



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

Processo nº 10930.002942/2005-06
Recurso nº 270.666 Voluntário
Acórdão nº 3101-01.107 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 26 de abril de 2012
Matéria PIS/Pasep (ressarcimento)
Recorrente VANCOUROS COMÉRCIO DE COUROS LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/07/2005 a 30/09/2005

PIS NÃO CUMULATIVO. 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.

PIS NÃO CUMULATIVO. BASE DE CÁLCULO. EXPORTAÇÃO. VARIAÇÕES CAMBIAIS POSITIVAS. NÃO-INCIDÊNCIA.

Estão fora do campo de incidência da contribuição as receitas decorrentes de vendas de mercadorias para o mercado externo, nelas incluídas a variação cambial positiva em face do contrato de câmbio firmado entre a sociedade empresária exportadora e instituição financeira reconhecida pelo Banco Central do Brasil, mecanismo financeiro indispensável para o recebimento dos valores correspondentes à exportação de mercadorias. Precedentes do STJ.

PIS NÃO CUMULATIVO. ESTOQUE DE ABERTURA. AQUISIÇÕES DE PESSOAS FÍSICAS.

O estoque de abertura dos bens existentes na data de início da incidência não-cumulativa da contribuição, na forma da lei, deve ser calculado com base nas aquisições de pessoa jurídica domiciliada no país. Bens adquiridos de pessoas físicas não compõem o estoque de abertura.

PIS NÃO CUMULATIVO. RESSARCIMENTO. ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA. TAXA SELIC.

Diferentemente da restituição, não há se falar em atualização monetária nem incidência de juros moratórios sobre créditos da contribuição para o PIS nos ressarcimentos decorrentes do regime da não cumulatividade: antes da vigência da Lei 10.833, de 29 de dezembro de 2003, não havia previsão legal; na vigência dessa norma jurídica, o artigo 13 c/c artigo 15, inciso VI, vedam expressamente tais majorações.

Recurso voluntário provido em parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do colegiado, por maioria, em dar parcial provimento ao recurso voluntário para: (1) excluir as variações cambiais ativas da base de cálculo do tributo e (2) reverter a glosa dos créditos relativos a despesas incorridas, pagas ou creditadas a pessoa jurídica domiciliada no país relativas a (2.1) aquisição de combustíveis utilizados em veículos próprios para o transporte de matéria-prima entre estabelecimentos da recorrente, (2.2) prestação de serviços de compra de matéria-prima (comissões) e (2.3) "estufagem de containeres". Vencidos os conselheiros Corinto Oliveira Machado e Mônica Monteiro Garcia de los Rios quanto ao tratamento tributário das variações cambiais ativas e à glosa de créditos relativos à "estufagem de containeres". O conselheiro Leonardo Mussi da Silva votou pelas conclusões quanto à glosa de créditos inerentes à "estufagem de containeres".

Tarásio Campelo Borges - Presidente Substituto e Relator

Formalizado em: 12/06/2012

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Corinto Oliveira Machado, Leonardo Mussi da Silva, Luiz Roberto Domingo, Mônica Monteiro Garcia de los Rios, Tarásio Campelo Borges e Vanessa Albuquerque Valente.

Relatório

Cuida-se de recurso voluntário contra acórdão unânime da Terceira Turma da DRJ Curitiba (PR) ^[1] que rejeitou manifestação de inconformidade ^[2] contra

¹ Inteiro teor do acórdão recorrido às folhas 333 a 348 (volume II).

indeferimento de pedido de ressarcimento de contribuição para o Programa de Integração Social (PIS), regime não-cumulativo, atrelado a declaração de compensação com débitos de natureza tributária administrados pela RFB [3].

Na indicação da origem de seus créditos, apuração efetuada no 3º trimestre de 2005, a peticionária apontou: crédito da contribuição para o PIS/Pasep – mercado externo (§ 1º do art. 5º da Lei 10.637, de 2002) [4].

Perante parcial homologação das declarações de compensação pela Delegacia da Receita Federal competente [5], a interessada tempestivamente manifestou sua inconformidade com as razões de folhas 324 a 330 (volume II), assim sintetizadas no relatório do acórdão recorrido:

Após resumir os fatos que levaram à emissão do despacho decisório, a interessada manifesta sua inconformidade em relação à parcela não reconhecida do direito creditório e, conseqüentemente, em relação às parcelas não homologadas de suas compensações declaradas.

