



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

**Processo n°** 13020.000127/2005-55  
**Recurso n°** 270.286 Voluntário  
**Acórdão n°** **3201-001.678 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**  
**Sessão de** 23 de julho de 2014  
**Matéria** RESSARCIMENTO PIS - 1º TRIM. 2005  
**Recorrente** INDÚSTRIA DE MÓVEIS B & B LTDA.  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/03/2005

PRELIMINAR DE NULIDADE. GLOSA PARCIAL DE CRÉDITO SEM LAVRATURA DE AUTO DE INFRAÇÃO. PRECLUSÃO MATERIAL.

No Processo Administrativo Fiscal, dada à observância aos princípios processuais da impugnação específica e da preclusão, todas as alegações de defesa devem ser concentradas na impugnação, não podendo o órgão ad quem se pronunciar sobre matéria antes não questionada, sob pena de supressão de instância e violação ao devido processo legal.

PIS. BASE DE CÁLCULO. CONTRAPARTIDA DA TRANSFERÊNCIA ONEROSA DE CRÉDITOS DE ICMS DECORRENTES DE EXPORTAÇÃO. GLOSA PROPORCIONAL DO CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE.

De acordo com o Recurso Extraordinário n° 606.107/RS, é inconstitucional a incidência da contribuição ao PIS e da COFINS não cumulativas sobre os valores auferidos por empresa exportadora em razão da transferência a terceiros de créditos de ICMS. Aplicação do art. 62-A do Regimento Interno do CARF. Logo, é indevida a glosa proporcional do crédito apurado pelo sujeito passivo sob a alegação de que o mesmo teria deixado de incluir na base de cálculo das contribuições a contrapartida da transferência onerosa de créditos de ICMS decorrentes de exportação.

RESSARCIMENTO DE PIS. CABIMENTO DE JUROS. APLICAÇÃO DA TAXA SELIC. IMPOSSIBILIDADE.

Há expressa vedação legal quanto ao cabimento de juros no ressarcimento de PIS. O art. 39, § 4º, da Lei n° 9.250 de 1995 se aplica somente aos casos de compensação e restituição, que não se confundem com ressarcimento.

**Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.**

Acordam os membros do colegiado da 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da Terceira Seção de Julgamento, por unanimidade votos, em conhecer parcialmente o recurso voluntário, e, na parte conhecida, dar parcial provimento, nos termos do relatório e voto que integram o presente processo.

(ASSINADO DIGITALMENTE)

Joel Miyazaki - Presidente.

(ASSINADO DIGITALMENTE)

Daniel Mariz Gudiño - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Joel Miyazaki, Ana Clarissa Masuko dos Santos Araujo, Winderley Moraes Pereira, Luciano Lopes de Almeida Moraes, Carlos Alberto Nascimento e Silva Pinto e Daniel Mariz Gudiño.

## Relatório

Por bem descrever os fatos ocorridos até a data da prolação do acórdão recorrido, transcrevo abaixo o relatório do órgão julgador de 1ª instância, incluindo, em seguida, as razões de recurso voluntário apresentado pela Recorrente:

*Trata o presente do Pedido de Ressarcimento — PER/DCOMP de fl. 01 relativo aos valores de PIS -não cumulativo do 1º trimestre de 2005, totalizando R\$8.706,44, com base no DACON de fls.12/29. A DRF em Caxias do Sul/RS, ao proceder à análise dos créditos verificou que a contribuinte não incluiu na base de cálculo da contribuição os valores dos créditos de ICMS transferidos a terceiros. Sanada tal irregularidade, conforme consta dos elementos de fls. 71/90 provenientes daquela, DRF, redundou que o crédito foi inferior ao pretendido (R\$ 8.310,02).*

*A interessada apresentou tempestivamente a manifestação de inconformidade (fls. 94/131), argumentando que o crédito de ICMS transferido a terceiros não pode ser considerado receita, pois a operação não gera aumento de patrimônio, mas mera recuperação de custos. Considerar que os valores dos créditos de ICMS transferidos a terceiros constituem base de cálculo das contribuições seria incorrer em bitributação, o que é rejeitado pelo direito tributário. Também argumenta que os créditos de ICMS seriam decorrentes de exportação e sua tributação configuraria grave ofensa ao comando constitucional da imunidade das exportações. Pleiteia que o valor do ressarcimento sofra atualização monetária pela Taxa Selic.*

