



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

Processo nº 16004.000004/2007-72
Recurso nº 232.752 Voluntário
Acórdão nº 3302-00.965 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 04 de maio de 2011
Matéria PIS e COFINS
Recorrente USINA MOEMA AÇÚCAR E ÁLCOOL LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/01/2002 a 31/10/2002

CIDE - COMBUSTÍVEIS. FALTA DE PAGAMENTO. INDEDUTIBILIDADE. Somente parcela efetivamente paga da CIDE sobre combustíveis pode ser deduzida do valor das contribuições para a Cofins relativas ao mesmo período de apuração ou a períodos de apuração posteriores.

CIDE – COMBUSTÍVEIS. DEDUÇÃO SALDO CREDOR.

Nos termos do disposto no § 1º do art. 8º da Lei 10.336/01 o saldo credor da CIDE pode ser deduzido em períodos posteriores de apuração da COFINS.

FALTA DE RECOLHIMENTO.

A falta ou insuficiência de recolhimento da contribuição para a COFINS, apurada em procedimento fiscal, enseja o lançamento de ofício com os devidos acréscimos legais.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/01/2002 a 31/10/2002

CIDE - COMBUSTÍVEIS. FALTA DE PAGAMENTO. INDEDUTIBILIDADE. Somente parcela efetivamente paga da CIDE sobre combustíveis pode ser deduzida do valor das contribuições para o PIS relativas ao mesmo período de apuração ou a períodos de apuração posteriores.

CIDE – COMBUSTÍVEIS. DEDUÇÃO SALDO CREDOR.

Nos termos do disposto no § 1º do art. 8º da Lei 10.336/01 o saldo credor da CIDE pode ser deduzido em períodos posteriores de apuração do PIS.

FALTA DE RECOLHIMENTO.

A falta ou insuficiência de recolhimento da contribuição para o PIS, apurada em procedimento fiscal, enseja o lançamento de ofício com os devidos acréscimos legais.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso, nos termos do voto do relator.

WALBER JOSÉ DA SILVA - Presidente.

ALEXANDRE GOMES - Relator.

EDITADO EM: 17/05/2011

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Walber José da Silva (Presidente), José Antonio Francisco, Fabiola Cassiano Keramidas, Alan Fialho Gandra, Alexandre Gomes (Relator) e Gileno Gurjão Barreto.

Relatório

Trata o presente processo de autos de infração de PIS e de COFINS, nos períodos de apuração janeiro a outubro de 2002, decorrente da compensação indevida de valores relativos à CIDE.

Por meio de impugnação a autuada defendeu as compensações efetuadas posto que a Lei 10.336/01, em seu art. 8º, § 1º autorizava a dedução no mesmo período de apuração ou em períodos posteriores, alternativamente pugnou pela possibilidade de deduzir os saldos positivos da CIDE em períodos de apuração posteriores.

O acórdão produzido pela DRJ de Ribeirão Preto, assim sintetizou os argumentos da peça impugnatória:

a) A Lei nº 10.336/2001, art. 8º, § 1º, determina que a dedução aplica-se a um mesmo período de apuração ou posteriores, ou seja, a dedução não se vincula ao pagamento da CIDE, e sim à sua apuração; reproduziu em seu favor ementa de Decisão de Consulta nº 149, de 19/04/2006, da SRRF09;

b) É equivocado o cálculo para apuração da dedução realizada pelos fiscais que negaram vigência ao estipulado em lei, dispositivo citado, impedindo a utilização do saldo da CIDE de um determinado para os períodos seguintes, impondo limites não previstos em Lei;

c) A multa lançada deve ser relevada ou, quanto menos, minorada, até mesmo por uma questão de equidade, visto que o contribuinte, ao abrigo do art. 100 do CTN, apenas observou o disposto no art 6º da IN SRF nº 107/01, que não veda que o mês de referência utilizado para dedução da CIDE seja o mesmo mês de apuração do PIS e COFINS.

Não obstante, a Delegacia de Julgamento entendeu por bem manter o lançamento fiscal em decisão não unânime, que assim ficou ementada:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO Ano-calendário: 2002 LEGISLAÇÃO. INTERPRETAÇÃO.

Atendendo ao disposto no art. 111 do CTN, interpreta-se literalmente a legislação que disponha sobre redução ou isenção de tributos.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS Ano-calendário: 2002 FALTA DE RECOLHIMENTO.