Assim, no item "Quanto a [sic] inclusão de receitas originariamente não consideradas pelo contribuinte", contesta a inclusão da variação cambial ativa no critério de proporcionalidade para verificação do percentual relativo às receitas de exportação em relação à sua receita bruta total, alegando ser incorreta sua classificação como receita meramente financeira, posto que originária de exportação; Cita a propósito o art. 21, I, da IN SRF nº 600, de 2005, após o que afirma: *"Diante destes fundamentos, pelo critério da proporcionalidade, REQUER seja reformada a decisão recorrida, para incluir a receita financeira, decorrente de variação cambial ativa, nas RECEITAS DE EXPORTAÇÃO, por serem originárias de operação de exportação, devendo, portanto serem consideradas como 'custos, despesas e encargos vinculados às receitas decorrentes das operações de exportação de mercadorias para o exterior'"*; ao fim desse item, caso não seja esse o entendimento do órgão julgador, faz o seguinte pedido: *"requer seja considerado o critério originário adotado pela requerente, de não considerar estas receitas financeiras, inclusive aquelas decorrentes de descontos obtidos, juros recebidos e rendas sobre aplicação financeira. Uma vez que sequer formulado fundamentação capaz pela autoridade recorrida, para acobertar sua inclusão."*

² Manifestação de inconformidade acostada às folhas 324 a 330 (volume II).

³ Pedido de ressarcimento e declaração de compensação acostados às folhas 1 a 86.

⁴ Lei 10.637, de 30 de dezembro de 2002, artigo 5º: A contribuição para o PIS/Pasep não incidirá sobre as receitas decorrentes das operações de: (I) exportação de mercadorias para o exterior; [...] (§ 1º) Na hipótese deste artigo, a pessoa jurídica vendedora poderá utilizar o crédito apurado na forma do art. 3º para fins de: (I) dedução do valor da contribuição a recolher, decorrente das demais operações no mercado interno; (II) 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. (§ 2º) A pessoa jurídica que, até o final de cada trimestre do ano civil, não conseguir utilizar o crédito por qualquer das formas previstas no § 1º, poderá solicitar o seu ressarcimento em dinheiro, observada a legislação específica aplicável à matéria.

⁵ Indeferimento parcial do ressarcimento às folhas 287 a 295 e 305 a 309 (volume II).

Já, sob o título "Quanto aos custos/despesas excluídos do cálculo pela decisão recorrida", argumenta que não pode prosperar o despacho decisório, na parte que excluiu custos/despesas dos cálculos apresentados pela contribuinte, sob o entendimento equivocado de que não dariam direito a crédito; dividindo esse título em subitens, no tópico "das despesas com comissões", citando o art. 3º, II, da Lei n.º 10.637, de 2002, diz que da análise desse dispositivo, ao contrário do entendimento do fisco, a comissão que teria pago a outra pessoa jurídica sobre a compra de couro bovino, utilizado como insumo em seu processo produtivo, seria, portanto, custo/despesa que dá direito a crédito.

Por sua vez, no subitem "Das despesas com combustível", tendo por base o mesmo dispositivo legal (art. 3º, II, da Lei nº 10.637, de 2002), sustenta que também não merece prosperar o entendimento do fisco de desconsiderar as despesas com combustível como custo/despesa que dá direito a crédito do PIS, isso mesmo depois de ter esclarecido que 'o combustível é utilizado em caminhão próprio, no transporte da matéria-prima (couros in natura) até a indústria onde se inicia a primeira etapa de industrialização'; portanto, assevera que as despesas com combustível dão direito a crédito, por se enquadrar no referido texto legal.

Já, no subitem "Das despesas com exportação", mencionando os serviços de "estufamento de containeres", contesta o posicionamento do fisco de não lhe conceder o direito ao crédito de PIS; diz que tais serviços estariam diretamente ligados à armazenagem, já que tratar-se-iam de forma eficaz de se acondicionar a mercadoria dentro dos containeres para armazenagem e embarque.

Por seu turno, no item "Quanto às despesas não comprovadas e ao crédito presumido sobre o estoque de abertura", alega que relativamente às glosas de despesas não comprovadas e sobre o estoque de abertura adquirido de pessoa física a decisão fiscal não merece prosperar, haja vista que teria importado em custo sobre a produção e, portanto, deveria compor seu direito creditório.

Sob os títulos "Quanto à consolidação dos valores" e "Quanto às declarações de compensação não homologadas", em razão dos argumentos antes referidos, impugna a consolidação dos valores feitos pela decisão recorrida, em detrimento ao cálculo originariamente apresentado por ela, propugna pela reforma da parte glosada, com o reconhecimento dos créditos objeto do pedido de ressarcimento como legítimos e suficientes, e considera improcedente a homologação parcial das compensações declaradas, pedindo, assim, a homologação total de tais compensações.

Por fim, em face do alegado, requer a reforma da decisão recorrida, reconhecendo-se a legitimidade da totalidade do direito creditório pleiteado no pedido de ressarcimento formulado, e a homologação total das declarações de compensação; agrega, ainda *"no intuito de minimizar os prejuízos até então suportados pela Requerente"*, na hipótese de remanescer crédito a ser ressarcido, que a ele sejam acrescidos juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia - SELIC, calculados a partir da data do protocolo até a data do respectivo ressarcimento/compensação.

