



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

Processo nº	11686.000399/2008-49
Recurso nº	Voluntário
Acórdão nº	3302-001.740 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de	18 de julho de 2012
Matéria	COFINS NÃO CUMULATIVA
Recorrente	ALIBEM COMERCIAL DE ALIMENTOS LTDA.
Recorrida	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/04/2007 a 30/06/2007

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 créditos presumidos de ICMS, computados pela fiscalização no faturamento, base de cálculo dos débitos, sejam, subtraídas do montante a ressarcir.

Em tal hipótese, para a exigência de tais Contribuições necessário 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.

DESPESAS PÓS PRODUÇÃO. MANIPULAÇÃO E PRESERVAÇÃO DE MERCADORIAS. CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE.

Não se equipara a despesa de armazenagem as despesas incorridas com manipulação de mercadorias destinadas a exportação, necessárias à manutenção de sua integridade física ou a seu embarque, incorridas na zona primária ou na zona secundária. Por falta de previsão legal, tais despesas não geram direito a crédito do PIS e da Cofins.

Recurso Voluntário Provido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em acolher a preliminar de necessidade de lançamento quando a autoridade inclui valores na base de cálculo da exação, suscitada pelo conselheiro relator. Vencidos, nesta parte, os conselheiros Walber José da Silva e Amauri Amora Câmara Júnior. O conselheiro Walber José da Silva fará declaração de voto. No mérito, negado provimento ao recurso voluntário nos seguintes termos: (i) por unanimidade de votos, quanto ao resarcimento do crédito presumido; (ii) pelo voto de qualidade, quanto ao pleito do crédito das despesas objeto da glosa. Vencidos, nesta parte, os Conselheiros Alexandre Gomes (relator), Fabiola Cassiano Keramidas e Gileno Gurjão Barreto. Designado o conselheiro Walber José da Silva para redigir o voto vencedor, nesta parte.

(assinado digitalmente)

WALBER JOSÉ DA SILVA - Presidente e Redator Designado.

(assinado digitalmente)

ALEXANDRE GOMES - Relator.

EDITADO EM: 17/08/2013

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Walber José da Silva, José Antonio Francisco, Fabiola Cassiano Keramidas, Amauri Amora Câmara Júnior, Alexandre Gomes e Gileno Gurjão Barreto

Relatório

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

Trata o presente processo de Pedidos Eletrônicos de Restituição ou Ressarcimento e Declaração de Compensação (Perdcomp) referentes a Cofins não cumulativa de exportação correspondente ao segundo trimestre de 2007. Em 30/07/2007, foi transmitido pedido de ressarcimento (PER — nº 37270.01656.300707.1.1.07-7950) informando crédito no valor de R\$ 8.179.157,35 para o período, sendo o valor passível de ressarcimento e objeto da solicitação R\$ 6.171.863,02. Transmitida também declaração de compensação (Dcomp nº 35513.65609.050907.1.7.09-8430) na qual utiliza parte do valor, R\$ 5.224.827,44, para a compensação de débito.

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 214/2009 (fl. 40) que reconheceu parcialmente o direito creditório no valor de R\$ 2.040.949,53, homologando a compensação até este valor. O Despacho Decisório foi emitido com base na Informação Fiscal das fls. 29 a 33. A diferença entre o crédito pleiteado e o reconhecido deveu-se aos seguintes fatores. Em primeiro lugar, a interessada não incluiu na base de cálculo da contribuição os valores dos créditos presumidos de ICMS e cessão onerosa de créditos de ICMS a terceiros. Em segundo, por ter incluído no valor passível de resarcimento o crédito presumido das atividades de agroindústria. Cita ainda, a Informação Fiscal, que a empresa aplicou alíquota indevida para o crédito de atividades agroindustriais, sendo, na compra de suínos vivos e de milho, aplicável a alíquota de 35%, e não 60%. Por fim, por ter calculado crédito indevidamente sobre despesas de capatazia, movimentação de carga e descarga e outras relacionadas, no item correspondente às "despesas de armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda". A empresa foi cientificada do Despacho Decisório, Informação Fiscal e cobrança dos valores indevidamente compensados em 06/07/2009 (fl. 45).

