



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	13811.720619/2017-98
ACÓRDÃO	3101-003.991 – 3ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	18 de dezembro de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	CARGILL AGRICOLA S/A
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/07/2016 a 30/09/2016

RESSARCIMENTO. PENDÊNCIA JUDICIAL.

É vedado o ressarcimento à pessoa jurídica com processo judicial em que a decisão definitiva a ser proferida pelo Poder Judiciário possa alterar o valor do ressarcimento solicitado.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em afastar a preliminar de nulidade. Vencida Conselheira Sabrina Coutinho Barbosa. No mérito, pelo voto de qualidade, em negar provimento ao recurso voluntário. Vencida Conselheira Laura Baptista Borges, Conselheiro Ramon Silva Cunha e Conselheira Sabrina Coutinho Barbosa.

Assinado Digitalmente

LUCIANA FERREIRA BRAGA – Relatora

Assinado Digitalmente

GILSON MACEDO ROSENBERG FILHO – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Renan Gomes Rego, Laura Baptista Borges, Ramon Silva Cunha, Luciana Ferreira Braga, Sabrina Coutinho Barbosa, Gilson Macedo Rosenberg Filho (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário, interposto em face de acórdão de primeira instância que julgou improcedente Manifestação de Inconformidade, cujo objeto era a reforma do Despacho Decisório exarado pela Unidade de Origem.

Na origem foi efetuado pedido de ressarcimento de crédito da Cofins não cumulativa do terceiro trimestre de 2016, no valor de R\$ 34.722.218,90, formalizado no PER/DCOMP nº 09788.13372.011216.1.1.19-0041 (fls. 47/66), em que a autoridade competente não reconheceu o direito creditório e não homologou as declarações de compensação.

Inconformada, CARGILL AGRICOLA S/A recorreu do acórdão 14-106.053 que restou assim ementado:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/07/2016 a 30/09/2016

MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE. EFEITO SUSPENSIVO

A suspensão do crédito tributário compensado, quando objeto de manifestação de inconformidade contra a correspondente não homologação, é expressamente determinada na legislação que rege a matéria (art. 77, § 5º, da IN RFB nº 1.300, de 20/11/2012).

PROVA.

No âmbito do Processo Administrativo Fiscal a prova documental deve ser apresentada no momento da manifestação de inconformidade, precluindo o direito de fazê-lo em outro momento processual, a menos que demonstrado, justificadamente, o preenchimento de um dos requisitos constantes do art. 16, § 4º, do Decreto nº 70.235, de 1972, o que não se logrou comprovar.

CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. ABRANGÊNCIA DA ANÁLISE.

A análise de créditos relacionados a pedido de ressarcimento abrange todos os créditos apurados no período, e não apenas os que foram objeto do pedido. Esta análise constitui-se em dever legal da autoridade administrativa.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/07/2016 a 30/09/2016

RESSARCIMENTO. PENDÊNCIA JUDICIAL.

É vedado o ressarcimento à pessoa jurídica com processo judicial em que a decisão definitiva a ser proferida pelo Poder Judiciário possa alterar o valor do ressarcimento solicitado.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. ANÁLISE

Existindo fator que obsta o reconhecimento do direito creditório sem a necessidade de análise dos créditos da não cumulatividade, a autoridade administrativa não está obrigada a fazer tal análise.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Em sede de Recurso Voluntário ao CARF, a recorrente alega, em suma:

- Preliminarmente, alega a precariedade do trabalho fiscal, na medida em que o pedido estaria baseado em acusações genéricas e desprovidas de correlação com o caso concreto, por entender que a decisão proferida no mandado de segurança impetrado não impactaria os pedidos de ressarcimento em questão.

- Em sede preliminar, ainda, alega que a aplicação do art. 59 da IN RFB n. 1717 extrapola os limites do pedido de ressarcimento, por afirmar que a totalidade dos saldos de créditos apurados pela recorrente, parte deles objeto do ressarcimento e parte deles descontado das contribuições devidas no período, o não poderia ser admitido.

- No mérito, que o mandado de segurança nº 0007660-15.2007.4.03.6100, distribuído em 16.4.2007 junto à 24ª Vara Federal da Subseção Judiciária de São Paulo – SP, não tem o mesmo objeto do presente processo, na medida em que a medida judicial discute elementos de composição da base de cálculo das contribuições (ICMS como integrante do faturamento/receita), e o presente pedido busca o ressarcimento dos créditos que não foram descontados/compensados por ocasião da apuração da contribuição a pagar pela recorrente no trimestre.