Os fundamentos do voto condutor do acórdão recorrido estão consubstanciados na ementa que transcrevo:

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/07/2005 a 30/09/2005

RECEITAS DECORRENTES DE EXPORTAÇÃO. VARIAÇÃO CAMBIAL. DISTINÇÃO. RECEITAS FINANCEIRAS. BASE DE CÁLCULO.

A isenção relativa às receitas decorrentes de exportação não alcança as variações cambiais ativas, que têm natureza de receitas financeiras, devendo, como tal, compor a base de cálculo da contribuição.

INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. BASE DE CÁLCULO. CRÉDITOS. INSUMOS.

No cálculo do PIS não-cumulativo o sujeito passivo somente poderá descontar créditos calculados sobre valores correspondentes a insumos, assim entendidos os bens ou serviços aplicados ou consumidos diretamente na produção ou fabricação de bens e na prestação de serviços, não se considerando como tal despesas com comissões na compra de matéria-prima, bem como despesas com "estufagem de containeres", sendo que esta última não se enquadra no conceito de despesas de armazenagem previsto no art. 3º, IX, da Lei n.º 10.833, de 2003, com as modificações introduzidas pela Lei n.º 10.865, de 2004.

INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. VEÍCULO PRÓPRIO. COMBUSTÍVEIS. INEXISTÊNCIA DO DIREITO DE CRÉDITO.

Gastos efetuados com combustíveis em veículo próprio para transporte de mercadorias entre estabelecimentos da contribuinte, não configuram insumos na produção ou fabricação de bens, não sendo, por conseguinte, passíveis de gerar créditos para os fins previstos na legislação pertinente.

ESTOQUE DE ABERTURA ADQUIRIDO DE PESSOA FÍSICA. IMPUGNAÇÃO. APRESENTAÇÃO DE PROVAS. ÔNUS.

Cabe à interessada o ônus de apresentar comprovação no sentido de infirmar a glosa de créditos vinculados ao estoque de abertura adquirido de pessoa física.

RESSARCIMENTO. JUROS EQUIVALENTES A TAXA SELIC. FALTA DE PREVISÃO LEGAL.

É incabível a incidência de juros compensatórios com base na taxa Selic sobre valores recebidos a título de ressarcimento de créditos relativos ao PIS, por falta de previsão legal.

Solicitação Indeferida

Ciente do inteiro teor desse acórdão, recurso voluntário foi interposto às folhas 352 a 360 (volume II). Nessa petição, as razões iniciais são reiteradas noutras palavras.

A autoridade competente deu por encerrado o preparo do processo e encaminhou para a segunda instância administrativa ^[6] os autos posteriormente distribuídos a este conselho e submetidos a julgamento em dois volumes, ora processados com 363 folhas.

É o relatório.

⁶ Despacho acostado à folha 363 determina o encaminhamento dos autos para o outrora denominado Segundo Conselho de Contribuintes.

Voto

Conselheiro Tarásio Campelo Borges (Relator)

Conheço do recurso voluntário interposto às folhas 352 a 360 (volume II), porque tempestivo e atendidos os demais requisitos para sua admissibilidade.

Versa o litígio, conforme relatado, acerca do parcial indeferimento de pedido de ressarcimento da contribuição para o Programa de Integração Social (PIS), regime não-cumulativo, apurada no 3º trimestre de 2005.

Nenhuma controvérsia existe quanto às alegadas operações de exportação, tampouco quanto à impossibilidade de uso dos créditos acumulados pela requerente, seja na dedução do valor da contribuição a recolher em operações no mercado interno, seja na compensação com débitos próprios concernentes a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal.

São temas litigiosos:

- inclusão, na base de cálculo do tributo, das variações cambiais ativas;
- glosa de créditos relativos a despesas com comissões na compra de matéria-prima;
- glosa de créditos relativos a despesas com "estufagem de containeres";
- glosa de créditos relativos a combustíveis e lubrificantes utilizados em veículo próprio para transporte de matéria-prima entre estabelecimentos da pessoa jurídica;
- glosa de créditos relativos a bens adquiridos de pessoas físicas e incluídos no estoque de abertura; e
- atualização monetária dos créditos ressarcidos com base na taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia (Selic) para títulos federais.

variações cambiais ativas

A imunidade das variações cambiais ativas, como espécie do gênero receitas de exportação, é tema pendente de julgamento pelo Supremo Tribunal Federal no Recurso Extraordinário 627.815 (PR), manejado pela União, cuja existência de repercussão geral já foi reconhecida pelo tribunal desde 22 de outubro de 2010.

