



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

Processo n° 13646.000429/2003-12
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3201-002.449 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 24 de janeiro de 2017
Matéria RESSARCIMENTO
Recorrente COMPANHIA BRASILEIRA DE METALURGIA E MINERAÇÃO
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/10/2003 a 31/12/2003

PIS E COFINS. PEDIDOS DE RESTITUIÇÃO, COMPENSAÇÃO OU RESSARCIMENTO MODIFICAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO SEM FORMALIZAÇÃO DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO . POSSIBILIDADE

Correta a metodologia utilizada considerando-se a forma que se realiza a não- cumulatividade das contribuições ao PIS e à Cofins, apurada na sistemática "base contra base".

COMPENSAÇÃO.DECADÊNCIA

A partir da Medida Provisória n. 66/2002. que deu a redação do § 2º , art. 74, da Lei nº 9.430/96, a compensação declarada à Secretaria da Receita Federal extingue o crédito tributário, sob condição resolutória de sua ulterior homologação.O prazo para homologação da compensação declarada pelo sujeito passivo é de cinco anos, contado da data da entrega da declaração de compensação.

COFINS E PIS. BASE DE CÁLCULO. VALORES PROVENIENTES DE TRANSFERÊNCIA DE CRÉDITOS DE ICMS. NÃO INCIDÊNCIA.

Por força da decisão proferida pelo STF, no RE 606.107 RS, não há a incidência da Cofins nos valores provenientes de transferência de créditos de ICMS para terceiros. Aplicação do art. 543-B do CPC e art. 62-A do RICARF.

COFINS E PIS. BASE DE CÁLCULO. CRÉDITO PRESUMIDO IPI.

O crédito presumido do IPI tem natureza de incentivo fiscal as exportações, ressarcindo as contribuições de PIS e de COFINS, isto é, considerando-se a necessidade de desoneração da cadeia

de distribuição e comercialização e em vista da natureza cumulativa das contribuições. Por conseguinte, não devem compor a base de cálculo das contribuições.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos., acordam os membros do colegiado, por maioria de votos rejeitar a preliminar de decadência. Vencido o Conselheiro Pedro Rinaldi de Oliveira Lima. Por unanimidade deu-se provimento ao recurso para a exclusão do crédito de ICMS da base de cálculo e por maioria deu-se provimento ao recurso para excluir o crédito presumido do IPI da base de cálculo. Vencidos os Conselheiros Mércia Trajano Damorim, José Luiz Feistauer de Oliveira e Paulo Roberto Duarte Moreira, que mantinham o crédito presumido do IPI na base de cálculo.

(assinado digitalmente)

Winderley Morais Pereira – Presidente

(assinado digitalmente)

Ana Clarissa Masuko dos Santos Araujo- Relatora

Participaram da sessão de julgamento, os Conselheiros: Winderley Morais Pereira (Presidente), José Luiz Feistauer de Oliveira, Mércia Helena Trajano Damorim, Cassio Schappo, Ana Clarissa Masuko dos Santos Araújo, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Paulo Roberto Duarte Moreira, Tatiana Josefovicz Belisário.

Relatório

Tratam os autos de Pedido de Ressarcimento de créditos de PIS/Pasep relativo ao 4º trimestre de 2003 e de Declaração de Compensação débitos da COFINS do período de apuração 11/2003, com crédito ora solicitado em ressarcimento.

Transcreve-se, a seguir, o relatório da decisão recorrida:

Trata-se o presente de Pedido de Ressarcimento de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep relativo ao 4o trimestre de 2003, apresentado em 12/12/2003, no valor de R\$309.066,16, e de Declaração de Compensação débitos da COFINS do período de apuração 11/2003 (fls. 01), com crédito ora solicitado em ressarcimento.

Em 25/05/2004, apresenta Declaração de Compensação de débito de IPI do período de apuração 15/05/2004 com crédito de PIS/Pasep relativo ao mês de dezembro de 2003, no valor de R\$197.533,63, fls 01 e 02 do processo 13646.000150/2004-10, apenso a este para análise em conjunto.