A empresa apresentou, tempestivamente, Manifestação de Inconformidade em 22/07/2009 (fls. 46 a 109), contestando todas as glosas efetuadas. 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, e sendo a empresa beneficiária de crédito presumido de ICMS sobre a comercialização de produtos alimentícios em operações interestaduais, considera incorreto o procedimento da sua inclusão como receita para o cálculo das contribuições. Argumenta que a RFB amplia o conceito legal e transcreve decisão do Conselho de Contribuintes favorável a sua tese. Com o mesmo raciocínio, 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 para as agroindústrias, conforme previsto na Lei nº 10.925/2004, já que tem por objetivo, dentre outros, a industrialização de produtos alimentares derivados de aves, suínos, bovinos e outros animais. A possibilidade de resarcimento em dinheiro ou de compensar os saldos dos créditos veio através do artigo 16 da Lei nº 11.116/2005. A restrição tanto ao resarcimento quanto à compensação teria sido ordenada pelo Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 15/2005, reforçada pela Instrução Normativa SRF nº 636/2006, revogada pela IN SRF nº 660/2006. 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, entende que a Instrução Normativa SRF nº 660/06 modificou o estabelecido pela Lei nº 10.925/2004. Argumenta que uma Instrução Normativa não poderia alterar a alíquota estabelecida por Lei, direcionada às empresas produtoras dos produtos especificados (de origem animal classificados nos capítulos 2 a 4 e 16 e códigos 15.01 a 15.06 e 1516.10 da NCM), e não às que adquirem os produtos em questão como insumos.

Contesta também a glosa de créditos referentes ao item correspondente às despesas de armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda. Descreve todas as atividades referentes aos valores glosados, em particular a capatazia, movimentação de carga e descarga, serviços de monitoramento e a taxa de risco, correspondentes as mercadorias destinadas à exportação. Argumenta que são custos indispensáveis, sem os quais não há venda ou exportação.

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

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL — COFINS

Período de apuração: 01/04/2007 a 30/06/2007

CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS.

O crédito presumido do ICMS integra a base de cálculo do PIS e da COFINS. Não existe previsão legal para a exclusão do crédito presumido de ICMS da base de cálculo do tributo.

COFINS. BASE DE CÁLCULO. TRANSFERÊNCIA ONEROSA DE CRÉDITOS DE ICMS.

Os valores recebidos em decorrência de transferência onerosa de créditos de ICMS devem ser incluídos na base de cálculo da contribuição, exceto nas hipóteses de créditos oriundos de operações de exportação a partir de 1º de janeiro de 2009.

COFINS. CRÉDITOS PRESUMIDOS. AGROINDÚSTRIA. COMPENSAÇÃO E RESSARCIMENTO.

A partir de 1º de agosto de 2004, os créditos presumidos da agroindústria somente podem ser aproveitados como dedução da própria contribuição devida em cada período de apuração, não existindo previsão legal para que se efetue a sua compensação com os demais tributos ou o seu ressarcimento.

*PIS/COFINS. NÃO-CUMULATIVIDADE. BASE DE CÁLCULO.
APURAÇÃO.*

A pessoa jurídica somente poderá descontar os créditos listados na legislação de regência, sendo considerados como insumos: aqueles utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda; as matérias primas, os produtos intermediários, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado; e os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

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

É o relatório.

Voto Vencido

Quanto aos créditos das despesas pós produção.

Voto Vencedor

Quanto às demais matérias.

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 calculo 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) a glosa dos créditos relacionados as despesas de frete na operação de venda, capatazia, movimentação de carga e descarga, paletização, serviços de monitoramento, taxa de risco; e, (iii) a limitação ao resarcimento e a compensação do crédito presumido estabelecido pelo art. 8º da Lei 10.925/05;

Para melhor entendimento trato 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 resarcimentos 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 pública, 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.

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

Autenticado digitalmente em 17/08/2013 por WALBER JOSE DA SILVA, Assinado digitalmente em 17/08/2013

por WALBER JOSE DA SILVA, Assinado digitalmente em 20/08/2013 por ALEXANDRE GOMES

Impresso em 21/08/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

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 tias 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 Provedo 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 cito 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 exime 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 escritural, 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 incontestável que, havendo discordância da base de cálculo utilizada para a apuração da contribuição devida 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.

