



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

Processo nº 11543.001073/2008-63
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3301-004.072 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 28 de setembro de 2017
Matéria COFINS - RETENÇÃO NA FONTE - NÃO UTILIZAÇÃO
Recorrente FLEXIBRAS TUBOS FLEXÍVEIS LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Ano-calendário: 2005, 2006, 2007

RETENÇÃO NA FONTE DE CONTRIBUIÇÃO SOCIAL. UTILIZAÇÃO.

A pessoa jurídica, optante pelo diferimento do pagamento das contribuições sociais até a data do recebimento do preço, somente poderá utilizar o crédito a ser descontado da contribuição devida, na proporção das receitas efetivamente recebidas.

Recurso Voluntário Negado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos, acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário apresentado, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado. O Conselheiro Marcelo Costa Marques d'Oliveira votou pelas conclusões.

(ASSINADO DIGITALMENTE)

José Henrique Mauri - Presidente substituto.

(ASSINADO DIGITALMENTE)

Antonio Carlos da Costa Cavalcanti Filho - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: José Henrique Mauri (Presidente substituto), Liziane Angelotti Meira, Marcelo Costa Marques D'Oliveira, Antonio

Carlos da Costa Cavalcanti Filho, Maria Eduarda Alencar Câmara Simões, Marcos Roberto da Silva (Suplente convocado), Semíramis de Oliveira Duro e Valcir Gassen.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto contra o Acórdão nº 12-48.711, proferido pela 17ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Rio de Janeiro, o qual deu por improcedente manifestação de inconformidade apresentada.

Por bem descrever os fatos, adoto o relatório constante do acórdão recorrido, em parte:

Trata o presente processo de declarações de compensação em formulário, por meio das quais a contribuinte busca compensar crédito decorrente de excesso de retenção da COFINS, no valor de [...] com débitos de sua responsabilidade.

A Delegacia da Receita Federal em Vitória/ES reconheceu parcialmente o direito creditório, no valor original de [...] (fl.383), tendo homologado as compensações até o limite do crédito reconhecido.

No parecer Seort (fls.370/382), a autoridade responsável pelo trabalho fiscal, apontou que a contribuinte pretendeu utilizar crédito decorrente de retenção na fonte da COFINS, no próprio mês que ocorreu a retenção, porém em momento anterior ao do oferecimento da respectiva receita à tributação.

Consignou a autoridade que, nos termos do artigo 7º da Lei nº 9.718/1998, a contribuinte difere o recolhimento das contribuições para o PIS e a COFINS para o recebimento do preço, e não quando da entrega da mercadoria/serviço.

Isto se confirmou no cotejo entre as informações das DIPJ, balancete, DACON e DIRF.

A autoridade constatou que a contribuinte não inclui na base de cálculo das contribuições os valores recebidos a título de adiantamentos.

Consignou que por outro lado, a contribuinte considera as retenções sobre os adiantamentos como valores que compõe o total dos créditos a serem utilizados no abatimento da contribuição devida, e em caso de excesso, passíveis de restituição/compensação

Assim, verificou a autoridade a ocorrência de três situações distintas da contribuinte num mesmo período de apuração:

- recebe o adiantamento e não fatura;
- recebe o pagamento do preço e fatura;

- efetua o faturamento, mas não há recebimento.

Por fim, tendo concluído pela impossibilidade da contribuinte utilizar crédito decorrente de retenção na fonte da COFINS em momento anterior ao do oferecimento da respectiva receita à tributação, a autoridade refez os cálculos das contribuições, demonstrados nas planilhas de folhas 379/382, de forma a apurar as retenções proporcionais às receitas tributadas e os valores disponíveis para compensação, chegando-se ao valor parcial do crédito pleiteado.

A contribuinte, inconformada com o teor do Despacho Decisório, apresentou manifestação de inconformidade, fls. 402/412, através da qual argumenta:

- o fato gerador da retenção das contribuições sociais ocorre no momento em que é feito o pagamento da antecipação, conforme a IN SRF nº 480/2003;
- o Fiscal se confunde quando diz que a retenção é uma antecipação do que vier a ser devido, buscando vincular a retenção da contribuição ao valor da contribuição que seria devido quando da apuração futura da receita vinculada ao adiantamento ocorrido;
- o Fiscal conclui que não se poderia tomar como crédito algo que é antecipação do que ainda não é devido (contribuição que incidirá somente no futuro, quando do reconhecimento daquela receita);
- ocorre que este tipo de vinculação simplesmente não existe dentro da própria sistemática de apuração da contribuição;
- a antecipação via retenção corresponde a COFINS que será devida sobre todas as receitas auferidas em determinado mês, e se aquele mês houve retenções, serão utilizados desde logo para que seja feito o devido abatimento no referido mês;
- a apuração é global, sendo o adiantamento correspondente a um valor de contribuição que seria pago em cada mês de apuração e cujo eventual saldo a maior poderá ser objeto de restituição ou de compensação com outros tributos;
- não existe previsão legal para o casamento entre o valor retido e a espera pelo reconhecimento da receita respectiva para que então possa ser utilizado;
- o Decreto nº 6.662/2008, que regulamenta o artigo 5º da Lei nº 11.727/2008, prevê a possibilidade de as pessoas jurídicas utilizarem os valores de COFINS retidos na fonte nos pagamentos feitos a seu favor para abater o total do tributo devido no mês, calculado sobre toda a base de cálculo do período, e após o abatimento, utilizarem eventual saldo credor para compensação com débitos de outros tributos;
- infere-se que inexiste a condição suscitada pelo Fiscal na decisão combatida;