Da verificação da legitimidade do crédito resultou o Relatório Fiscal Final, relativo aos créditos de PIS do 4º trimestre de 2003, do qual se extrai:

- foram considerados os valores referentes aos bens utilizados com insumos constantes da planilha apresentada pela contribuinte (fls. 89, 99 e 107), que divergem dos valores declarados na DACON;

- o valor do crédito presumido relativo ao estoque de abertura foi reduzido de R\$34,34 ao mês, em razão de duplicidade de lançamento a título de óleo combustível OC-2-B e querosene;

- com relação à base de cálculo do PIS, a fiscalização adicionou valores relativos à cessão de créditos de ICMS, no montante de R\$3.151.031,40, relativamente ao 4o trimestre, e no valor de R\$727.084,21, referente à redução indevida de ajuste de que trata o art. 7º da IN 313 de 2003 (MP, PI e ME utilizados em produtos não acabados e acabados mas não vendidos).

A DRF-Uberaba/MG emitiu Despacho Decisório, no qual homologa parcialmente a compensação pleiteada, (fls. 133/142); qual alega que:

A empresa apresenta manifestação de inconformidade (fls. 148/174), na

a) a administração somente poderia questionar a contribuição para o PIS sobre os fatos geradores ocorridos a partir de novembro de 2003, uma vez que a contribuição do período de outubro de , 2003 já fora alcançada pela decadência;

b) a fiscalização não pode, em pedidos de restituição, compensação ou ressarcimento, modificar a base de cálculo da contribuição para o PIS sem formalizar lançamento de ofício;

c) a vedação à compensação dos créditos apurados em relação a insumos vinculados à receita referente a vendas no mercado interno só teve vigência com a edição da Lei 10.833/2003;

d) não podem compor a base de cálculo da contribuição os ingressos recebidos em contrapartida à cessão de créditos do ICMS e o crédito presumido de IPI, relativos à MP, PI e ME, utilizados em produtos acabados mas não vendidos.

Ao final protesta a requerente por todos os meios de prova admitidos, especialmente a produção de perícia e a juntada de documentos.

É o breve relatório.

A Delegacia de Julgamento negou provimento à manifestação de inconformidade, em decisão assim ementada:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/10/2003 a 31/12/2003

HOMOLOGAÇÃO TÁCITA/DECADÊNCIA

O prazo para homologação da compensação declarada pelo sujeito passivo é de 5 (cinco) anos, contado da data da entrega da declaração de compensação.

CESSÃO DE ICMS. INCIDÊNCIA DE PIS/PASEP.

A cessão de direitos de ICMS compõe a receita do contribuinte, sendo base de cálculo para o PIS/PASEP.

CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. INCIDÊNCIA DE PIS/PASEP.

Os créditos presumidos do IPI compõem a base de cálculo do PIS/Pasep.

CRÉDITO PIS/PASEP.COMPENSAÇÃO:

Não existe amparo legal para a utilização em compensação, de créditos apurados em relação a insumos vinculados à receita referente a vendas no mercado interno, mesmo para as empresas que exportam parte de seus produtos.

PRODUÇÃO DE NOVAS PROVAS. PEDIDO DE PERÍCIA. DILIGÊNCIA.

Não atendidos os requisitos legais de admissibilidade, indefere-se pedido de juntada de novas provas e de realização de perícia.

Solicitação Indeferida

Em sede de recurso voluntário, a Recorrente reprisou os argumentos expendidos na manifestação de inconformidade.

É o relatório.

Voto

Conselheira Ana Clarissa Masuko dos Santos Araujo, Relatora:

O presente recurso preenche as condições de admissibilidade, pelo que dele tomo conhecimento.

Preliminarmente, deve ser analisada a metodologia da fiscalização para a apuração dos créditos.

De acordo com a narração dos fatos, a fiscalização teria constatado erro na apuração dos créditos, afirmando haver erro em virtude da exclusão de valores da base de cálculo relativos à cessão para terceiros de crédito de ICMS e de crédito presumido de IPI, o que originou valor devido da contribuição. Considerando-se que havia sobra de crédito, a diferença foi absorvida, não havendo crédito tributário a lançar.