Na decisão de primeira instância, proferida na Sessão de Julgamento de 17/12/2008, a 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Porto Alegre (RS) indeferiu a solicitação da ora Recorrente, conforme Acórdão nº 10-18.083 (fls. 146/147):

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**

*Período de apuração: 01/01/2005 a 31/03/2005*

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

*TAXA SELIC - VEDAÇÃO LEGAL - De acordo com o disposto nos arts. 13 e 15 da Lei nº 10.833/2003, não incide correção monetária e juros sobre os créditos de PIS e de Cofins objetos de ressarcimento.*

*Solicitação Indeferida*

A Recorrente foi cientificada do teor do referido acórdão em 07/01/2009 (fl.149), tendo protocolado seu recurso voluntário em 29/01/2009 (fls. 152/160), que, em síntese, requer a reforma do acórdão recorrido com base na mesma linha de argumentação empregada na manifestação de inconformidade, acrescendo-lhe a preliminar de nulidade do acórdão, tendo em conta que glosou parte do crédito objeto do pedido de ressarcimento, mediante alteração da base de cálculo do PIS devido, sem que, para tanto, tenha constituído o crédito tributário com o lançamento.

Na forma regimental, o processo digitalizado foi distribuído e, posteriormente, encaminhado a este Conselheiro Relator em 27/08/2010.

É o relatório.

## **Voto**

Conselheiro Daniel Mariz Gudiño

Por atender em parte aos pressupostos de admissibilidade previstos no Decreto nº 70.235, de 1972, o recurso voluntário deve ser conhecido também parcialmente. A parte não conhecida refere-se à preliminar arguida em sede recursal e o motivo do não conhecimento será pormenorizado adiante.

### **Introdução**

Conforme já antecipado no relatório, o litígio surgiu pela divergência entre a fiscalização e a ora Recorrente quanto ao saldo credor de PIS relativo ao 4º trimestre de 2005, objeto de pedido de ressarcimento na forma do art. 5º, § 2º, da Lei nº 10.637 de 2002. Segundo a fiscalização, durante o processo de análise do pedido em questão, apurou-se saldo credor inferior ao pretendido pela Recorrente após ter sido constatado que créditos de ICMS por ela transferidos a terceiros não foram incluídos na sua base de cálculo do PIS. A manifestação de inconformidade apresentada pela ora Recorrente não foi acolhida pela instância *a quo*, ocasionando o recurso voluntário em exame.

### **Preliminar**

A Recorrente alega que a decisão recorrida é nula, tendo em conta que glosou parte do crédito objeto do pedido de ressarcimento, mediante alteração da base de cálculo da COFINS devida, sem que, para tanto, tenha constituído o crédito tributário com o lançamento. Com isso, teria violado o art. 142 do Código Tributário Nacional.

Ocorre que essa argumentação não foi suscitada na fase impugnatória tal como exigido nos arts. 16, inc. III, e 17 do Decreto nº 70.235, de 1972, que assim dispõe:

*Art. 16. A impugnação mencionará:*

(...)

*III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir; (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)*

(...)

*Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante. (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)*

Percebe-se, pois, que se trata de caso clássico de preclusão material. É o que se depreende dos seguintes arestos do CARF:

*RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. PRECLUSÃO. Considera-se preclusa a matéria relacionada a inclusão do responsável tributário no pólo passivo da obrigação tributária quando este em sede impugnatória não contesta tal matéria, vindo a fazê-lo apenas em sede recursal.*

*(Acórdão nº 1401-001.137, Rel. Cons. ANTONIO BEZERRA NETO, Sessão de 12/03/2014)*

*PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO VOLUNTÁRIO. IMPUGNAÇÃO INOVADORA. PRECLUSÃO. No Processo Administrativo Fiscal, dada à observância aos princípios processuais da impugnação específica e da preclusão, todas as alegações de defesa devem ser concentradas na impugnação, não podendo o órgão ad quem se pronunciar sobre matéria antes não questionada, sob pena de supressão de instância e violação ao devido processo legal.*

*(Acórdão nº 2302-003.151, Rel. Cons. ARLINDO DA COSTA E SILVA, Sessão de 13/05/2014)*

*RECURSO VOLUNTÁRIO. CORREÇÃO DO VALOR RECONHECIDO. TAXA SELIC. MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. PRECLUSÃO. Preclui o direito do contribuinte de discutir assunto não contestado desde a manifestação de inconformidade.*

*(Acórdão nº 3102-002.136, Rel. Cons. RICARDO PAULO ROSA, Sessão de 29/01/2014)*

Com efeito, a preliminar ora analisada não pode ser conhecida.