- a única condição imposta é a de que o montante retido deve ultrapassar o valor da respectiva contribuição a pagar no mesmo mês;
- as Soluções de Consulta nº 175 e nº 388, ambas da 8ª Região Fiscal, além da Solução de Consulta nº 94 da 6ª Região Fiscal demonstram que o descasamento entre retenção e receita é freqüente, e por isso mesmo aceito e devidamente regulado pela legislação;
- o fato da contribuinte não oferecer à tributação pela COFINS os adiantamentos efetuados pela PETROBRÁS no mês em que estes são percebidos, mas somente quando da liquidação da fatura se deve ao deferimento previsto no artigo 7º da Lei nº 9.718/1998;
- pelo fundamento da decisão recorrida, a contribuinte demoraria meses ou até anos para poder utilizar o crédito das retenções a seu favor, de acordo com o prazo de entrega dos bens/prestação de serviços estabelecidos no contrato firmado com a PETROBRÁS.

No pedido, a contribuinte espera o provimento à manifestação de inconformidade apresentada, com reconhecimento integral do crédito pleiteado e a homologação total das compensações.

O citado acórdão decidiu pela improcedência da manifestação de inconformidade, assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS

Ano-calendário: 2005, 2006, 2007

RETENÇÃO NA FONTE DE CONTRIBUIÇÃO SOCIAL. UTILIZAÇÃO.

A pessoa jurídica, optante pelo deferimento do pagamento das contribuições sociais até a data do recebimento do preço, somente poderá utilizar o crédito a ser descontado da contribuição devida na proporção das receitas efetivamente recebidas.

MATÉRIA NÃO IMPUGNADA.

Considera-se como não impugnada a matéria não contestada expressamente pelo contribuinte.

Direito Creditório Não Reconhecido

Inconformada com a improcedência da manifestação de inconformidade, a contribuinte interpôs recurso voluntário, reproduzindo vários dos argumentos apresentados em sede de impugnação. Basicamente, aduz que: a lei não determina que se postergue a utilização das retenções para o mês do oferecimento da respectiva receita à tributação; ao contrário, a norma é clara ao estabelecer o momento do aproveitamento da retenção; e não há legislação que ampare a decisão da DRJ, mencionando o princípio constitucional da legalidade.

Processo nº 11543.001073/2008-63
Acórdão n.º **3301-004.072**

S3-C3T1
Fl. 525

O Presidente deste Conselho foi comunicado pelo Parecer de Força Executória n. 00148/2017/COASPEQUAD/PRU1R/PGU/AGU, objeto do e-dossiê nº 10040.000056/0517-12, que o Juiz Federal da 14ª Vara Cível da SJDF deferiu a liminar e concedeu a segurança nos autos do MS nº 1002345-43.2017.4.01.3400, para determinar à autoridade impetrada que proceda ao julgamento conclusivo dos recursos administrativos interpostos no bojo dos PAF 11543.001075/2008-52 e 11543.001073/2008-63 "no prazo máximo de 30 (trinta) dias contados da intimação desta decisão".

Foi-me distribuído o presente processo para relatar e pautar.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Antonio Carlos da Costa Cavalcanti Filho, Relator.

O recurso voluntário apresentado é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade.

O acórdão de primeiro grau bem delimita o núcleo da questão:

[...] enfrentar se a contribuinte poderia ou não utilizar as retenções sofridas nos adiantamentos recebidos da cliente PETROBRÁS, em contratos para entrega futura, como abatimento da contribuição devida no próprio mês da retenção, de forma que seu excesso (da retenção) seja passível de compensação, nos termos do artigo 5º da Lei nº 11.727/2008. (grifos deste relator).

Visitemos as disposições da Lei nº 11.727/2008 em pauta:

Art. 5º Os valores retidos na fonte a título da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, quando não for possível sua dedução dos valores a pagar das respectivas contribuições no mês de apuração, poderão ser restituídos ou compensados com débitos relativos a outros tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, observada a legislação específica aplicável à matéria.

