMBERTO MARTINS. T2 - SEGUNDA TURMA. DJe 03/05/2011)

Em relação a transferência de saldos credores para terceiros a decisão da regional de julgamento, assim destacou:

A operação de transferência dos créditos do ICMS configura uma espécie de alienação, ou melhor dizendo, uma cessão de créditos em que a pessoa jurídica vendedora toma o lugar do cedente; o adquirente, o do cessionário e a Unidade da Federação, o do cedido.

Conforme o disposto nas Leis 9.718/1998, 10.637, de 30 de dezembro de 2002 (PIS não cumulativo) e Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003 (incidência não-cumulativa da Cofins), estas

contribuições têm como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil, sendo que 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.

A Recorrente, por seu turno, entende indevida a glosa aduzindo os seguintes fundamentos:

Como já deduzido, o saldo credor de ICMS acumulado por força da regra que isentai as operações de exportação do ICMS, contabilmente possui natureza de "tributo recuperável" que, no balanço, está classificado como uma conta do ativo da empresa.

A transferência deste saldo para pagamento de fornecedores e Para terceiros não caracteriza o auferimento de uma "receita", pois o que ocorre é a alteração da sua classificação; da conta "tributos recuperáveis", o saldo credor passa para uma outra conta do ativo, o "caixa".

Os "tributos recuperáveis" são contas do ativo da empresa, tanto quanto o são os valores do "caixa" e que, a efetiva recuperação do tributo, através da transferência do saldo credor de ICMS acumulado, não inova no ativo, apenas altera a sua classificação contábil.

Por sua vez, no Demonstrativo de Resultado do Exercício - DRE das empresas, pode-se visualizar que a transferência do saldo credor de ICMS resulta no abatimento da conta "saldos a pagar fornecedores", ou seja, configura a REDUÇÃO DE DESPESAS.

*Ocorre que os despachos decisórios da autoridade fiscal que embasam a glosa parcial dos créditos da Recorrente, e que consubstanciam a ilegalidade ora combatida, deixam claro que a fiscalização vem adotando o entendimento de que a transferência do saldo credor de ICMS para fornecedores/terceiros geraria uma "receita" para a empresa, **quando o que ocorre é a redução de uma despesa.***

Fica claro, do confronto dos argumentos acima citados, que a Receita Federal está procurando tributar a redução da despesa da Recorrente em função da utilização de saldos credores de ICMS para a quitação de débitos com seus fornecedores.

Não há prova de que haja qualquer "lucro" ou "ganho" com a transferência promovida. Apenas está se quitando uma despesa, o que poderia representar uma receita para o fornecedor da recorrente e nunca para o Recorrente.

Não há nenhum dispositivo de lei que de guarida a este procedimento perpetrado pela Receita Federal.

Sobre este tema assim tem decidido o Conselho Administrativo de Recursos

Fiscais:

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

Período de apuração: 01/07/2004 a 31/07/2004

*CESSÃO DE CRÉDITOS DE ICMS. NÃO INCIDÊNCIA DE PIS
E COFINS.*

*Não há incidência da Cofins sobre a cessão de créditos de ICMS,
por se tratar esta operação de mera mutação patrimonial, não se
constituindo receita.*

*Recurso Voluntário Provido. (Acórdão nº 3801-00.430 - 1ª
Turma Especial. Recurso Voluntário nº 252.94)*

Esta matéria inclusive já foi decidida pelo Supremo Tribunal Federal no rito da repercussão geral, no autos do Recurso Extraordinário nº 606.107/RS.

Vale destacar que Regimento interno do CARF, em seu art. 62ª, determina aos julgadores administrativo a reprodução da jurisprudência do STF decididas no rito do art. 543 B do CPC.

Assim, não posso considerar como receita os valores relativos aos créditos presumidos de ICMS bem como as transferências de saldos credores de ICMS para terceiros, motivo pelo qual afasto a glosa efetuada.

***(iii) a limitação ao ressarcimento e a compensação do credito presumido
estabelecido pelo art. 8º da Lei 10.925/05***

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 não assiste razão a Recorrente.

A partir da leitura da legislação, resta claro que o crédito presumido poderá ser deduzido da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, devidas em cada período de apuração.

Assim, parece-me correto afirmar que os valores do crédito presumido não podem ser utilizados em pedidos de ressarcimento ou de compensação de períodos diversos do de apuração.