Quando decidida a matéria pelo STF, ela deverá aqui ser reproduzida por força do disposto no artigo 62-A [7] introduzido no nosso regimento interno pela Portaria MF

⁷ Regimento Interno do CARF, artigo 62-A: As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos artigos 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973, Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF. (§ 1º) Ficarão sobrestados os julgamentos dos recursos sempre que o STF também sobrestar o julgamento dos recursos extraordinários

586, de 21 de dezembro de 2010. Antes disso, como a demanda judicial não está sobrestada, esse tema litigioso deve ser ordinariamente apreciado na via administrativa.

Como esse tema já foi enfrentado pelo Superior Tribunal de Justiça, adoto e transcrevo voto da lavra do Excelentíssimo Senhor Ministro Castro Meira, condutor do acórdão unânime (Segunda Turma) relativo ao julgamento do Recurso Especial 1.059.041 (RS), *ipsis litteris*:

O artigo 9º da Lei 9.718/98 foi expressamente prequestionado, razão por que conheço do apelo quanto a esse ponto e não o admito quanto às demais alegações.

Passo ao exame de mérito.

A discussão resume-se em saber se a contribuição ao PIS e a Cofins incidem, ou não, sobre a variação cambial positiva decorrente de operações de exportação.

O artigo 9º da Lei nº 9.718/98, supostamente violado, traz a seguinte redação:

"Art. 9º. As variações monetárias dos direitos de crédito e das obrigações do contribuinte, em função da taxa de câmbio ou de índices ou coeficientes aplicáveis por disposição legal ou contratual serão consideradas, para efeitos da legislação do imposto de renda, da contribuição social sobre o lucro líquido, da contribuição PIS/PASEP e da COFINS, como receitas ou despesas financeiras, conforme o caso".

Esse dispositivo prevê que as variações monetárias, seja em função da taxa de câmbio, de índices, ou coeficiente aplicáveis por disposição legal ou contratual, devem ser consideradas para efeito de determinação da base de cálculo do PIS e da Cofins.

In casu, as receitas financeiras foram auferidas em contrato de câmbio vinculado a operações de exportação e, segundo a ora recorrente, constituem parte da receita bruta e do faturamento da pessoa jurídica. Dessarte, como previsto na Lei 9.718/98, devem ser consideradas base de cálculo do PIS e da Cofins.

A Medida Provisória nº 1.858-6/99, reeditada, atualmente sob o nº 2.158-35, convertida na Lei nº 10.637/2002, prevê isenção quando da exportação de mercadorias, *in verbis* [sic]:

"Art. 14 - Em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de fevereiro de 1999, são isentas da COFINS as receitas:

.....

II- da exportação de mercadorias para o exterior.

.....

da mesma matéria, até que seja proferida decisão nos termos do art. 543-B. (§ 2º) O sobrestamento de que trata o § 1º será feito de ofício pelo relator ou por provocação das partes. [artigo introduzido pela Port. MF 586, de 21 de dezembro de 2010].

§ 1º São isentas da contribuição para o PIS/PASEP as receitas referidas nos incisos I a IX do *caput*."

Ora, se existe previsão legal excluindo o PIS e a Cofins decorrentes das receitas resultantes da realização de venda de mercadoria para o exterior, não é possível que estas mesmas receitas, agora majoradas, em função de variação cambial, sejam objeto de incidência das contribuições.

O contrato de câmbio realizado entre a empresa exportadora e instituição financeira reconhecida pelo Banco Central do Brasil, do qual podem decorrer variações monetárias positivas ou negativas, não constitui negócio dissociado da operação de venda ou prestação de serviços ao exterior, mas mecanismo indispensável à sua efetivação, não podendo, pois, ser tributado na forma do disposto no art. 9º da Lei nº 9.718/98.

Essa questão não é nova na Segunda Turma, como se vê do julgado que colaciono:

"RECURSO ESPECIAL. CONTRIBUIÇÃO AO PIS E COFINS. BASE DE CÁLCULO. NÃO INCIDÊNCIA. EXPORTAÇÃO. RECEITAS FINANCEIRAS DECORRENTES DAS VARIAÇÕES MONETÁRIAS.

A isenção do PIS e da Cofins incidente sobre as receitas decorrentes de operações realizadas na venda de produtos para o exterior, prevista no artigo 14 da Lei n.º 10.637/2002, também alcança a variação cambial destes valores.

Recurso conhecido mas improvido" (REsp 761.644/RS, Rel. Min. Peçanha Martins, Segunda Turma, DJU de 06.03.06).

A Fazenda Nacional defende ainda que a isenção prevista no art. 14 da MP 1.858-6/99, convertida na Lei nº 10.637/2002, deve ser interpretada literalmente, nos termos do que encerra o art. 111 do CTN. Assim, segundo pensa, somente estaria contemplada pela regra de isenção as receitas típicas de exportação, mas não as receitas decorrentes de variação cambial positiva atrelada à exportação.