§ 1º Fica configurada a impossibilidade da dedução de que trata o caput deste artigo quando o montante retido no mês exceder o valor da respectiva contribuição a pagar no mesmo mês.

§ 2º Para efeito da determinação do excesso de que trata o § 1º deste artigo, considera-se contribuição a pagar no mês da retenção o valor da contribuição devida descontada dos créditos apurados naquele mês.

§ 3º A partir da publicação da Medida Provisória nº 413, de 3 de janeiro de 2008, o saldo dos valores retidos na fonte a título da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins apurados em períodos anteriores poderá também ser restituído ou compensado com débitos relativos a outros tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, na forma a ser regulamentada pelo Poder Executivo.

O caput combinado com os parágrafos 1º e 2º do artigo em foco trata da restituição ou compensação com débitos relativos a outros tributos e contribuições administrados pelo Fisco federal dos valores retidos na fonte não deduzidos das contribuições devidas, por estarem em excesso do valor de cada contribuição a pagar.

Já o parágrafo 3º do mesmo artigo criou nova hipótese de aproveitamento dos tais excessos, a ser regulamentado pelo Executivo.

A autoridade que, ao emitiu parecer Seort, reconheceu parcialmente o direito creditório, consignou que "**a contribuinte considera as retenções sobre os adiantamentos como valores que compõe o total dos créditos a serem utilizados no abatimento da**

contribuição devida, e em caso de excesso, passíveis de restituição/compensação" (grifos do relator). E o fez com base na norma exposta.

No entanto, a contribuinte também se utiliza do diferimento do recolhimento das contribuições para o momento do recebimento do preço e não quando da entrega da mercadoria / serviço, prevista no art. 7º da Lei nº 9.718/1998. É o que foi consignado pela autoridade no mesmo parecer Seort; o que foi confirmado no cotejo entre as informações das DIPJ, balancete, DACON e DIRF; tendo constatado que a contribuinte não inclui na base de cálculo das contribuições os valores que lhe foram adiantados. A recorrente confirma tal procedimento:

3.16. Acrescente-se ainda o fato de que a RECORRENTE não oferece à tributação pela COFINS os adiantamentos efetuados pela PETROBRAS no mês em que estes são percebidos, mas somente quando da liquidação da fatura, por força do diferimento previsto no art. 7º da Lei Federal nº 9.718/1998.

Visitemos então a norma do dito diferimento:

Lei nº 9.718/1988:

Art. 2º As contribuições para o PIS/PASEP e a COFINS, devidas pelas pessoas jurídicas de direito privado, serão calculadas com base no seu faturamento, observadas a legislação vigente e as alterações introduzidas por esta Lei. (Vide Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001)

[...]

Art. 7º No caso de construção por empreitada ou de fornecimento a preço predeterminado de bens ou serviços, contratados por pessoa jurídica de direito público, empresa pública, sociedade de economia mista ou suas subsidiárias, **o pagamento das contribuições de que trata o art. 2º desta Lei poderá ser diferido, pelo contratado, até a data do recebimento do preço.**

[...]

(Grifos do relator).

Assim, a contribuinte se creditou dos valores retidos pela PETROBRÁS a título de contribuição, referentes a valores por esta adiantados; mas não ofereceu à tributação tal faturamento adiantado, neste momento; justamente por ter diferido o pagamento das contribuições para a data do recebimento do preço.

O acórdão da Delegacia de julgamento então assevera a incompatibilidade entre os referidos diferimento e aproveitamento de crédito:

Se a própria contribuinte optou por uma situação específica diferir o pagamento da contribuição social para o momento do recebimento do preço, não há permissivo legal que permita a antecipação do crédito de retenção na fonte em momento anterior ao faturamento da respectiva receita.

O relator do voto condutor do acórdão de primeiro grau assim prossegue sua argumentação:

Em relação à compensação de tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, a Lei nº 9.430/1996, notadamente o artigo nº 74, dispõe que somente os créditos passíveis de restituição ou compensação poderão ser utilizados pelo sujeito passivo na compensação de tributo administrado pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.

[...]

Já em relação à retenção na fonte de contribuição social, a matéria é também regida pela mesma Lei nº 9.430/1996, no artigo 64. Conforme o disposto no parágrafo terceiro do citado dispositivo, (e também no artigo nº 36 da Lei nº 10.833/2003), o valor da contribuição social retido na fonte será considerado como antecipação do que for devido pelo contribuinte em relação à contribuição.

[...]