A propósito, esta também é a interpretação uníssona da Primeira Seção 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 1.4.2011; 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. Djé 21/06/2011)

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. MANDADO DE SEGURANÇA. COMPENSAÇÃO. CRÉDITOS PRESUMIDOS DECORRENTES DA LEI 10.925/04 COM QUAISQUER TRIBUTOS ADMINISTRADOS PELA SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL. CRÉDITOS NÃO PREVISTOS NA NORMA LEGAL AUTORIZADORA. ART. 11 DA LEI 11.116/05. DIREITO LÍQUIDO E CERTO NÃO EVIDENCIADO.

1. Recurso especial interposto nos autos de mandado de segurança, impetrado pela contribuinte com objetivo de ver reconhecido o direito de compensar seus créditos presumidos de PIS e de COFINS, oriundos da Lei 10.925/04, com quaisquer tributos administrados pela Receita Federal, nos termos do art. 16 da Lei 11.116/05. Aduz que são ilegais os atos regulamentares do Poder Executivo (Ato Interpretativo Declaratório 15/2005 e a Instrução Normativa SRF 660/2006) que se contrapõem a essa pretensão.

2. O direito à compensação tributária deve ser analisado à luz do princípio da legalidade estrita, em conformidade com o que dispõe o art. 170 do CTN: "A lei pode, nas condições e sob as garantias que estipular, ou cuja estipulação em cada caso atribuir à autoridade administrativa, autorizar a compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda Pública". Precedentes: AgRg no Ag 1.207.543/PR, de minha relatoria, PRIMEIRA TURMA, DJe 17/06/2010; AgRg no AgRg no REsp 1012172/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, DJe 11/5/2010; AgRg no REsp 965.419/RS, Rel. Ministro Francisco Falcão, Primeira Turma, DJe 5/3/2008.

3. Dispõe o art. 16, inciso I, da Lei 11.116/05: "O saldo credor da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins apurado na forma do art. 3º das Leis 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, e do art. 15 da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, acumulado ao final de cada trimestre do ano-calendário em virtude do disposto no art. 17 da Lei nº 11.033, de 21 de dezembro de 2004, poderá ser objeto de: I - compensação com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, observada a legislação específica aplicável à matéria".

4. A compensação autorizada pelo art. 16 da Lei 11.116/05 não contempla a utilização dos créditos presumidos disciplinados na Lei 10.925/04, o que, por si só, à luz do art. 170 do CTN, afasta o direito líquido e certo vindicado nesta impetração.

5. Além disso, a concessão de créditos presumidos pela Lei 10.925/04 tem por escopo a redução da carga tributária incidente na cadeia produtiva dos alimentos, na medida em que a venda de bens por pessoa física ou por cooperado pessoa física para a impetrante (cerealista) não sofre a tributação do PIS e da COFINS, ou seja, dessa operação, pela sistemática da não cumulatividade, não há. Documento: 15843758 - RELATÓRIO, EMENTA E VOTO - Site certificado Página 7 de 8 Superior Tribunal de Justiça efetivamente, tributo devido para a adquirente se creditar.

6. Essa finalidade é suficiente para diferenciar esses créditos presumidos daqueles expressamente admitidos pela Lei 11.116/05, os quais são efetivamente existentes, por decorrerem da sistemática da não cumulatividade prevista nas Leis 10.637/02, 10.833/03 e 10.865/04. Aliás, a Lei 10.637/02 (com redação incluída pela Lei 10.865/04), em seu art. 3º, § 2º, inciso II, exclui de sua sistemática o crédito derivado "da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição".

7. Ademais, a própria Lei 10.925/04, em seus arts. 8º e 15, só prevê a utilização desses créditos presumidos para o desconto daquilo que for devido de PIS e de COFINS.

8. Portanto, os atos regulamentares expedidos pelo Poder Executivo ora impugnados pela recorrente, ao impedirem a compensação ora postulada, não inovaram no plano normativo nem contrariaram o disposto no art. 16 da Lei 11.116/05, mas, apenas explicitaram vedação que, como visto, já estava contida na legislação tributária vigente.

9. Recurso especial não provido.

(REsp 1118011/SC, Rel. Min. Benedito Gonçalves, Primeira Turma, DJe 31.8.2010).

Assim, em que pese os argumentos e fundamentos lançados no Recurso Voluntário, entendo por correta a decisão exarada pela DRJ de Porto Alegre neste ponto.

(iv) o percentual a ser aplicado para o cálculo do crédito presumido das atividades agroindustriais.