Dante 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 deverá ser tratada mediante lavratura de auto de infração.

(ii) a glosa dos créditos relacionados as despesas de frete na operação de venda, capatazia, movimentação de carga e descarga, paletização, serviços de monitoramento e a taxa de risco

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:

Examinando-se os referidos dispositivos legais, conclui-se que as despesas glosadas (referentes a: estivas e capatazia, movimentação de carga e descarga e taxas vinculadas, de risco, braçagem e despesas relacionadas) não podem ser caracterizadas como gastos com insumos aplicados ou consumidos diretamente na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, razão pela qual não há como se admitir a apuração de créditos sobre esses dispêndios. Também não podem ser caracterizados como despesas com armazenagem, que é, no sentido dicionarizado da palavra, a ação de armazenar ou recolher mercadoria em um armazém.

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)

(...)

IV - aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;

(...)

IX - armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor.

(..)

§ 3º O direito ao crédito aplica-se, exclusivamente, em relação:

I - aos bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País;

II - aos custos e despesas incorridos, pagos ou creditados a pessoa jurídica domiciliado no País;

III - aos bens e serviços adquiridos e aos custos e despesas incorridos a partir do mês em que se iniciar a aplicação do disposto nesta Lei.

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, verifico 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 destaco 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 destaco, pela relevância para o aqui discutido, o seguinte trecho:

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 concluiu 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.

No judiciário a matéria também vem sendo amplamente discutida, merecendo destaque a posição firmada pela 1ª Turma do TRF 4ª Região, que por meio do acórdão de lavra do eminentíssimo Relator Leandro Paulsen, assim passou a decidir:

TRIBUTÁRIO. PIS. COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO. DISTINÇÃO. CONTEÚDO. LEIS Nº 10.637/2002 E 10.833/2003, ART. 3º, INCISO II. LISTA EXEMPLIFICATIVA.

1. A técnica empregada para concretizar a não cumulatividade de PIS e COFINS se dá por meio da apuração de uma série de créditos pelo próprio contribuinte, para dedução do valor a ser recolhido a título de PIS e de COFINS.

2. A coerência de um sistema de não cumulatividade de tributo direto sobre a receita exige que se considere o universo de receitas e o universo de despesas necessárias para obtê-las, considerados à luz da finalidade de evitar sobreposição das contribuições e, portanto, de eventuais ônus que a tal título já tenham sido suportados pelas empresas com quem se contratou.

3. Tratando-se de tributo direto que incide sobre a totalidade das receitas auferidas pela empresa, digam ou não respeito à atividade que constitui seu objeto social, os créditos devem ser apurados relativamente a todas as despesas realizadas junto a pessoas jurídicas sujeitas à contribuição, necessárias à obtenção da receita.

4. O crédito, em matéria de PIS e COFINS, não é um crédito meramente físico, que pressuponha, como no IPI, a integração do insumo ao produto final ou seu uso ou exaurimento no processo produtivo.

5. O rol de despesas que enseja creditamento, nos termos do art. 3º das Leis 10.637/02 e 10.833/03, possui caráter meramente exemplificativo. Restritivas são as vedações expressamente estabelecidas por lei.

6. O art. 111 do CTN não se aplica no caso, porquanto não se trata de suspensão ou exclusão do crédito tributário, outorga de isenção ou dispensa do cumprimento de obrigações tributárias

acessórias. (TRF4, AC 0000007-25.2010.404.7200, Primeira Turma, Relator Leandro Paulsen, D.E. 04/07/2012)

Do corpo do acórdão, vale destacar os seguintes trechos:

As contribuições PIS e COFINS não incidem sobre operações; incidem sobre a receita, que é apurada mês a mês. Não há destaque a transferência jurídica a cada operação.

A solução legislativa adotada para consagrar a não-cumulatividade, conforme mencionado anteriormente, é o estabelecimento da apuração de uma série de créditos pelo próprio contribuinte para dedução do valor a ser recolhido a título de PIS e de COFINS.