Depois, traz a lume **o art. 7º da Lei nº 10.833/2003 o qual, em sua parte final, estabelece restrição com relação ao crédito a ser descontado na forma do art. 3º da mesma lei - ou seja, descontado do valor apurado com a aplicação da respectiva alíquota sobre a base de cálculo apurada das contribuições.**

Art. 7º No caso de construção por empreitada ou de fornecimento a preço predeterminado de bens ou serviços, contratados por pessoa jurídica de direito público, empresa pública, sociedade de economia mista ou suas subsidiárias, a pessoa jurídica optante pelo regime previsto no art. 7º da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, somente poderá utilizar o crédito a ser descontado na forma do art. 3º, na proporção das receitas efetivamente recebidas.

Tal disposição se aplica tanta à Cofins, inserida que está no diploma que estabeleceu seu regime não-cumulativo, como à PIS/Pasep, por força do art. 15, IV da mesma lei.

O art. 5º da Lei nº 11.727/2008, caput combinado com parágrafos 1º e 2º, núcleo da discussão, trata da restituição ou compensação dos valores retidos na fonte não deduzidos das contribuições devidas por estarem em excesso do valor a pagar. Esta dedução, por óbvio, é aquela do art. 3º da Lei nº 10.833/2003. Portanto, no caso do diferimento previsto no art. 7º da Lei nº 9.718, que é o caso em pauta, às deduções na sistemática do art. 3º da Lei nº 10.833/2003, que antecedem as restituições ou compensações pretendidas, aplica-se a restrição da parte final do art. 7º da Lei nº 10.833/2003: somente na proporção das receitas efetivamente recebidas.

Ora, como se dá um recebimento efetivo e se efetiva um recebimento: com o ingresso do numerário nas contas da contribuinte e com seu registro no

faturamento desta, para que, sobre tal valor, incidam as contribuições devidas, reconhecendo-se tais valores como receita.

A Lei nº 10.833/2003, em seu art. 1º e § 1º, estabelece que "a Cofins, com a incidência não cumulativa, incide sobre o total das receitas" e que "o total das receitas compreende a receita bruta de [...]e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica [...]". **Portanto, um dos efeitos de ser receita é que a sobre ela incida a contribuição, ou seja, quando integra a base de cálculo desta, oferecendo-se-lhe à tributação, o que não fez a contribuinte no que se refere aos valores sob autuação.**

Assim, entendo que, se os valores recebidos não foram oferecidos a tributação, o recebimento não foi efetivado, vedando a lei a utilização do crédito respectivo.

Chancelo, portanto, a unidade de origem quando reconheceu parcialmente o direito creditório computando apenas as retenções proporcionais às receitas tributadas e os valores disponíveis para compensação.

A recorrente aduz que o entendimento da RFB "se baseia mero preciosismo contábil", não encontrando amparo na legislação tributária". Afirma que "a regra legal tributária é cristalina em relação ao momento do aproveitamento do crédito da retenção.

No entanto, o art. 7º da Lei nº 10.833/2003 estabelece exceção no caso do diferimento, somente podendo ser utilizado o crédito, na proporção das receitas efetivamente recebidas, tal como procedeu a fiscalização. Há, portanto, legislação a amparar o entendimento da DRJ, não tendo sua decisão sequer arranhado o princípio da legalidade.

A contribuinte argumenta que o "fato gerador" da retenção das contribuições ocorre no momento da mera antecipação de pagamento, nos termos da IN SRF nº 480/2004. Não resta dúvida, mas tal afirmação não afeta a conclusão em pauta.

As soluções de consulta emitidas pela Receita Federal trazidas pela recorrente apenas repetem os termos do art. 5º, § 3º, da Lei nº 11.727/2008: após a MP 413, a restituição ou compensação se estende a outros tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, nos termos de sua regulamentação.

Traz também orientação da Divisão de Tributação da 6ª Região Fiscal, reproduzida abaixo, inaplicável ao presente caso, posto que trato de situação inversa: quando a retenção é posterior ao faturamento:

"(...) **A retenção na fonte** da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) e da Contribuição para o PIS/Pasep, na forma dos artigos 30 e 33 da Lei nº 10.833, de 2003, **é efetuada no pagamento pela prestação dos serviços**. Os valores retidos poderão ser deduzidos das contribuições de mesma espécie, pois são considerados como antecipação do que for devido pelo contribuinte que sofreu a retenção, em relação às respectivas contribuições. **As deduções dos valores retidos serão efetuadas nas contribuições devidas, de mesma espécie e relativas a fatos geradores ocorridos a partir do mês da retenção, ainda que o faturamento da receita respectiva se tenha dado, em obediência ao regime de competência do reconhecimento de receitas, em data anterior àquela das mencionadas retenções.**" (Solução de Consulta nº 94, de 05.10.2010, DOU de 21.10.2010 - grifamos)

Assim, por todo o exposto, nego provimento ao recurso voluntário.

(ASSINADO DIGITALMENTE)

Antonio Carlos da Costa Cavalcanti Filho - Relator