Até poderia estar correta a argumentação, se não fosse a regra de imunidade prevista no art. 149, § 2º, da CF/88, estimuladora das exportações, dispositivo acrescentado pela EC 33/01, *in verbis* [sic]:

"§ 2º As contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico de que trata o *caput* deste artigo:

I - não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação."

Como se vê, a redação da regra de imunidade ("receitas decorrentes de exportação") é bem mais ampla do que aquela de isenção (que apenas aludia à "exportação de mercadorias para o exterior").

No primeiro caso, "receitas decorrentes de exportação" está a indicar que a regra de imunidade deve atingir, indistintamente, qualquer receita que decorra da exportação, direta ou indiretamente. Assim, tanto as receitas oriundas da compra e venda com o estrangeiro, como aquelas que derivam do contrato de câmbio que dá suporte à exportação, devem ser contempladas pela regra desonerativa.

Diferentemente do que ocorre com a isenção, que deve ser interpretada "literalmente", segundo o art. 111 do CTN, a regra de imunidade, por compor o "Estatuto do Contribuinte" e também em virtude do princípio da máxima efetividade das normas constitucionais, deve ser interpretada de forma ampla e de modo a não amesquinhar os direitos nela consagrados, também em função do princípio.

A imunidade, nas palavras do saudoso Amílcar de Araújo Falcão, tão precocemente desaparecido, é uma forma qualificada ou especial de não-incidência, por supressão constitucional da competência impositiva ou do poder de tributar, exclusões que devem observar as considerações extrajurídicas em função de interesses políticos.

Segundo a doutrina, as normas referentes às imunidades devem ser interpretadas de forma ampla, vedando-se ao intérprete restringir o alcance do legislador maior. No mesmo sentido da doutrina posiciona-se o STF, que consagrou no RE 101.441-5/RS a interpretação extensiva para a imunidade.

Esse entendimento também prevaleceu em julgamento realizado nesta Turma, como se observa do seguinte precedente:

"TRIBUTÁRIO – IMUNIDADE – IPTU – ENTIDADE EDUCACIONAL ESTRANGEIRA.

1. O artigo 150, VI, 'c', da CF deve ser interpretado em combinação com o art. 14 do CTN, expressamente recepcionado no ADCT (art. 34 § 5º).
2. A imunidade, como espécie de não incidência, por supressão constitucional, segundo a doutrina, deve ser interpretada de forma ampla, diferentemente da isenção, cuja interpretação é restrita, por imposição do próprio CTN (art. 111).
3. Ensino é forma de transmissão de conhecimentos, de informações e de esclarecimentos, entendendo-se educacional a entidade que desenvolve atividade para o preparo, desenvolvimento e qualificação para o trabalho (art. 205 CF).
4. A cobrança de mensalidades não descaracteriza a entidade imune se não há distribuição de rendas, lucro ou participação nos resultados empresariais.
5. Entidade que, gozando da imunidade há mais de quarenta anos, não está obrigada a recadastrar-se, ano a ano, para fazer jus ao benefício constitucional.
6. Recurso ordinário improvido" (RO 31/BA, Rel. Min. Eliana Calmon, Segunda Turma, DJU de 02.08.04).

Assim, ainda que se possa conferir interpretação restritiva à regra de isenção prevista no art. 14 da Lei nº 10.637/2002, deve ser afastada a incidência de PIS e Cofins sobre as receitas decorrentes de variações cambiais positivas, em face da regra de imunidade do art. 149, § 2º, I, da CF/88.

Esse tema também foi submetido à Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial 977.112 (SC), manejado pela União. Na ocasião, em sede de preliminar, o colegiado decidiu, por maioria, não conhecer do recurso especial porque o

acórdão recorrido havia sido decidido com base em fundamentos constitucionais, vencido o Excelentíssimo Senhor Ministro Relator Luiz Fux.

Nesse julgamento da Primeira Turma do STJ, o Relator havia enfrentado as questões de mérito e concluído seu voto resumido na ementa que aqui reproduzo:

TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. EXPORTAÇÃO. VARIAÇÕES MONETÁRIAS POSITIVAS. RECEITAS FINANCEIRAS. ART. 9º DA LEI 9.718/98. ISENÇÃO. ART. 14 DA LEI 10.637/02. IMUNIDADE. EC 33/01. BASE DE CÁLCULO. OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA QUE NÃO SE APERFEIÇOOU.

1. A exportação de produtos está intrinsecamente ligada ao contrato do negócios jurídico sujeito a variação monetária, decorrendo o resultado cambial positivo do exportador diretamente de sua atividade fim, que resta protegida pelo instituto da isenção (art. 14 da Lei 10.637/02) e pela imunidade constitucional (art. 149, § 2º, I da CF/88, com redação da EC 33/01).