Mas o legislador não é livre para definir o conteúdo da não-cumulatividade. Seja com suporte direto na lei ordinária (não havia vedação a isso) ou no texto constitucional (passou a haver autorização expressa), certo é que a instituição de um sistema de não-cumulatividade deve guardar atenção a parâmetros mínimos de caráter conceitual. A não-cumulatividade pressupõe uma realidade de cumulação sobre a qual se aplica sistemática voltada a afastar os seus efeitos. Lembre-se que, forte na não-cumulatividade, as alíquotas das contribuições foram mais do que dobradas (de 0,65% para 1,65%, de 3% para 7,6%), de modo que os mecanismos compensatórios tem de ser efetivos.

(...)

Pois bem, para que se possa falar em não-cumulatividade, temos de pressupor mais de uma incidência. Apenas quando tivermos múltiplas incidências é que se justifica a técnica destinada a evitar que elas se sobreponham pura e simplesmente, onerando em cascata as atividades econômicas.

Efetivamente, só se pode assegurar a apuração de créditos relativamente a despesas que, configurando receitas de outras empresas, tenham implicado pagamento de PIS e de COFINS anteriormente. E só podem apurar créditos aqueles que estão sujeitos ao pagamento das contribuições PIS e COFINS não cumulativas.

De outro lado, contudo, tratando-se de tributo direto que incide sobre a totalidade das receitas auferidas pela empresa, configurem ou não faturamento, ou seja, digam ou não respeito à atividade que constitui seu objeto social, impõe-se que se permita a apuração de créditos relativamente a todas as despesas realizadas junto a pessoas jurídicas sujeitas à contribuição, necessárias à obtenção da receita. É que, em matéria de PIS e de COFINS sobre a receita, com suporte na ampliação da base econômica ditada pela EC 20/98, não se pode trabalhar limitado à idéia de crédito físico.

(...)

A coerência de um sistema de não-cumulatividade de tributo direto sobre a receita exige que se considere o universo de receitas e o universo de despesas necessárias para obtê-las, considerados à luz da finalidade de evitar sobreposição das contribuições e, portanto, de eventuais ônus que a tal título já tenham sido suportados pelas empresas com quem se contratou.

(...)

Tenho que a solução está em atribuir ao rol de dispêndios ensejadores de créditos constante dos arts. 3º da Lei 10.637/02 e 3º da Lei 8.833/03 e da respectiva regulamentação (e.g., IN 404/04) caráter meramente exemplificativo. Restritivas são as vedações expressamente estabelecidas por lei.

Como se vê do bem estruturado e fundamentado voto acima transscrito, a primeira turma do TRF da 4ª Região passou a entender que o direito ao crédito tem íntima relação com a base de cálculo adotada (Receita Bruta), e que para garantia da não cumulatividade preconizada na Constituição Federal, estes deveriam ser calculados sobre todas as despesas necessárias para a obtenção da Receita Bruta.

Esta interpretação contudo, ainda não pode prevalecer no âmbito administrativo pois envolve a declaração de constitucionalidade de diversos dispositivos das leis e decretos que passaram a reger o PIS e COFINS não cumulativos, sendo tal prerrogativa vedada ao julgador administrativo nos termos do art. 26 A do Decreto 70.235/72.

Seguindo o raciocínio ditado pelas decisões já citadas, o direito ao crédito de PIS e COFINS relacionados aos custos e despesas incorridos pelas empresas, deverá sempre respeitar sua indispensabilidade ao processo produtivo em seu conceito mais amplo, devendo tal característica ser verificada caso a caso.

Neste contexto, aplicando-se a interpretação que entendo mais adequada, entendo que assiste razão em parte a recorrente.

Passo então a analisar cada um dos itens glosados para melhor enquadrá-los dentro da atividade desenvolvida e de sua essencialidade para a produção dos bens da Recorrente.

Inicialmente, destaco que em relação a paletização não há contestação explícita no recurso voluntário apresentado, tendo a defesa apresentada discorrido apenas sobre as despesas abaixo examinadas, motivo pelo qual não me manifestarei a cerca deste item específico.

Os serviços de capatazia e de movimentação de carga e descarga estão assim definidos pela Recorrente:

A Recorrente utiliza-se dos serviços de capatazia nas suas operações portuárias de vendas para o exterior. Tais serviços são prestados por pessoas jurídicas domiciliadas no País e dão direito a crédito calculado sobre as respectivas aquisições uma vez que são utilizados como "insumos", nos termos da IN SRF no 404/2004. Além disso, caracterizam custos que são arcados pela

empresa para o envio de suas mercadorias para o exterior e para organização logística.