A falta ou insuficiência de recolhimento da contribuição para a Cofins, apurada em procedimento fiscal, enseja o lançamento de ofício com os devidos acréscimos legais.

CIDE. DEDUÇÃO. EFETIVO PAGAMENTO.

A dedução da CIDE-Combustíveis do valor devido da contribuição para a Cofins só é permitida quando efetivamente paga no período de apuração da contribuição, não gerando créditos a serem aproveitados em períodos posteriores.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FIS/PASEP Ano-calendário: 2002

FALTA DE RECOLHIMENTO.

A falta ou insuficiência de recolhimento da contribuição para o PIS, apurada em procedimento fiscal, enseja o lançamento de ofício com os devidos acréscimos legais.

CIDE. DEDUÇÃO. EFETIVO PAGAMENTO.

A dedução da CIDE-Combustíveis do valor devido da contribuição para o PIS só é permitida quando efetivamente paga no período de apuração da contribuição, não gerando créditos a serem aproveitados em períodos posteriores.

Impugnação Improcedente. Crédito Tributário Mantido.

Em seu Recurso Voluntário a recorrente reprisa os argumentos da Impugnação, pugnando ao fim que:

seja dado total provimento ao presente recurso, com a conseqüente reforma do v. Acórdão, para fins de tornar sem efeito o Auto de Infração, desconstituindo a exigência do principal, multa e juros, como medida de Direito e de Justiça.

Subsidiariamente, se mantido o critério dos Auditores Fiscais, o que se admite ad argumentandum, requer o reconhecimento do direito de a Recorrente deduzir os saldos positivos da CIDE em períodos de apuração posteriores. Por fim, ainda em caráter subsidiário, requer a relevação dos juros de mora e da multa.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Relator ALEXANDRE GOMES

O presente Recurso Voluntário é tempestivo, preenche os demais requisitos e dele tomo conhecimento.

Conforme consta do relatório acima transcrito a recorrente foi autuada em decorrência da indevida utilização de valores apurados da CIDE para a dedução dos valores devidos de PIS e COFINS, tudo nos termos do art. 8º da Lei 10.336/01.

A fiscalização entendeu que a possibilidade de dedução prevista na legislação reguladora somente seria aplicável em relação à CIDE efetivamente paga e até o limite do valor devido de PIS e COFINS no respectivo período de apuração.

Suas razões foram assim sintetizadas no acórdão recorrido:

No que se refere ao excesso de recolhimento da CIDE paga no mês em relação às parcelas dedutíveis das contribuições do PIS e da COFINS apuradas no mesmo mês, não há a possibilidade de compensações em períodos posteriores. Verifica-se que a legislação permitiu ao contribuinte "deduzir o valor da CIDE, pago (...) dos valores (...) devidos na comercialização, no mercado interno, dos produtos referidos no art. 5º. Ou seja, o legislador não criou um crédito para o contribuinte, nem ocorreu um pagamento a maior da CIDE, a Lei apenas determinou que o PIS/Pasep e a Cofins, inCIDEntes na comercialização dos produtos referidos em seu art. 52, até os limites determinados em seu art. 82, não devem ser recolhidos pelo contribuinte

A recorrente, por sua vez, alega que a legislação alberga suas compensações, posto que o § 1º do art. 8º da Lei 10.336/01 fala que “a dedução a que se refere este artigo aplica-se às contribuições relativas a um mesmo período de apuração ou posteriores”.

Ou seja, o dispositivo fala em período de apuração e não em pagamento, bem como possibilita a dedução no mesmo mês ou em posteriores.

Ambos possuem razão em parte.

Para melhor esclarecer, faz-se necessário a transcrição do dispositivo sob análise:

Art. 8º O contribuinte poderá, ainda, deduzir o valor da CIDE, pago na importação ou na comercialização, no mercado interno, dos valores da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins devidos na comercialização, no mercado interno, dos produtos referidos no art. 5º, até o limite de, respectivamente:

I – R\$ 39,40 e R\$ 181,70 por m³, no caso de gasolinas;

II – R\$ 15,60 e R\$ 72,20 por m³, no caso de diesel;

III – R\$ 5,70 e R\$ 26,30 por m³, no caso de querosene de aviação;

*IV – R\$ 4,60 e R\$ 21,30 por m³, no caso dos demais querosenes;
V – R\$ 2,00 e R\$ 9,40 por t, no caso de óleos combustíveis (fuel-oil);*

VI – R\$ 24,30 e R\$ 112,40 por t, no caso de gás liquefeito de petróleo, inclusive o derivado de gás natural e de nafta;

VII – R\$ 5,20 e R\$ 24,00 por m³, no caso de álcool etílico combustível.