2. Conquanto as receitas financeiras auferidas através do contrato de exportação de mercadorias constituem parte da operação isenta/imune ora debatida, queda impedido o aperfeiçoamento da obrigação tributária e a constituição do crédito fiscal, por isso que inaplicável à espécie o art. 9º da Lei 9.718/98, e qualquer inclusão da variação cambial positiva na base de cálculo da COFINS e do PIS.

3. Deveras, a regra da imunidade constitucional é explícita sobre não incidir as referidas contribuições sobre as receitas "de exportação"; é dizer: a imunidade resta aplicada literalmente (art. 149, § 2º, I do CF), razão pela qual incorre violação ao art. 111 do CTN na solução recorrida.

4. É que *"A isenção do PIS e da Cofins incidente sobre as receitas decorrentes de operações realizadas na venda de produtos para o exterior, prevista no artigo 14 da Lei 10.637/2002, também alcança a variação cambial destes valores."* (REsp. 761.644/RS, 2ª Turma, Rel. Min. FRANCISCO PEÇANHA MARTINS, DJU 06.03.08). Precedentes: EDcl no REsp. 1.051.802/RS, DJU 18.12.08; AgRg no REsp. 915.091/RS, DJU 23.09.08; AgRg no EDcl no REsp. 945.543/RS, DJU 16.09.08; REsp. 1.059.041/RS, DJU 04.09.08; e AgRg no REsp. 790.665/SC, DJU 14.02.06.

5. *"Ainda que se possa conferir interpretação restritiva à regra de isenção prevista no art. 14 da Medida Provisória nº 2.158/01 e no art. 5º da Lei nº 10.637/02, deve ser afastada a incidência de PIS e Cofins sobre as receitas decorrentes de variações cambiais positivas em face da regra de imunidade do art. 149, § 2º, I, da CF/88, estimuladora da atividade de exportação, norma que deve ser interpretada extensivamente. Precedentes da Segunda Turma."* (EDcl no REsp. 1.051.802/PR, 2ª Turma, Rel. Min. CASTRO MEIRA, DJU 18.12.08).

6. *In casu*, a empresa recorrida impetrou mandado de segurança em 30.06.04, pleiteando o reconhecimento da isenção de PIS e COFINS sobre a variação cambial positiva, desde 01.02.99, direito este cancelado pelo Tribunal *a quo*, cujo julgado deve ser ratificado, visto que a isenção/imunidade incidente sobre as operações de exportação devem ser interpretadas de forma ampla, com o escopo de evitar a "exportação de tributo" e manter a competitividade internacional dos produtos brasileiros.

7. Recurso especial desprovido.

Após conhecer o voto do Excelentíssimo Senhor Ministro Relator Luiz Fux, pediu vista o Excelentíssimo Senhor Ministro Teori Albino Zavascki. No seu voto-vista, condutor do acórdão relativo ao julgamento do Recurso Especial 977.112 (SC), manejado pela União, o Ministro abre divergência apenas quanto à admissibilidade do recurso e continua: “Acaso vencido na preliminar, nego provimento ao recurso especial, acompanhando o relator” [8].

Do âmbito administrativo, trago à colação excerto da ementa do Acórdão 3403-00.141, de 20 de outubro de 2009, por maioria, da lavra da ilustre Conselheira Maria Cristina Roza da Costa, nestas palavras:

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de Apuração: 01/04/2004 a 30/06/2004

.....

VARIAÇÃO CAMBIAL ATIVA. IMUNIDADE.

A imunidade prevista no art. 149, § 2º, inciso I, da Constituição Federal se aplica às receitas decorrentes de exportação, incluindo as variações cambiais ativas apuradas quando da liquidação do câmbio pelo exportador. Precedente das duas Turmas do STJ.

Consequentemente, amparado em precedentes do STJ e do CARF, entendo que as contribuições para o PIS/Pasep e a Cofins não incidem sobre as receitas decorrentes de exportação, nesse grupo incluídas as variações cambiais ativas.

glosa de créditos

(comissões na compra de matéria-prima)

("estufagem de containeres")

(combustíveis e lubrificantes utilizados em veículo próprio para transporte de matéria-prima entre estabelecimentos da pessoa jurídica)

Diferentemente do acórdão recorrido, desde que respeitados os critérios definidos nos §§ 2º [9] e 3º [10] do artigo 3º da Lei 10.637, de 2002, entendo ligadas ao custo dos bens utilizados como insumo na produção do estabelecimento da recorrente, à armazenagem ou à parcela suportada pela vendedora do custo do transporte nas operações de

⁸ Voto-vista do Exmo. Sr. Ministro Teori Albino Zavascki, parágrafo 4.

⁹ Lei 10.637, de 2002, artigo 3º, § 2º (com a redação dada pela Lei 10.865, de 30 de abril de 2004): Não dará direito a crédito o valor: (I) de mão-de-obra paga a pessoa física; e (II) 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.