(...)

Na mesma linha que o serviço de capatazia, a Recorrente utiliza o serviço de carga e descarga nas suas operações portuárias de vendas das suas mercadorias para o exterior. Tais serviços são prestados por pessoas jurídicas domiciliadas no País e dão direito a crédito calculado sobre as respectivas aquisições, já que são utilizados como "insumos", nos termos da IN SRF nº 404/2004. Além disso, caracterizam custos que são arcados pela empresa para o envio de suas mercadorias para o exterior e para organização logística.

Já no tocante as despesas de monitoramento e taxas de risco, a Recorrente assim as conceituou:

Imperioso neste momento, tratar do serviço de monitoramento que ocorre no armazém localizado dentro do porto. Ao chegar na área portuária, a mercadoria é depositada nas câmaras frigoríficas localizadas no interior dos armazéns.

Antes de proceder o transporte da mercadoria para dentro do navio, o produto é transferido para containeres refrigerados.

(...)

Quanto à taxa de risco, trata-se de serviço que se encontra também vinculado à armazenagem, pois, o pagamento efetuado pela Recorrente se refere a um "seguro" que é exigido para o caso extremo de perda ou roubo da mercadoria ou ainda o seu perecimento enquanto esta estiver armazenada dentro do armazém.

Como se depreende da leitura dos conceitos acima transcritos, as glosas de despesas analisadas e expressamente impugnadas dizem respeito à despesas incorridas na fase de armazenamento e transporte para a exportação das mercadorias produzidas pela Recorrente.

O art. 3 das Lei 10.637/02 e 10.833/03 expressamente permitiu o creditamento das despesas relacionadas ao armazenamento de mercadorias e do frete na operação de venda, quando o ônus for suportado pelo vendedor.

Em relação ao ônus não há lide, uma vez que indubidoso que este recaiu sobre a Recorrente.

A celeuma instaurada exige que se decida sobre qual a amplitude que se pode conferir a determinação que autoriza o creditamento das despesas de armazenagens de mercadorias nas operações de venda.

Tem-se defendido exaustivamente que somente seria possível o creditamento de despesas relacionadas ao processo produtivo. E os argumentos são os mais diversos.

Contudo, a própria legislação tratou de conferir algumas exceções como no caso do armazenamento de mercadorias para a venda, que inquestionavelmente não está relacionado diretamente a produção da mercadoria.

Diante deste impasse, deve o interprete procurar identificar na norma qual o seu melhor enquadramento, e a intenção do legislador ordinário era, sem sombra de dúvida, garantir a maior desoneração possível da cadeia produtiva permitindo menor incidência tributária.

Diante deste contexto me parece correto afirmar que todas as despesas relacionadas a armazenagem dos produtos destinados a venda podem gerar direito a crédito, motivo pelo qual reconheço tal possibilidade em relação aos serviços de capatazia, movimentação de carga e descarga e os serviços de monitoramento das mercadorias..

Já em relação as despesas de taxa de risco, que segundo a Recorrente se enquadraram na categoria de seguro, entendo que não há direito ao crédito posto que sua essencialidade, no ponto de vista deste relator, bem como sua relação com a armazenagem dos produtos é bastante relativa.

(iii) a limitação ao ressarcimento e a compensação do crédito 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 também não assiste razão a Recorrente.

A 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 não podem ser utilizados em pedidos de resarcimento 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. Dje 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, correta a decisão exarada pela DRJ de Porto Alegre.

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

Quanto aos créditos das despesas pós produção.

Conselheiro WALBER JOSÉ DA SILVA, Redator Designado.

Fui designado para redigir o voto vencedor relativo às glosas de créditos das despesas pós produção que não se enquadram no conceito de custo de produção e não são despesas de armazenagem de mercadoria e de frete na operação de venda, para as quais existe autorização legal para a utilização de crédito. No presente processo trata-se das despesas com serviços de capatazia, monitoramento de mercadorias e movimentação de carga e descarga, que o Ilustre Conselheiro Relator considera “*despesas relacionadas a armazenagem dos produtos destinados a venda*”, com direito a crédito.