§ 1º A dedução a que se refere este artigo aplica-se às contribuições relativas a um mesmo período de apuração ou posteriores.

§ 2º As parcelas da CIDE deduzidas na forma deste artigo serão contabilizadas, no âmbito do Tesouro Nacional, a crédito da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins e a débito da própria CIDE, conforme normas estabelecidas pela Secretaria da Receita Federal.

Da leitura atenta dos dispositivos acima transcritos, não me parece haver dúvida de que a CIDE pode ser efetivamente deduzidas das contribuições para o PIS e a COFINS é aquela que foi efetivamente recolhida.

Não por outro motivo o dispositivo legal fala em CIDE paga.

Neste sentido já decidiu o antigo Conselho de Contribuintes:

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins

Período de apuração: 01/07/2000 a 31/12/2004

(...)

CIDE - COMBUSTÍVEIS. FALTA DE PAGAMENTO. INDEDUTIBILIDADE. Somente parcela efetivamente paga da CIDE sobre combustíveis pode ser deduzida do valor das contribuições para o PIS ou para a Cofins relativas ao mesmo período de apuração ou a períodos de apuração posteriores, observados os limites estabelecidos em lei. Recurso Voluntário Negado. (QUARTA CÂMARA Recurso nº 137.610. Processo: 10950.002755/2005-86 Data da Sessão: 05/06/2008. Relator: Sílvia de Brito Oliveira. Acórdão 204-03285)

Assim, no caso concreto, somente em 15/02/2002 com o efetivo pagamento da CIDE relativa ao período de apuração janeiro de 2002 é que foi possível, a recorrente, efetuar a dedução em relação aos valores apurados de PIS e COFINS no mês de fevereiro.

De outro lado, com razão a recorrente quando afirma que a legislação sob análise lhe garante a possibilidade de dedução da CIDE nos períodos de apuração posteriores. É aplicação pura e simples do disposto no § 1º do art. 8º da Lei 10.336/01.

A este respeito vale destacar excertos do voto divergente proferido pelo Julgador de 1ª instância, Sr. Luiz Orlando R. Resende,

“Sem entrar no mérito propriamente da interpretação lógica dada pelo contribuinte, que se coaduna com o padrão normal da contabilidade comercial ao fazer a dedução da CIDE devida, ainda que não efetivamente paga, pelo regime de competência, no mesmo período de apuração do PIS e Cofins, é de se remarcar que no caso do álcool combustível não haveria excedente a deduzir em períodos posteriores se tal regra fosse aplicada, pois o valor da CIDE devida na comercialização no mercado interno coincide exatamente com a soma do montante a ser deduzido no PIS e Cofins devido no mesmo período, no mesmo produto vendido, anulando o efeito da CIDE e não gerando créditos, como entende a fiscalização.

Se no 1º mês o contribuinte vende 1.000 m³ de álcool, deve R\$22.540,00 de CIDE. Teria direito a deduzir das contribuições devidas em relação à receita de comercialização deste produto até o limite, no caso do PIS, de R\$4.010,00 e da Cofins R\$18.530,00. A soma das duas deduções é exatamente R\$22.540,00, nada restando a compensar em períodos futuros.

Mas, de acordo com a interpretação literal da lei, no mesmo exemplo no 1º mês o contribuinte que vende 1.000 m³ de álcool etílico combustível, deve R\$22.540,00 de CIDE. Somente tem direito a deduzir este valor no período de apuração seguinte, após o pagamento que é feito na 1ª quinzena do mês seguinte. Assim, se no mês seguinte ele vende somente 500 m³ de álcool, poderia deduzir somente a metade: PIS, R\$2.005,00 e Cofins, R\$9.265,00. Discute-se então o que fazer com a outra metade, se pode o contribuinte deduzir o restante nos períodos seguintes.

No primeiro exemplo, o argumento fundamenta-se unicamente na literalidade da Lei 10.336, de 19 de dezembro de 2001, art. 8º (grifei):

(...)