- Que a exemplo do Mandado de Segurança, não é aplicável a decisão proferida no RE 574.606, especialmente quanto aos embargos de declaração opostos pela União Federal.

- A improcedência das conclusões do acórdão da DRJ, pugnando, ao final, pela homologação das compensações.

É o Relatório.

VOTO

Luciana Ferreira Braga, Conselheira Relatora.

O Recurso é tempestivo, bem como, atende aos demais requisitos para sua admissibilidade.

PRELIMINARES

A Recorrente suscita, em preliminar, que o indeferimento do pedido está baseado em acusações genéricas e desprovidas de correlação com o caso concreto.

Isso porque o pedido estaria baseado em acusações genéricas, por meras suposições desprovidas de correlação com o caso concreto, por entender que a decisão proferida no mandado de segurança impetrado não impactaria os pedidos de ressarcimento em questão.

Outrossim apesar de alegar ausência de motivação do ato administrativo, com o consequente cerceamento de defesa da Recorrente, não vislumbro qualquer erro quanto a descrição dos fatos e motivação do ato capazes de trazer eventual prejuízos ao exercício de defesa da Recorrente.

O Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972 estabelece que são nulos os atos administrativos proferidos por autoridade incompetente, bem como com preterição do direito de defesa, nos seguintes termos:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam consequência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.

Ao contrário do entendimento da Recorrente, a decisão revisora da autoridade administrativa está amparada no art. 142 e 149, ambos do CTN, pois o Fisco tem o poder-dever de examinar, por iniciativa própria, a regularidade do cumprimento, por parte das contribuintes, da legislação tributária.

Daí, ante a suscitada nulidade da decisão recorrida sob o argumento de violação ao direito de defesa por ausência de motivação do ato administrativo é equivocada, não encontrando amparo legal.

Entendo, ainda, que no voto condutor consta expressamente o enfrentamento das matérias impugnadas, permitindo que a recorrente exerça plenamente seu direito de defesa.

Quanto a alegação de que a aplicação do art. 59 da IN RFB nº 1717 extrapolaria os limites do pedido de ressarcimento, configurando precariedade do trabalho fiscal, também não assiste razão à Recorrente.

Na medida em que restou concluído que o ressarcimento pretendido se encontra vedado pela legislação em vigor, aplica-se os §§ 3º e 4º do art. 32 da Instrução Normativa RFB nº 1.300, de 20 de novembro de 2012, que assim dispunham:

§ 3º É vedado o ressarcimento do crédito do trimestre-calendário cujo valor possa ser alterado total ou parcialmente por decisão definitiva em processo judicial ou administrativo fiscal de determinação e exigência de crédito do PIS/Pasep e da Cofins.

§ 4º Ao requerer o ressarcimento, o representante legal da pessoa jurídica deverá prestar declaração, sob as penas da lei, de que o crédito pleiteado não se encontra na situação mencionada no § 3º.

As mesmas disposições se encontram no art. 59 da Instrução Normativa RFB nº 1.717, de 17 de julho de 2017:

Art. 59. É vedado o ressarcimento ou a compensação do crédito do trimestre-calendário cujo valor possa ser alterado total ou parcialmente por decisão definitiva em processo judicial ou administrativo fiscal de determinação e exigência de crédito da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

Parágrafo único. Ao requerer o ressarcimento ou declarar a compensação, o representante legal da pessoa jurídica deverá prestar declaração, sob as penas da lei, de que o crédito pleiteado não se encontra na situação mencionada no caput.

Desse modo, as conheço, porém, afasto as preliminares arguidas.

MÉRITO

A controvérsia reside no entendimento da fiscalização, confirmado posteriormente pelo julgador de piso, de que o mandado de segurança impetrado pela Recorrente (MS nº

0007660-15.2007.4.03.6100, distribuído em 16.4.2007 junto à 24ª Vara Federal da Subseção Judiciária de São Paulo – SP) no qual pugnava pela exclusão do ICMS das bases de cálculo do PIS e da Cofins poderia alterar o valor do crédito do período em exame, na medida em que a Recorrente, por sua vez, sustenta que tal ação em nada afeta referido crédito.