As despesas com “taxa de risco” o Ilustre Conselheiro Relator entendeu que não geram direito ao crédito do PIS e da Cofins. Neste particular não há reparos a fazer no seu voto. Aqui acompanho o Ilustre Conselheiro Relator.

No entanto, e com toda a vênio, sou obrigado a discordar do Ilustre Conselheiro Relator quando equipara à despesa de armazenagem de mercadorias, a que se refere a legislação citada no acórdão recorrido, as despesas com capatazia, movimentação de cargas e descarga e monitoramento de mercadorias, para fins de reconhecer o direito ao crédito de PIS e de Cofins.

Como bem disse a decisão recorrida, o direito ao crédito relativo à despesa com armazenagem de mercadorias está previsto no artigo 3º, inciso IX, da Lei nº 10.833/03, abaixo reproduzido:

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

I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos:

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.

[...]

IX - armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor.

No caso sob exame, trata-se de despesas portuárias incorridas pela Recorrente. Como bem disse a decisão recorrida, tais despesas não se confundem com despesas de armazenagem de mercadorias. Pelas informações prestadas pela Recorrente, não é possível sequer afirmar-se que as mercadorias manipuladas (serviços de capatazia e de movimentação de cargas e descarga) ou monitoradas estavam (ou foram) armazenadas ou não em depósitos dentro do porto de embarque. Mesmo que estivessem armazenadas, o serviço de armazenagem é distinto dos demais serviços prestados dentro do recinto alfandegado do porto de embarque das mercadorias.

Diz o Ilustre Conselheiro Relator, **no que concordo**, que “*deve o interprete procurar identificar norma sob análise qual o seu melhor enquadramento*” para concluir, **no que não concordo**, que “*no caso sob análise a intenção do legislador ordinário era, sem sombra de dúvida, garantir a maior desoneração possível da cadeia produtiva permitindo maior incidência tributária*”.

Não concordo com essa conclusão por vários motivos. Primeiro, ao instituir a exceção à regra geral, criando o direito ao crédito de despesa pós produção de “armazenagem de mercadorias”, o legislador não se referiu unicamente à armazenagem de mercadorias destinadas à exportação. Segundo, além do serviço de armazenagem de mercadorias, existem vários outros serviços (e consequente despesas) vinculados à operação de exportação de mercadorias, que são genericamente conhecidos como serviços portuários, e são, obrigatoriamente, utilizados pelos exportadores, acarretando várias despesas para o exportador. São despesas incorridas dentro da zona primária. Quisesse o legislador conceder crédito para esses outros serviços portuários, teria feito alguma referência a eles; Terceiro, o legislador não fez nenhuma referência ao crédito de outros serviços empregados em mercadorias prontas e armazenadas. O fato das mercadorias estarem armazenadas não implica que os serviços necessários, por exemplo, à manutenção de sua integridade ou de suas qualidades intrínsecas, gerem direito a crédito. Tais serviços existem também quando as mercadorias prontas estão estocadas dentro do estabelecimento produtor e, nem por isto, gera direito a crédito.

Não vejo como equiparar as despesas acima referidas à despesa de armazenagem de mercadorias, a que se refere a legislação do PIS e da Cofins.

Por fim, acompanho o Ilustre Conselheiro Relator quanto às demais matérias de mérito, cujos fundamentos do voto ratifico e adoto integralmente como se aqui estivessem escrito.

Lembro que fui vencido quanto à preliminar levantada pelo Relator. Sobre este ponto, fiz declaração de voto.

No mais, com fulcro no art. 50, § 1º, da Lei nº 9.784/1999¹, adoto e ratifico os fundamentos do acórdão de primeira instância.

Por tais razões, voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

WALBER JOSÉ DA SILVA

Declaração de Voto

Conselheiro WALBER JOSÉ DA SILVA.

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.

¹ Art. 50. Os atos administrativos deverão ser motivados, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos, quando:

[...]

§ 1º A motivação deve ser explícita, clara e congruente, podendo consistir em declaração de concordância com fundamentos de anteriores pareceres, informações, decisões ou propostas, que, neste caso, serão parte integrante do ato.

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 vêrias, ouso 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 controversa 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 deveras 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 resarcimento 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.

(assinado digitalmente)

WALBER JOSÉ DA SILVA