O termo "pago" foi tomado em sentido estrito, de forma que a CIDE paga na 1ª quinzena de fevereiro, relativa ao período de apuração de janeiro, não pode ser deduzida do PIS e da Cofins do mesmo período, de janeiro, mas somente do PIS e da Cofins apurado em fevereiro. Primeiro teria que haver o pagamento de fato para somente então se configurar o direito de deduzir.

Ainda que desta forma a lei gere uma excrescência contábil que é, em última análise, a fonte geradora do problema da compensação para períodos futuros, a interpretação literal do comando legal tem um forte embasamento e caberá, quiçá, ao poder judiciário, decidir qual tese será a vencedora.

O que não se entende é a aplicação de dois pesos e duas medidas, a contradição entre as interpretações fiscais correntes

no caso da dedução da CIDE em relação ao período de apuração do PIS e Cofins e aquela que trata da compensação em períodos posteriores.

Por que a mesma literalidade não é aplicada em relação à dedução da "CIDE paga" do PIS e Cofins de períodos posteriores? O comando está explícito no parágrafo 1º do mesmo artigo (grifei):

§ 1º A dedução a que se refere este artigo aplica-se às contribuições relativas a um mesmo período de apuração ou posteriores.

Se o legislador tinha a intenção de limitar a dedução a um período apenas, como quer o auto de infração, por que inserir a expressão "ou posteriores"? Além desta mareada incoerência é de se questionar onde está inserto o comando que proíbe o contribuinte de fazer a dedução em mais de um período. Não consegui encontrá-lo na lei - que diz o contrário explicitamente - e nem tampouco em instruções normativas. Trata-se de uma regra sem normativo, criada de forma subjetivamente parcial em prol da fazenda pública e em detrimento do direito do contribuinte. Veja o caso da Solução de Consulta n.º 3, de 02 de janeiro de 2009, da 8 RF:

O saldo credor da CIDE-Combustíveis de um mês para outro previsto no § 1º do art. 8º da Lei nº 10.336, de 2001, aplicava-se no caso específico da importação de álcool para fins carburantes, cuja dedução, também, estava limitada à mesma quantidade de metros cúbicos importados, ou seja, se o importador comprou no exterior 100.000 m³ do referido produto, ele estava autorizado a deduzir do PIS/Pasep e da Cofins, no mês ou meses em que o álcool foi comercializado no mercado interno, até o limite dos 100.000 m³ importados, significando dizer que, se, após a comercialização de todo o estoque de álcool importado, verificava que O importador pagou CIDE-combustíveis na importação em valor superior ao que lhe era permitido deduzir do PIS/Pasep e da Cofins, referida diferença também devia se tornar tributação definitiva a título de CIDE-Combustíveis, não existindo qualquer saldo credor a Compensar, em relação 100.000 m³ de álcool carburante importado e vendido no mercado interno.

É interessante que essa Solução de Consulta chega a admitir no caso da álcool importado a compensação em períodos posteriores. Só não consegui localizar onde está escrito que pode no caso da importação e não pode no caso da produção. Por mais abalizada que seja uma opinião como essa, entendo que o julgamento deve se basear na legislação vigente na época dos fatos geradores e não há, para o caso, qualquer instrução normativa ou ato declaratório interpretativo explicitando isso.

Examinando a motivação do legislador, na origem da lei, pode-se também inferir a validade do direito de deduzir a CIDE-combustível do PIS e da Cofins nos períodos posteriores.

Ao permitir a dedução do valor pago a título de CIDE com o PIS e Cofins devido, a intenção do legislador foi de transferir totalmente as receitas da CIDE com o PIS e Cofins no caso de álcool combustível e parcialmente, no caso dos demais combustíveis.

Assim é que no exemplo do álcool combustível, a alíquota de CIDE sobre álcool etílico comercializado no mercado interno coincide com a soma dos valores que a contribuinte poderá deduzir do PIS e da Cofins. Tal proporcionalidade foi mantida pela Lei 10.636, de 2002:

(...)