¹⁰ Lei 10.637, de 2002, artigo 3º, § 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 domiciliada 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.

venda as despesas atinentes a: (1) “combustíveis utilizados em veículos próprios da empresa no transporte da matéria-prima 'couro in natura' entre seus estabelecimentos” [¹¹], (2) comissões na compra de matéria-prima e (3) “estufagem de containeres” [¹²].

Os combustíveis e as comissões na compra de matéria-prima, porque agregam valor à matéria-prima, são despesas ligadas ao custo dos bens utilizados como insumo na produção do estabelecimento fiscalizado.

Quanto às glosas dos créditos dessas duas rubricas (combustíveis e comissões na compra de matéria-prima), adoto e transcrevo o voto condutor do Acórdão CSRF 9303-01.035, de 23 de agosto de 2010, da lavra do nobre conselheiro Henrique Pinheiro Torres.

É certo que o voto paradigma enfrenta a discutida possibilidade de aproveitamento de créditos relativos a remoção de resíduos industriais (tema estranho ao recurso ora apreciado) e não cuida de comissões na compra de matéria-prima, mas, no meu sentir, a lógica nele desenvolvida pelo eminente relator se presta para essa finalidade, senão vejamos:

A questão que se apresenta a debate diz respeito à possibilidade ou não de se apropriar como crédito de Pis/Pasep dos valores relativos a custos com combustíveis, lubrificantes e com a remoção de resíduos industriais. O deslinde está em se definir o alcance do termo insumo, trazido no inciso II do art. 3º da Lei 10.637/2002.

A Secretaria da Receita Federal do Brasil estendeu o alcance do termo insumo, previsto na legislação do IPI (o conceito trazido no Parecer Normativo CST nº 65/79), para o PIS/Pasep e a para a Cotins não cumulativos.

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 instituo 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

¹¹ Voto condutor do acórdão recorrido, folha 343, segundo parágrafo.

¹² Voto condutor do acórdão recorrido, folha 343, terceiro parágrafo: “estufagem é o ato de se colocar diversas cargas, grandes ou pequenas, em uma unidade maior”.

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.

Ora, uma simples leitura do artigo 3º da Lei 10.637/2002 é suficiente para verificar que o legislador não restringiu a apropriação de créditos de Pis/Pasep aos parâmetros adotados no creditamento de IPI. No inciso II desse artigo, como asseverou o insigne conselheiro, o legislador incluiu no conceito de insumos os serviços contratados pela pessoa jurídica. Esse dispositivo legal também considerou como insumo combustíveis e lubrificantes, o que, no âmbito do IPI, seria um verdadeiro sacrilégio. Mas as diferenças não param aí, nos incisos seguintes, permitiu-se o creditamento de aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa, máquinas e equipamentos adquiridos para utilização na fabricação de produtos destinados à venda, bem como a outros bens incorporados ao ativo imobilizado etc. 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. Vejamos o dispositivo citado:

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

I - *omissis*

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;

.....

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

V - valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES;

VI - máquinas e equipamentos adquiridos para utilização na fabricação de produtos destinados à venda, bem como a outros bens incorporados ao ativo imobilizado;

VII - edificações e benfeitorias em imóveis de terceiros, quando o custo, inclusive de mão-de-obra, tenha sido suportado pela locatária;

VIII - bens recebidos em devolução, cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior, e tributada conforme o disposto nesta Lei.

.....

As condições para fruição dos créditos acima mencionados encontram-se reguladas nos parágrafos desse artigo.

Voltando ao caso dos autos, os gastos com aquisição de combustíveis e com lubrificantes, junto à pessoa jurídica domiciliada no país, bem com as despesas havidas com a remoção de resíduos industriais, pagas a pessoa jurídica nacional prestadora de serviços, geram direito a créditos de Pis/Pasep, nos termos do art. 3º transcrito linhas acima.

Ancorado em igual lógica jurídica, também concluo que geram direito a créditos da contribuição, afora as despesas com combustíveis, as despesas relativas às comissões na compra de matéria-prima.

Resta, ainda, a glosa dos créditos vinculados às despesas com “estufagem de containeres”. Essas despesas, quando suportadas pela sociedade empresária vendedora, se não são alcançadas pela rubrica “armazenagem de mercadorias”, certamente se esquadram como parcelas suportadas pela vendedora do custo do transporte nas operações de venda.

Digo isso porque frete é “aquilo que se paga pelo transporte de algo” [13] e o objeto da “estufagem” é a facilitação do transporte, a redução dos custos nos transbordos ou a proteção das mercadorias transportadas.