Vale lembrar que o Supremo Tribunal Federal – STF, reconheceu a Repercussão Geral do tema 69, cujo Leading Case teve por base o RE 574.706, nos seguintes termos:

Tema: 0069

Título: Inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS.

Descrição: Recurso extraordinário em que se discute, à luz do art. 195, I, b, da Constituição Federal, se o ICMS integra, ou não, a base de cálculo da contribuição para o Programa de Integração Social - PIS e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS.

O mencionado processo aguardava decisão em sede de Embargos de Declaração opostos pela Fazenda Nacional, no qual a PGFN pleiteava a modulação de efeitos. A Fazenda se posicionava no sentido de que o ICMS a ser excluído da base cálculo da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins era o efetivamente recolhido (após confronto entre créditos e débitos), ao passo que contribuintes argumentam ser o valor destacado na nota fiscal.

Sob a relatoria da Ministra Carmén Lúcia, restou decidido que o ICMS a ser retirado da base de cálculo das referidas contribuições é aquele destacado na nota fiscal, na íntegra segue a decisão proferida no dia 13 e publicada na Ata de Julgamento DJE ATA Nº 13, de 12/5/2021, DJE nº 92:

"Decisão: O Tribunal, por maioria, acolheu, em parte, os embargos de declaração, para modular os efeitos do julgado cuja produção haverá de se dar após 15.3.2017 — data em que julgado o RE nº 574.706 e fixada a tese com repercussão geral 'O ICMS não compõe a base de cálculo para fins de incidência do PIS e da Cofins' —, ressalvadas as ações judiciais e administrativas protocoladas até a data da sessão em que proferido o julgamento, vencidos os ministros Edson Fachin, Rosa Weber e Marco Aurélio. Por maioria, rejeitou os embargos quanto à alegação de omissão, obscuridade ou contradição e, no ponto relativo ao ICMS excluído da base de cálculo das contribuições PIS-Cofins, prevaleceu o entendimento de que se trata do ICMS destacado, vencidos os ministros Nunes Marques, Roberto Barroso e Gilmar Mendes. Tudo nos termos do voto da relatora. Presidência do ministro Luiz Fux. Plenário, 13.05.2021 (Sessão realizada por videoconferência — Resolução 672/2020/STF)".

Com isso a recorrente entende que a decisão proferida pelo STF não ocasiona nenhum ajuste nas bases de cálculo dos saldos de créditos das contribuições, uma vez que essa matéria não foi objeto de discussão naquele precedente, não podendo se extrair daquela decisão o entendimento não manifestado pela Suprema Corte.

Por outro lado sustenta, ainda, que este processo não tem correlação com o valor apurado da COFINS, nem com seu valor a pagar, uma vez que os créditos cujo ressarcimento foi pleiteado estão vinculados às receitas de exportação, as quais são imunes à COFINS. Que em sua ação judicial discute a base de cálculo do débito *“inconstitucionalidade da inclusão do ICMS nas receitas de vendas de mercadorias, que por sua vez, são sujeitas à COFINS, ou seja, tem pertinência com as saídas de produtos”*.

Enquanto a medida judicial discute elementos de composição da base de cálculo das contribuições (isto é, o ICMS como integrante do faturamento/receita), o presente pedido busca o ressarcimento dos créditos que não foram descontados/compensados por ocasião da apuração da contribuição a pagar pela recorrente no trimestre.

Até aqui, entendo assistir razão a Recorrente.

Em análise à petição inicial do Mandado de Segurança impetrado, de fato, o pedido imediato está delimitado pelo provimento jurisdicional do reconhecimento da legitimidade da exclusão do ICMS e do ISSQN na base de cálculo das contribuições (PIS/COFINS) nos seguintes termos:

Requerem, por fim, a concessão da segurança em definitivo,
para o fim de que:

a) seja reconhecida incidentalmente a inconstitucionalidade do artigo 1º, § 3º das Leis 10.637/02 e 10.833/03, bem como do artigo 3º, § 2º da Lei 9.718/98, eis que determinam a inclusão do ICMS e ISS na base de cálculo de PIS e COFINS, em contrariedade ao que dispõe o artigo 195, inciso I, 'b' da Constituição Federal;

b) seja reconhecido o direito de compensação dos valores indevidamente recolhidos a título de PIS e COFINS sobre os montantes pagos de ICMS e ISS nos últimos 10 anos, com IRPJ, PIS, COFINS e CSLL, com acréscimo de Selic desde a data dos pagamentos indevidos, nos termos da legislação federal pertinente;

c) alternativamente, caso assim entenda V.Exa., requerem as Impetrantes seja reconhecido o direito de compensação dos valores indevidamente recolhidos a título de PIS e COFINS sobre os montantes pagos de ICMS e ISS nos últimos 05 anos, com IRPJ, PIS, COFINS e CSLL, com acréscimo de Selic desde a data dos pagamentos indevidos, nos termos da legislação federal pertinente;