Este fato, combinado com o parágrafo 2º do art. 8º, transcrito acima, que reclassifica a receita da CIDE-Combustíveis como receita do PIS/Pasep e da Cofins, nos permite inferir que o legislador tinha a intenção de anular a incidência da CIDE sobre o álcool etílico. O art. 7º abaixo da Instrução Normativa SRF nº 107, de 28 de Dezembro de 2001 toma mais claro o comando do parágrafo 2º da lei:

Art. 7º As parcelas da CIDE - Combustíveis, deduzidas na forma do art. 6º, serão reclassificadas como receitas do PIS/Pasep e da Cofins pela Secretaria da Receita Federal, mediante débito à conta da CIDE e crédito às contas do PIS/Pasep e da Cofins.

Esta manobra de reclassificação embute uma espécie de isenção da CIDE para o setor sucroalcooleiro (provavelmente como resultado de negociação no Congresso Nacional) ao mesmo tempo que preserva a receita do PIS e Cofins para não ser transferida para a CIDE, cujo produto da arrecadação tem destinação específica e é partilhado entre Estados e Municípios, ao contrário da Cofins, por exemplo, que não é repartida.

Seria mais simples estabelecer a isenção na lei, mas mais complicado depois para revogá-la. A razão pelo qual não se estabeleceu simplesmente a isenção ficou nítida alguns anos mais tarde, em 2004, quando o governo zerou a dedução por decreto (Decreto nº 5.060, de 30 de abril de 2004).

Mas o fato é que o objetivo do legislador, naquele momento, era o de anular os efeitos da CIDE e não o do PIS e da Cofins. Pelo texto, percebe-se que a intenção era manter apenas o PIS e o Cofins, já existentes, para não onerar o setor sucroalcooleiro e provavelmente não inflacionar o preço do álcool combustível.

Neste contexto, essa interpretação, além de literal, do parágrafo § 1º do art. 8º (a dedução a que se refere este artigo aplica-se às contribuições relativas a um mesmo período de apuração ou posteriores) é também teleológica, na medida que, ao permitir que a CIDE possa ser descontada em outros períodos, preserva-se a intenção de isentar o álcool combustível da CIDE naquele momento, ao mesmo tempo que através de uma manobra contábil preserva-se o PIS e a Cofins existente e permite, em momento futuro, revogar essa mesma isenção embutida através de um simples decreto.

Isso posto, entendo que a proibição de deduzir a CIDE paga em um determinado período, do PIS e da Cofins de vários períodos subsequentes não encontra guarida na legislação.

Como se vê, a própria literalidade do dispositivo legal determina a possibilidade de dedução em períodos posteriores.

No presente caso, os valores lançados deverão ser retificados considerando a possibilidade de dedução da CIDE recolhida e excedente, em determinado período, com débitos de PIS e COFINS de períodos posteriores, criando-se espécie de conta corrente na apuração das contribuições.

Por fim, em relação à inexigibilidade da multa e dos juros de mora, sem razão a recorrente.

O Código Tributário Nacional assim prescreve:

Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

I— os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;

II — as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa;

III - as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;

Parágrafo único. A observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo.

No presente caso não há ato normativo expedido pelas autoridades administrativas, e como tal não pode ser considerado o disposto no art. 6º da INSRF 107/01 posto que claramente não permite ou determina a possibilidade de dedução de valores apurados da CIDE em detrimento dos valores efetivamente pagos.

O fato de não citar expressamente o termo “pago” em seu texto, como se encontra consignado no texto da Lei nº 10.336/01, não que dizer que haja permissivo criado pela instrução normativa, que por conta de todo nosso regramento jurídico não pode ampliar, reduzir ou suprimir determinações constantes da lei que pretende normatizar.

Em relação a Solução de Consulta nº 149, também não há como considerá-la para fins de aplicação do art. 100 do CTN, uma vez que o fatos analisados no presente processo envolvem o ano calendário de 2002 e a Solução de Consulta citada é de abril de 2006, sendo claro, portanto, que a Recorrente não observou “*decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa*” para pautar suas ações.

Por todo o exposto, voto no sentido de dar PROVIMENTO PARCIAL ao presente Recurso tão somente para garantir ao recorrente a possibilidade de utilizar-se de saldos excedentes da CIDE para a dedução do valor apurado de PIS e COFINS em períodos posteriores aos recolhimentos efetuados, mantendo no mais a decisão recorrida a que se faz

remissão, em complemento aos argumentos aqui expedidos, nos termos do § 1º do art. 50 da Lei 9.784/99.

ALEXANDRE GOMES - Relator