Portanto, apoiado na Lei 10.833, de 2003, artigo 3º, inciso IX [14], c/c a nova redação do artigo 15, inciso II [15], considero igualmente geradoras de créditos das contribuições as despesas com “estufagem de containeres”.

glosa de créditos (estoque de abertura, bens adquiridos de pessoas físicas)

Não merece reforma o acórdão recorrido na parte que conclui pelo acerto da glosa de créditos relativos a bens adquiridos de pessoas físicas e incluídos no estoque de abertura.

¹³ Segundo Aurélio Buarque de Holanda.

¹⁴ Lei 10.833, de 2003, artigo 3º: Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a: [...] (IX) armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor.

¹⁵ Lei 10.833, de 2003, artigo 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: (Redação dada pela Lei 10.865, de 2004) [...] (II) nos incisos VI, VII e IX do *caput* e nos §§ 1º e 10 a 20 do art. 3º desta Lei; (Redação dada pela Lei 11.051, de 2004) [...].

Por expressa determinação legal, o estoque de abertura dos bens existentes na data de início da incidência não-cumulativa da contribuição, na forma da lei, deve ser calculado com base nas aquisições de pessoa jurídica domiciliada no país. Bens adquiridos de pessoas físicas não compõem o estoque de abertura [16] [17].

atualização monetária com base na taxa Selic

Carece de amparo legal a pretendida atualização monetária dos créditos ressarcidos com base na taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia (Selic) para títulos federais.

Com efeito, diferentemente das regras inerentes à restituição, não há se falar em atualização monetária nem incidência de juros moratórios sobre créditos desta contribuição nos ressarcimentos decorrentes do regime da não cumulatividade: antes da vigência da Lei 10.833, de 29 de dezembro de 2003, não havia previsão legal para expedição de ato administrativo com esse desiderato; na vigência dessa norma jurídica, o artigo 13 c/c artigo 15, inciso VI, veda expressamente tais majorações.

A propósito do tema, trago à colação oportunas lições do professor Celso Antônio Bandeira de Mello [18], *verbis*:

[...] o princípio da legalidade é o da completa submissão da Administração às leis. Esta deve tão somente obedecê-las, cumpri-las, pô-las em prática. Daí que a atividade de todos os seus agentes, desde o que lhe ocupa a cúspide, isto é, o Presidente da República, até o mais modesto dos servidores, só pode ser a de dóceis, reverentes, obsequiosos cumpridores das disposições gerais fixadas pelo Poder Legislativo, pois esta é a posição que lhes compete no Direito brasileiro.

O princípio da legalidade, no Brasil, significa que a Administração nada pode fazer senão o que a lei determina.

Ao contrário dos particulares, os quais podem fazer tudo o que a lei não proíbe, a Administração só pode fazer o que a lei antecipadamente autorize. Donde, administrar é prover aos interesses públicos, assim caracterizados em lei, fazendo-o na conformidade dos *meios e formas* nela estabelecidos ou particularizados segundo suas disposições. Segue-se que a atividade administrativa

¹⁶ Lei 10.637, de 30 de dezembro de 2002 (PIS), artigo 11, *caput*: A pessoa jurídica contribuinte do PIS/Pasep, submetida à apuração do valor devido na forma do art. 3º, terá direito a desconto correspondente ao estoque de abertura dos bens de que tratam os incisos I e II desse artigo, adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País, existentes em 1º de dezembro de 2002.

¹⁷ Lei 10.833, de 29 de dezembro de 2003 (Cofins), artigo 12, *caput*: A pessoa jurídica contribuinte do COFINS, submetida à apuração do valor devido na forma do art. 3º, terá direito a desconto correspondente ao estoque de abertura dos bens de que tratam os incisos I e II daquele mesmo artigo, adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País, existentes na data de início da incidência desta contribuição de acordo com esta Lei.

¹⁸ BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. **Curso de direito administrativo**. 26. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 101 e 105.

consiste na produção de decisões e comportamentos que, na formação escalonada do Direito, agregam níveis maiores de concreção ao que já se contém abstratamente nas leis.

As lições do professor Celso Antônio Bandeira de Mello estão amparadas em doutrina do também professor José Afonso da Silva, divulgada na 16ª. edição da obra Curso de Direito Constitucional Positivo (p. 421): “O *princípio da legalidade* é nota essencial do Estado de Direito. É, também, por conseguinte, um princípio basilar do Estado Democrático de Direito, [...]”.

Com essas considerações, dou parcial provimento ao recurso voluntário para: (1) excluir as variações cambiais ativas da base de cálculo do tributo e (2) reverter a glosa dos créditos relativos a despesas incorridas, pagas ou creditadas a pessoa jurídica domiciliada no país relativas a (2.1) aquisição de combustíveis utilizados em veículos próprios para o transporte de matéria-prima entre estabelecimentos da recorrente, (2.2) comissões na compra de matéria-prima e (2.3) "estufagem de containeres".

Tarásio Campelo Borges