No entanto a premissa adotada pela Recorrente se mostra equivocada, na medida em que defende que o juízo competente (24ª Vara Federal da Subseção Judiciária de São Paulo – SP) ao analisar o pedido imediato não analisará o pedido mediato da causa - a base de cálculo do crédito.

Não há dúvida que, mesmo que de forma genérica, a Recorrente requereu o direito à compensação dos valores indevidamente recolhidos a título das contribuições “sobre o montantes pagos de ICMS e ISS”, de forma que a base de cálculo do crédito trata-se de pedido mediato, e consequentemente, passível de ser analisado pelo Poder Judiciário.

No que se refere a defesa da Recorrente pela manutenção do ICMS excluído na base de cálculo dos créditos do PIS e da COFINS, adoto as causas de decidir da ilustre Conselheira Jucileia de Souza, nos autos do Processo 10880.917459/2016-13, Acórdão 3202-001.865, do mesmo contribuinte, em que a mesma divergência é apresentada, cujo período analisado se refere ao ano de 2013:

Como é sabido, após a decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal nº julgamento do Tema nº 69, no sentido de que o ICMS não integra a base de cálculo do PIS e COFINS por não configurar receita, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional elaborou o Parecer Sei nº 14.483/2021/ME, em que externou o entendimento jurídico sobre a decisão do STF, entendendo que “a exclusão do ICMS da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, tal como definida pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento do Tema nº 69, não autoriza a extensão à apuração dos créditos dessas contribuições”.

Acertadamente, a PGFN deixou claro que, no julgamento do RE 574.706, não foi abordada “a sistemática de creditamento do PIS e da Cofins cobrados no regime não cumulativo, e nem poderiam tê-lo feito, uma vez que a matéria não foi discutida no feito”.

Cabe destacar que, conforme entendeu a PGFN, a exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da Cofins, julgado no RE 574.706, não leva ao raciocínio da impossibilidade de computar o ICMS no cálculo de créditos do PIS e da Cofins, tal matéria sequer foi discutida nos autos, isso porque o método de apuração do PIS e da Cofins é o chamado método subtrativo indireto. Existe uma clara diferença metodológica entre a regra da não cumulação aplicada ao IPI e ao ICMS: método crédito do imposto — da aplicada ao PIS e à Cofins: método subtrativo indireto.

Pelo método crédito do imposto, o montante a ser descontado do imposto devido em cada operação consiste exatamente no imposto que incidiu na etapa anterior (daí a alcunha imposto contra imposto).

No caso do IPI e do ICMS, o imposto a ser lançado como crédito é exatamente aquele destacado na nota fiscal, e que, ao final, será lançado para ser confrontado com os débitos existentes no período. Deste encontro de contas, surgirá o valor a pagar (caso o saldo seja devedor), ou o valor do crédito a ser transportado para o período de apuração seguinte (caso o saldo seja credor).

Mas esta metodologia não se aplica ao PIS e à Cofins no regime não cumulativo.

Afinal, pelo método subtrativo indireto, não se leva em consideração a carga tributária da cadeia anterior, mas certas bases de débitos e créditos (daí ser chamado popularmente de base contra base), tais bases estão previstas nos artigos 2º e 3º das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, tendo sido alterada, conforme exposto, pela Lei nº14.592/23.

Este método é operacionalizado da seguinte forma: a legislação prevê certas bases sobre as quais se aplica uma alíquota para o cálculo do crédito e certas bases sobre as quais se aplica uma alíquota para o cálculo do débito.

Portanto, o julgamento do STF não teve o condão de alterar a legislação, sequer isso foi objeto do julgamento, mantendo-se tudo que não foi julgado como previsto na legislação de regência.