Existe também discussão a respeito do correto percentual a ser aplicado para a apuração do crédito presumido previsto no art. 8º da Lei nº10.925/04.

A fiscalização defende a aplicação do percentual de 35%, por entender que o cálculo deve considerar os insumos adquiridos, e, de outro lado, tem-se a Recorrente defendendo a aplicação do percentual de 60%, por entender que deve ser considerado o produto fabricado.

Contudo, tendo em vista não ser o saldo credor passível de ressarcimento ou compensação em períodos posteriores ao de sua apuração, conforme decidido no ítem anterior, a discussão sobre qual percentual deve ser aplicado à Recorrente perde seu objeto, e ao mesmo no presente processo, não deve ser analisada.

Ou seja, não sendo passível de ressarcimento, não importa para o deslinde deste processo qual a alíquota a ser aplicada (35% ou 60%).

Por todo o exposto, voto por DAR PROVIMENTO PARCIAL ao Recurso Voluntário, nos termos do voto acima descrito.

(assinado digitalmente)

ALEXANDRE GOMES – Relator

Voto Vencedor

(Em Parte)

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

Autenticado digitalmente em 29/10/2013 por WALBER JOSE DA SILVA, Assinado digitalmente em 29/10/2013

por WALBER JOSE DA SILVA, Assinado digitalmente em 19/11/2013 por ALEXANDRE GOMES

Impresso em 09/01/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Conselheiro WALBER JOSÉ DA SILVA, Redator Designado.

Acompanho e adoto o voto do Ilustre Conselheiro Relato, Alexandre Gomes, exceto em relação à (i) preliminar de necessidade de lançamento quando a autoridade, ao examinar a liquidez e certeza do crédito pleiteado, inclui valores na base de cálculo da exação, e (ii) a manutenção, na base de cálculo da exação, do valor do crédito presumido do ICMS.

Quanto à preliminar de modificação da base de cálculo do tributo em sede de declaração de compensação, suscitada pelo Ilustre Conselheiro Relator, não o acompanho pelas razões que passo a discorrer.

Os valores de natureza tributária a restituir ou a ressarcir pela Fazenda Nacional são espécies de despesa pública. E o pagamento de despesa pública somente pode ser realizado após a sua regular liquidação, por expressa determinação do art. 62 da Lei nº 4.320/64. E o disposto nos art. 165 e 170 do CTN é compatível com essa regra.

E a liquidação da despesa pública está definida no art. 63 da Lei nº 4.320/64, ou seja, é o procedimento tendente a verificar a existência do direito do credor e a apuração da origem e objeto do que se deve pagar e da importância exata a pagar, bem como a identificação da pessoa a quem se deve pagar.

A primeira conclusão que se tira desses dispositivos legais é que a atividade de liquidação da despesa é uma atividade privativa da administração pública. A segunda conclusão que se tira é que somente despesas líquidas podem ser pagas.

Uma terceira constatação óbvia é que a legislação tributária que trata da restituição, do ressarcimento e da compensação não se contrapõe e nem altera os arts. 62 e 63 da Lei nº 4.320/64. Ao contrário, a eles se integra na medida em que estabelece regras para o credor contestar tanto a existência do direito pleiteado como “o exato valor” da despesa de restituição e de ressarcimento apurado pela autoridade administrativa competente.

Dito isto, passemos à apreciação das razões da preliminar levantada pelo Ilustre Conselheiro Relator.

O Ilustre Conselheiro Relator entende que a autoridade administrativa incumbida de apurar a liquidez e certeza do crédito pleiteado não pode proceder “*modificação da base de cálculo do tributo em sede de declaração de compensação*”. Para ele, constatando erro de apuração da base de cálculo, deve a autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, não lhes sendo permitido, em substituição ao lançamento, “*promover a glosa de créditos em pedidos de ressarcimento ou de compensação*”.

Com as devidas vênias, ousou discordar desse entendimento porque, em primeiro lugar, há sim permissão legal (arts. 62 e 63 da Lei nº 4.320/64) para a autoridade administrativa incumbida de efetuar o pagamento da despesa pública, de restituição ou de ressarcimento, apurar, reconhecer e pagar valor diferente do pleiteado pelo credor, sem nenhuma restrição legal à forma de proceder a apuração do exato valor a restituir.