A Recorrente, por sua vez, afirma que a fiscalização não poderia em pedidos de restituição, compensação ou ressarcimento, modificar a base de cálculo da contribuição para o PIS sem formalizar lançamento de ofício .

Contudo, entende-se que está correta a metodologia utilizada pela fiscalização, considerando-se a forma peculiar que se realiza a não- cumulatividade das contribuições ao PIS e à Cofins, que são apuradas na sistemática "base contra base".

Por conseguinte, quando à fiscalização é submetida a análise de pedidos de compensação ou ressarcimento, inevitavelmente, deverá auditar as bases de cálculo das contribuições sociais, pois a apuração dá-se pela soma dos dispêndios incorridos no fornecimento de produtos ou serviços, que serão subtraídos da receita do contribuinte, para se aplicar as alíquotas. É dizer, o crédito é calculado pela aplicação do percentual sobre a base de cálculo, referente a aquisições passíveis de creditamento, sendo o resultado subtraído do saldo a pagar.

Assim entende-se que a análise dos pedidos de compensação, tem como pressuposto, a reapreciação das bases de cálculo. Observe-se, ainda, que, caso fosse constatado saldo a pagar, que fosse formalizado por lançamento de ofício, estar-se-ia diante de situação menos favorável a contribuinte, pois arcaria com a multa de ofício.

Nessa senda, a Recorrente alega que sendo necessário o lançamento de ofício; em vista do transcurso do prazo inscrito no art.150, §4º do CTN, já teria ocorrido a decadência para a exigência das referidas contribuições.

Não obstante, na decisão recorrida afirmou-se que as Declarações de Compensação que deram origem aos débitos cobrados foram entregues em 12/12/2003 e 25/05/2004, e, com base no parágrafo 5º, art. 74, da Lei nº 9.430/96, a autoridade administrativa tinha o prazo, no mínimo, até 12 de dezembro de 2008 para homologação.

Correta a decisão recorrida, pois a partir da Medida Provisória n. 66/2002. que deu a redação do § 2º, art. 74, da Lei nº 9.430/96, *a compensação declarada à Secretaria da Receita Federal extingue o crédito tributário, sob condição resolutória de sua ulterior homologação.*

Quer isso significar que a declaração de compensação passa a ter eficácia constitutiva, não apenas da relação de débito do Fisco, como a de crédito, que se busca extinguir, sob condição resolutória da análise da fiscalização, no prazo de cinco anos de sua emissão. É certo que, anteriormente a essa legislação, era necessário que houvesse o lançamento de ofício, no caso da glosa de créditos, pois não havia norma individual e concreta para constituir a relação de débito do Fisco, o que redundava na sua decadência, nas hipóteses de inércia da autoridade competente.

No que tange à exclusão da base de cálculo das contribuições ao PIS e à Cofins, da cessão de crédito de ICMS, o Supremo Tribunal Federal, julgou a matéria sob a sistemática do art. 543-B do Código de Processo Civil, ao apreciar o Recurso Extraordinário n. 606107-RS, em decisão cuja ata de Julgamento Publicada, DJE em 03/06/2013, em decisão assim ementada:

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 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.

Em consonância com o Regimento Interno deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, as decisões proferidas sob a sistemática do art. 543-B do Código de Processo Civil, são de aplicação obrigatória para este Colegiado.

Sobre o crédito presumido do IPI, a pretensão da Recorrente baseia-se em dois fundamentos distintos e independentes, quais sejam: a) o estorno do crédito presumido do IPI, feito pela recorrente no mês de dezembro de 2003 refere-se ao custo dos "insumos" utilizados em produtos em fabricação ou acabados, mas que não foram vendidos no curso daquele ano-calendário, observando-se fielmente as determinações do art. 7º da Instrução Normativa SRF n. 313/03; b) a contribuição ao PIS não incide sobre o crédito presumido do IPI, uma vez que esse incentivo fiscal não possui a natureza jurídica de receita, estando, dessa forma, fora do campo de incidência da contribuição social;