Pelo menos, até a entrada em vigor da Lei nº 14.592/23, não existia autorização legal para fins de exclusão do ICMS na apuração dos créditos do PIS e da Cofins.

Com a Medida Provisória nº 1.159/23, determinou-se a exclusão do ICMS na apuração de créditos do PIS e da Cofins. Todavia, tal medida perdeu a eficácia desde a sua edição, pois não foi convertida em lei.

Todavia, em 30 de maio de 2023, foi publicada a Lei nº 14.592/2023, fruto de conversão da Medida Provisória nº 1.147, de 2022, que alterou as Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, passando, as mencionadas leis, a terem a seguinte redação em seus artigos 3º:

"§2 Não dará direito a crédito o valor:

III – do ICMS que tenha incidido sobre a operação de aquisição. (Incluído pela Lei nº 14.592, de 2023)."

A partir de 30 de maio de 2023, o ICMS não deve ser computado na base de cálculo dos créditos do PIS e da Cofins. Entretanto, antes desta data, não havia óbice para computar o valor do ICMS ao apurar os créditos do PIS e da Cofins.

Portanto, como é no presente caso, antes de 30 de maio de 2023, não há amparo legal para que a contribuinte não considere o ICMS na base de cálculo dos créditos do PIS e da Cofins.

Por outro lado, comungo das razões de decidir do colegiado “a quo”, de certo, a decisão proferida pelo STF no RE 574.706/PR, ao excluir o ICMS das bases de cálculo do PIS e da Cofins criou um novo cenário, por consequência lógica, também se exigirá que o valor deste imposto seja excluído também das bases de cálculo dos créditos sob pena de criar sérias distorções no regime não cumulativo destas contribuições.

A meu sentir, uma vez excluído ICMS da base de cálculo das contribuições, não há como mantê-lo na base de cálculo do crédito, acertadamente, a Lei 14.592/2023 veio dar coerência à decisão proferida pelo STF no Tema 69.

Ora, se não integram o valor do serviço ou do bem para ser tributado pelas contribuições ao PIS/PASEP e COFINS, logicamente, também não integram o valor do serviço ou do bem para gerar crédito das referidas contribuições.

Entretanto, a incidência da Lei 14.592/2023 não retroage para ser aplicada ao presente caso.

No que pese o crédito vinculado às receitas de exportação poder ser utilizado para dedução do valor a recolher decorrente das demais operações no mercado interno, e para compensação com débitos relativos a tributos administrados pela RFB. E, ainda, poderá solicitar o ressarcimento à pessoa jurídica que, até o final de cada trimestre do ano civil, se não conseguir utilizar o crédito por qualquer das formas previstas no § 1º.

Ou seja, de fato, como bem assinalado pelo julgador de piso, não será passível de ressarcimento a totalidade do crédito vinculado à receita de exportação, mas tão somente o saldo deste crédito, restante após as outras utilizações, conforme previsto nas disposições do art. 6º da Lei nº 10.833, de 2003.

O Mandado de Segurança impetrado tem por objeto a exclusão do ICMS das bases de cálculo do PIS e da Cofins, de forma que o que for decidido naquela ação poderá alterar o valor do crédito pleiteado no ressarcimento, todas as razões já foram muito bem enfrentadas pelo julgador de piso, pelo menos, por três razões:

- a) alteração na utilização dos créditos, uma vez que os créditos vinculados às receitas de exportação e às receitas não tributadas no mercado interno podem ser utilizados também para descontar dos valores da contribuição devida, sendo ressarcível somente o saldo não utilizado em tal desconto;
- b) alteração nos percentuais de rateio, uma vez que a exclusão do ICMS das bases de cálculo altera os valores da receita bruta total e da receita tributada no mercado interno, podendo alterar também o valor da receita não tributada no mercado interno, no caso de receitas sujeitas ao ICMS e não sujeitas ao PIS e à Cofins;

c) alteração direta nos valores totais dos créditos, decorrente da necessidade de que o ICMS seja excluído também das bases de cálculo dos créditos

Com isso, alinho-me ao entendimento do colegiado “a quo” para concluir que o ressarcimento pretendido pela Recorrente se encontra vedado pela legislação em vigor.

Nestes termos, afasto as preliminares arguidas no presente Recurso, e nego-lhe provimento.

Assinado Digitalmente

LUCIANA FERREIRA BRAGA – Relatora