Antes de avançar na discussão, é necessário deixar claro, mesmo sendo repetitivo, que a lei permite o pagamento e a compensação **exclusivamente** de créditos líquidos e certos de terceiros contra a Fazenda Nacional. Os crédito incertos ou ilíquidos contra a Fazenda Nacional não podem ser objeto de extinção por pagamento ou por compensação com débito do credor.

Em consequência das disposições legais acima, qualquer que seja o motivo que levou a autoridade administrativa a reconhecer o crédito do contribuinte em valor inferior ao pleiteado, ela não pode efetuar o seu pagamento, ou a sua compensação, no valor pleiteado pelo contribuinte, sob pena de violenta agressão ao art. 62 da Lei nº 4.320/64, devendo responder administrativamente pelo delito cometido.

No caso de despesa relativa a ressarcimento ou restituição de créditos de natureza tributária, ou relativo a incentivos fiscais de natureza financeira, todo o procedimento administrativo é passível de contestação, como acima se disse.

Aqui chegamos em uma “encruzilhada” jurídica: o que fazer quando no procedimento de liquidação do crédito pleiteado a autoridade administrativa fazendária entende que o contribuinte apurou a menor a base de cálculo do tributo envolvido no seu pedido, com reflexos no valor a restituir, a ressarcir ou a compensar? Deve ou não a autoridade administrativa constituir o crédito tributário, pelo lançamento, resultante da apuração de diferença na base de cálculo ou na alíquota da exação? Quais são os efeitos no valor total objeto de pedido de restituição, de ressarcimento ou de compensação, havendo ou não lançamento? Quais são os efeitos no valor a restituir, a ressarcir ou a compensar não afetado pela diferença de base de cálculo, se a autoridade efetuar ou deixar de efetuar o lançamento?

Começando a responder pela última questão acima, entendo que o fato de existir parcela controversa no valor ou no direito objeto do pedido do contribuinte em nada afeta o direito ao crédito e o valor reconhecidamente líquido pela administração, podendo este ser pago regularmente. É que aconteceu no caso dos autos, onde a parcela incontroversa já foi paga via compensação.

Quanto aos efeitos no valor total objeto de PER/DCOMP, havendo ou não lançamento de diferença apurada e decorrente de majoração da base de cálculo ou da alíquota aplicada, entendo que também em nada afeta o direito ao crédito e o valor pleiteado. E não tem nenhum efeito porque, imediatamente, a autoridade administrativa só está autorizado a pagar o valor líquido da dívida da Fazenda Nacional. A parte litigiosa a lei não permite o seu pagamento, como acima se viu.

Se não houver o lançamento, a parcela controversa do pedido do contribuinte será decidida pelo rito do PAF no próprio processo do PER/DCOMP. Havendo o lançamento, a parcela controversa será discutido ou no processo do PER/DCOMP ou no processo do auto de infração ou notificação de lançamento ou, ainda, em ambos, simultaneamente (o que não é, tecnicamente, correto). Em qualquer caso, reconhecendo a administração a improcedência do lançamento ou da glosa (no PER/DCOMP) a parcela reconhecida será paga ao contribuinte.

A segunda questão (deve ou não a autoridade administrativa constituir o crédito tributário, pelo lançamento, resultante da apuração de diferença na base de cálculo ou na alíquota da exação) é de veras controversa. Pela Nota Técnica nº 9 - Cosit, de 15/02/2012, a RFB analisou a matéria para concluir, de forma dúbia, pela necessidade do lançamento, dentro do prazo decadencial, e pela dispensa do lançamento, após o prazo decadencial.

É verdade que não existe norma legal tratando, objetivamente, desta matéria. No entanto, pelas razões acima exposta e tendo em mira a objetividade e a efetividade do processo administrativo, especialmente o fiscal, deve-se trilhar pelo caminho mais célere e mais vantajoso para o contribuinte.

Na situação sob exame, a lavratura do auto de infração, ou da notificação de lançamento, me parece um procedimento estéril, servindo, no máximo, para criar constrangimentos e despesas para contribuinte.

Para ilustrar nosso entendimento, partimos de um caso bem simples: um pedido de restituição de PIS pago a maior que, no curso da diligência fiscal, foi constatado que a empresa não incluiu na base de cálculo o valor de uma receita de venda de serviços e que, após a inclusão dessa receita na base de cálculo do PIS, ainda resultou em pagamento indevido a ser restituído ao contribuinte.