## **Mérito**

### **a) Tributação da transferência de créditos de ICMS a terceiros**

O tema da incidência de PIS e Cofins sobre a contrapartida financeira da transferência de créditos de ICMS decorrentes de exportação já foi objeto de julgamento do Supremo Tribunal Federal em sede de repercussão geral, nos termos da ementa abaixo transcrita:

*EMENTA RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE. HERMENÊUTICA. CONTRIBUIÇÃO AO PIS E COFINS. NÃO INCIDÊNCIA. TELEOLOGIA DA NORMA. EMPRESA EXPORTADORA. CRÉDITOS DE ICMS TRANSFERIDOS A TERCEIROS.*

*I - Esta Suprema Corte, nas inúmeras oportunidades em que debatida a questão da hermenêutica constitucional aplicada ao tema das imunidades, adotou a interpretação teleológica do instituto, a emprestar-lhe abrangência maior, com escopo de assegurar à norma supralegal máxima efetividade.*

*II - A interpretação dos conceitos utilizados pela Carta da República para outorgar competências impositivas (entre os quais se insere o conceito de “receita” constante do seu art. 195, I, “b”) não está sujeita, por óbvio, à prévia edição de lei. Tampouco está condicionada à lei a exegese dos dispositivos que estabelecem imunidades tributárias, como aqueles que fundamentaram o acórdão de origem (arts. 149, § 2º, I, e 155, § 2º, X, “a”, da CF). Em ambos os casos, trata-se de interpretação da Lei Maior voltada a desvelar o alcance de regras tipicamente constitucionais, com absoluta independência da atuação do legislador tributário.*

*III – A apropriação de créditos de ICMS na aquisição de mercadorias tem suporte na técnica da não cumulatividade, imposta para tal tributo pelo art. 155, § 2º, I, da Lei Maior, a fim de evitar que a sua incidência em cascata onere demasiadamente a atividade econômica e gere distorções concorrenciais.*

*IV - O art. 155, § 2º, X, “a”, da CF – cuja finalidade é o incentivo às exportações, desonerando as mercadorias nacionais do seu ônus econômico, de modo a permitir que as empresas brasileiras exportem produtos, e não tributos -, imuniza as operações de exportação e assegura “a manutenção e o aproveitamento do montante do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores”. Não incidem, pois, a COFINS e a contribuição ao PIS sobre os créditos de ICMS cedidos a terceiros, sob pena de frontal violação do preceito constitucional.*

*V – O conceito de receita, acolhido pelo art. 195, I, “b”, da Constituição Federal, não se confunde com o conceito contábil. Entendimento, aliás, expresso nas Leis 10.637/02 (art. 1º) e Lei 10.833/03 (art. 1º), que determinam a incidência da contribuição ao PIS/PASEP e da COFINS não cumulativas sobre o total das*

*receitas, “independentemente de sua denominação ou classificação contábil”. Ainda que a contabilidade elaborada para fins de informação ao mercado, gestão e planejamento das empresas possa ser tomada pela lei como ponto de partida para a determinação das bases de cálculo de diversos tributos, de modo algum subordina a tributação. A contabilidade constitui ferramenta utilizada também para fins tributários, mas moldada nesta seara pelos princípios e regras próprios do Direito Tributário. Sob o específico prisma constitucional, receita bruta pode ser definida como o ingresso financeiro que se integra no patrimônio na condição de elemento novo e positivo, sem reservas ou condições.*

*VI - O aproveitamento dos créditos de ICMS por ocasião da saída imune para o exterior não gera receita tributável. Cuida-se de mera recuperação do ônus econômico advindo do ICMS, assegurada expressamente pelo art. 155, § 2º, X, “a”, da Constituição Federal.*