Destarte, o crédito presumido do IPI, como ressarcimento da contribuição para o PIS e COFINS, instituído pela Lei nº 9.363/96, que dispôs que *a empresa produtora e exportadora de mercadorias nacionais fará jus a crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados, como ressarcimento das contribuições de que tratam as Leis Complementares nºs 7, de 7 de setembro de 1970, 8, de 3 de dezembro de 1970, e de dezembro de 1991, incidentes sobre as respectivas aquisições, no mercado interno, de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, para utilização no processo produtivo.*

O crédito presumido do IPI, portanto, tem natureza de incentivo fiscal às exportações, ressarcindo as contribuições de PIS e de COFINS, isto é, considerando-se a necessidade de desoneração da cadeia de distribuição e comercialização e em vista da natureza

cumulativa das contribuições, o legislador concebeu a técnica, para a eliminação da cumulatividade residual.

"Receita" é conceito qualificado pela sua origem, decorrente de atividade empresarial, não podendo ser considerado qualquer ingresso como tal. Nesse sentido, a afirmação é corroborada pelos fundamentos do Acórdão nº 9303002.618, que ora se transcreve:

Receita não é todo e qualquer ingresso que a empresa tem. Assim, por exemplo, não se cogita que a integralização de capital social seja tributada pela COFINS, mesmo sendo um ingresso de valor para a empresa.

Receita surge como decorrência direta da atividade fim desenvolvida pela empresa e, ainda, ter vinculação com o resultado desta atividade. Assim, volta-se a afirmar, não é qualquer ingresso que constitui uma receita.

Nessa linha de raciocínio, a interessada destaca em suas contrarrazões:

“ crédito de IPI ressarcido pela União, não é considerado uma receita. Os créditos de PIS e COFINS (requeridos via ressarcimento) não são considerados uma receita (§10º, do art. 3º, da Lei nº 10.833/03). Porquê então, os créditos presumidos de ICMS (subvenções do PROBAHIA e FUNDOPEM) haverão de ser? Será que o benefício outorgado pela União possui natureza jurídica distinta daqueles que são outorgados pelos Estados-membros?”

E mais, citando o eminente ex Conselheiro José Minatel, que assim se posiciona sobre o conceito de Receita:

"...é ingresso qualificado pela sua origem, caracterizando a entrada definitiva de recursos que, ao mesmo tempo, remunera e é proveniente do exercício da atividade empresarial.(...) Se o objetivo é cotejar o conceito que impingimos para receita,confrontando-o com a natureza dos ingressos recebidos com a chancela de subvenção governamental, essa distinção de tratamento afigura-se-nos irrelevante: basta-nos o indicativo da origem, ou seja, ingresso qualificado como benefício governamental e, pronto, estará à margem da regra de incidência das contribuições cuja base de cálculo é a receita auferida, no sentido de proveniente do exercício da atividade empresarial.(...) as subvenções governamentais não se qualificam no conceito isolado de receita, porque não decorrente de esforço ou do exercício da atividade empresarial.(.)"(Minatel, José Antônio. Conteúdo do Conceito de Receita. MP Ed. SP. 2005. pág. 101/240).

De se observar, a partir desta definição, a receita ainda traz consigo a característica de ser o produto que vem de fora do patrimônio empresarial, mas que é derivado de dentro, por decorrer de atos, operações ou atividades da empresa, ou do emprego de recursos que compõem esse patrimônio, e de que resulte algum benefício direto para a pessoa que o remunera por isso

E, nesse sentido, é pacífica a jurisprudência do STJ, que afirma que o crédito presumido do IPI tem natureza jurídica de benefício fiscal, "*não se constituindo receita, seja do ponto de vista econômico-financeiro, seja do ponto de vista contábil, devendo ser contabilizado como "Recuperação de Custos". Portanto, não pode integrar a base de cálculo do PIS e da COFINS.*" (EDcl no REsp 1342534 / RS).

Portanto, não incide COFINS e PIS tanto sobre o crédito presumido do IPI, até por uma coesão sistêmica, em face da incoerência de se dar um incentivo fiscal para desonerar a cadeia produtiva dessas contribuições, para, depois, excluir esses mesmos créditos na base de cálculo dessas contribuições.

Em face do exposto, voto por dar provimento ao recurso voluntário.

Ana Clarissa Masuko dos Santos Araújo

(assinado digitalmente)