Para uma maior clareza, vamos supor que o valor da restituição pedida pelo contribuinte foi de R\$ 1.000,00 e, após a inclusão da receita de venda de serviços na base de cálculo do PIS, a RFB apurou um valor a restituir de R\$ 700,00.

Lavrando ou não auto de infração ou notificação de lançamento, e independente de manifestação de inconformidade do contribuinte, inicialmente a RFB só pode efetuar o pagamento da restituição de R\$ 700,00 e, de fato, efetua o pagamento desse valor.

O contribuinte entende, por qualquer razão, que sua receita de prestação de serviço não integra a base de cálculo do PIS e contesta a decisão do Delegado da RFB.

Supondo que a RFB efetuou o lançamento do crédito tributário, no valor original de R\$ 300,00 e com multa de ofício e juros de mora, e o contribuinte contestou o lançamento e o despacho decisório que deferiu, em parte, o seu pedido de restituição. As duas contestações têm o mesmo objeto.

As contestações do contribuinte (impugnação e manifestação de inconformidade) podem ser consideradas procedentes ou não (para simplificar o raciocínio).

Sendo procedentes as contestações, o lançamento será cancelado e a restituição do valor original de R\$ 300,00 será efetuada.

Sendo improcedentes as contestações, não há crédito adicional a restituir e, também, não há como exigir da recorrente o pagamento do crédito tributário lançado, inclusive a multa de ofício, em face da existência de pagamento anterior à efetivação do lançamento. O crédito lançado está extinto por pagamento anterior ao lançamento.

Num caso e no outro, o lançamento efetuado não se presta para exigir o pagamento de crédito tributário, que é a sua finalidade precípua. Para que serve o ato administrativo que não se presta a cumprir a sua finalidade? Respondo: não serve para nada! É inútil! Portanto, absolutamente desnecessário.

O mesmo raciocínio acima aplica-se no caso de ressarcimento de créditos do IPI, do PIS não cumulativo e da Cofins não cumulativa, onde os valores glosados são abatidos dos créditos legítimos do contribuinte.

Com estes fundamentos, voto no sentido de rejeitar a preliminar suscitada pelo Ilustre Conselheiro Relator.

No tocante ao crédito presumido do ICMS recebido pela Recorrente, sua natureza é de receita, uma vez que é um incentivo financeiro, uma despesa do Estado instituidor do benefício fiscal. Não representa um ressarcimento, em sentido estrito, ou uma restituição de tributo, mas sim um benefício financeiro instituído por lei que implica aumento do patrimônio da empresa beneficiária.

Como bem disse o acórdão recorrido, cujos fundamentos adoto, o crédito presumido em tela trata-se de receita e, portanto, está sujeito à incidência do PIS. Para que não houvesse incidência seria necessário haver lei específica, concedendo isenção, à vista do que dispõe o art. 150, § 6º, da Constituição Federal, com a redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993:

§ 6º Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativas 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 artigo 155, § 2º, XII, g.

Coerente com esse entendimento é que a Lei nº 11.945/2009, por exemplo, reduziu a zero a alíquota do PIS e da Cofins sobre receitas decorrentes de valores pagos ou creditados pelos Estados e Municípios aos contribuintes do ICMS e do ISS, no âmbito de programas de concessão de crédito voltados ao estímulo à solicitação de documento fiscal na aquisição de mercadorias e serviços, e autorizou a exclusão da base de cálculo do PIS e da Cofins do valor da receita decorrente da transferência onerosa de créditos do ICMS originados de operações de exportação (arts. 5º, 15, 16 e 17 da Lei nº 11.945/09).

Portanto, à mingua de previsão legal, não há como excluir da base de cálculo do PIS não cumulativo a receita recebida do Estado, pela recorrente, a título de crédito presumido do ICMS.

Isto posto, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso voluntário para:

- (i) rejeitar a preliminar de necessidade de lançamento quando a autoridade, ao examinar a liquidez e certeza do crédito pleiteado, inclui valores na base de cálculo da exação;
- (ii) excluir da base de cálculo da exação o valor do crédito de ICMS transferido a terceiros;
- (iii) manter na base de cálculo da exação o valor do crédito presumido do ICMS recebido pela Recorrente.
- (iv) negar provimento ao recurso quanto às demais matérias de mérito.

Processo nº 11080.102464/2005-46
Acórdão n.º **3302-002.353**

S3-C3T2
Fl. 21

(assinado digitalmente)

WALBER JOSÉ DA SILVA

CÓPIA