*VII - Adquirida a mercadoria, a empresa exportadora pode creditar-se do ICMS anteriormente pago, mas somente poderá transferir a terceiros o saldo credor acumulado após a saída da mercadoria com destino ao exterior (art. 25, § 1º, da LC 87/1996). Porquanto só se viabiliza a cessão do crédito em função da exportação, além de vocacionada a desonerar as empresas exportadoras do ônus econômico do ICMS, as verbas respectivas qualificam-se como decorrentes da exportação para efeito da imunidade do art. 149, § 2º, I, da Constituição Federal.*

*VIII - Assenta esta Suprema Corte a tese da inconstitucionalidade da incidência da contribuição ao PIS e da COFINS não cumulativas sobre os valores auferidos por empresa exportadora em razão da transferência a terceiros de créditos de ICMS.*

*IX - Ausência de afronta aos arts. 155, § 2º, X, 149, § 2º, I, 150, § 6º, e 195, caput e inciso I, “b”, da Constituição Federal. Recurso extraordinário conhecido e não provido, aplicando-se aos recursos sobrestados, que versem sobre o tema decidido, o art. 543-B, § 3º, do CPC.*

*(RE 606107, Relator(a): Min. ROSA WEBER, Tribunal Pleno, julgado em 22/05/2013, ACÓRDÃO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-231 DIVULG 22-11-2013 PUBLIC 25-11-2013)*

Considerando o disposto no art. 62-A do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 2009, segundo o qual as decisões definitivas do STF julgadas sob o regime do art. 543-B do Código de Processo Civil são vinculantes para os membros do CARF, devendo ser reproduzidas, o acórdão proferido no Recurso Extraordinário nº 606.107/RS deve ser reproduzido.

Com efeito, a decisão recorrida deve ser reformada neste particular.

#### **b) Aplicação de juros sobre os créditos passíveis de ressarcimento**

Por fim, a Recorrente alega que são devidos juros sobre os créditos quando seu aproveitamento, pelo contribuinte, sofre resistência oposta por ilegítimo ato administrativo

ou normativo do Fisco. Além disso, sustenta que tais juros devem ser calculados pela Taxa Selic, consoante previsão legal contida no art. 39, § 4º, da Lei nº 9.250, de 1995.

A instância *a quo*, a seu turno, aplicou os arts. 13 e 15, inc. VI, da Lei nº 10.833, de 2003, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, que assim dispõem:

*Art. 13. O aproveitamento de crédito na forma do § 4º do art. 3º, do art. 4º e dos §§ 1º e 2º do art. 6º, bem como do § 2º e inciso II do § 4º e § 5º do art. 12, não ensejará atualização monetária ou incidência de juros sobre os respectivos valores.*

(...)

*Art. 15. Aplica-se à contribuição para o PIS/PASEP não-cumulativa de que trata a Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, o disposto:*

(...)

*VI - no art. 13 desta Lei.*

Inicialmente, convém consignar que o art. 39, § 4º, da Lei nº 9.250, de 1995 refere-se a casos de compensação ou restituição, e não de ressarcimento. A distinção é necessária, pois o crédito passível de compensação ou restituição é aquele decorrente de um pagamento indevido ou a maior, ao passo que o crédito passível de ressarcimento é aquele decorrente de um benefício fiscal a exemplo do crédito presumido de IPI. Desse modo, o referido dispositivo não é aplicável ao caso concreto.

Por outro lado, os dispositivos que versam sobre o ressarcimento do saldo credor de PIS vinculado a operações de exportação foram bem aplicados pela instância *a quo*. Em matéria de benefício fiscal, é legítimo ao poder concedente estabelecer como o beneficiário deverá usufruí-lo. Por essa razão, se a União estabeleceu que não aplicará juros sobre os valores a serem ressarcidos, utilizando-se do veículo legislativo próprio para tanto, não se pode contestar tal restrição, e, portanto, mantenho a decisão recorrida também nesse particular.

### **Conclusão**

Diante de todo o exposto, DOU PARCIAL PROVIMENTO ao recurso voluntário, a fim de reconhecer o direito creditório indevidamente glosado em razão da transferência onerosa de crédito de ICMS decorrente de exportação.

(ASSINADO DIGITALMENTE)

Daniel Mariz Gudiño – Relator.

CÓPIA