



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

Processo nº 11020.720070/2008-21
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3201-000.849 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 25 de janeiro de 2012
Matéria COFINS
Recorrente SAN MARINO LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/10/2007 a 31/12/2007

TRANSFERÊNCIA DE CRÉDITOS DO ICMS. Não incidência da COFINS. A COFINS não incide sobre a transferência de créditos de ICMS, por se tratar, esta operação de mera mutação patrimonial, não representando obtenção de receita.

COMBUSTÍVEIS. LUBRIFICANTES. Fica deferido o crédito sobre combustíveis e lubrificantes utilizados em empilhadeiras que são imprescindíveis na fabricação do produto.

FRETE SOBRE COMPRAS E DESPESAS DE MANUTENÇÃO

As despesas referentes a frete sobre compras e despesas com manutenção dão direito ao crédito de COFINS, pois, além de legalmente previstas, são indispensáveis para a consecução do objetivo social da empresa.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento ao recurso para exclusão das transferências de crédito de ICMS da base de cálculo da Cofins. Quanto à glosa de **insumos**: por maioria de votos dar provimento quanto a créditos relativos a **frete sobre compras**, vencidos a Conselheira Relatora Mércia Helena Trajano D'Amorim e o Conselheiro Marcos Aurélio Pereira Valadão (presidente) que negavam provimento, **designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Luciano Lopes de Almeida Moraes**; por unanimidade de votos dado provimento ao recurso quanto a créditos referentes a aquisição de combustíveis e lubrificantes para uso em empilhadeiras utilizadas no processo produtivo; e, por maioria de votos, dado provimento ao recurso quanto a **despesas de manutenção**, vencidos a Conselheira Relatora Mércia Helena Trajano D'Amorim e o

Conselheiro Marcos Aurélio Pereira Valadão (presidente) que negavam provimento, **designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Luciano Lopes de Almeida Moraes.**

Marcos Aurélio Pereira Valadão - Presidente.

Mércia Helena Trajano D'Amorim - Relator.

Luciano Lopes de Almeida Moraes - Redator designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marcos Aurélio Pereira Valadão, Mércia Helena Trajano D'Amorim, Judith do Amaral Marcondes Armando, Daniel Mariz Gudiño, Adriene Maria de Miranda Veras e Luciano Lopes de Almeida Moraes. Ausência justificada de Marcelo Ribeiro Nogueira.

Relatório

O interessado acima identificado recorre a este Conselho, de decisão proferida pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Belém/Pará.

Por bem descrever os fatos ocorridos, até então, adoto o relatório da decisão recorrida, que transcrevo, a seguir:

“Trata-se de pedido de ressarcimento de crédito de Cofins não-cumulativa, referente ao último trimestre de 2007, no valor de R\$ 194.012,05.

2. A DRF Caxias do Sul/RS, através do Parecer/Despacho Decisório de fls. 06/10, após efetuar ajustes nos valores, reconheceu o direito ao crédito de R\$ 161.522,46, tendo detectado as seguintes irregularidades no demonstrativo da empresa:

a) Falta de inclusão na base de cálculo da contribuição das receitas decorrentes das transferências de créditos do ICMS para terceiros;

b) Utilização de créditos referentes a despesas de manutenção e aquisição de combustível por usuário final, que não se enquadram no conceito de insumo.

3. Cientificada em 09.07.2008 (AR fl. 35) a interessada apresentou, tempestivamente, em 07.08.2008, manifestação de inconformidade (fls. 36/52) na qual alega:

a) Alega que a Receita Federal amplia o conceito de faturamento quando entende que as quantias realizadas pelos contribuintes decorrentes da transferência de créditos de ICMS configuram receita tributável pela contribuição, contrariando as práticas contábeis e a legislação que regula a matéria;

b) O saldo credor do ICMS acumulado por força da não incidência do imposto nas exportações contabilmente possui natureza de “tributo recuperável” que no balanço está classificado como uma conta do ativo da empresa;

c) “A transferência desse saldo para pagamento de fornecedores e para terceiros não caracteriza o auferimento de uma ‘receita’, pois o que ocorre é a alteração da sua classificação; da conta ‘tributos recuperáveis’, o saldo credor passa para uma outra conta do ativo, o ‘caixa’ ”;

d) Argumenta:

“Ocorre que os despachos decisórios da autoridade que embasam a glosa parcial dos créditos da Manifestante, e que consubstanciam a ilegalidade ora combatida, deixam claro que a fiscalização vem adotando o entendimento de que a transferência do saldo credor de ICMS para fornecedores/terceiros geraria uma ‘receita’ para a empresa, quando o que ocorre é a redução de uma despesa.

O entendimento retro permite constatar dois pontos que merecem ser destacados: 1) que as empresas abatem do saldo da conta ‘saldo a pagar fornecedores’ os valores de ICMS transferidos e, 2) que por conta da transferência do saldo acumulado de ICMS, as empresas aufeririam uma vantagem patrimonial, a que é considerada uma ‘receita’ pelo ente tributante.

Todavia, é importante distinguir os dois aspectos ressaltados: uma coisa é o abatimento do saldo da conta ‘saldo a pagar fornecedores’ (situação 1, acima). Outra coisa é a alteração da classificação contábil dos valores recebidos por conta da transferência do saldo credor acumulado de ICMS, da conta ‘tributos recuperáveis’ para a conta ‘caixa’, situação que ocorre no patrimônio da empresa (ativo), demonstrado através do respectivo Balanço, e que não configura auferimento de vantagem patrimonial.

A confusão dos conceitos advinda do entendimento da autoridade tributante leva a errônea interpretação de que a efetiva realização do ativo (impostos a recuperar) corresponde ao auferimento de uma receita (conta do DRE), quando o que ocorre é a redução do passivo através da diminuição da conta ‘saldo a pagar fornecedores’.

A pretensão fiscal em tributar pelo PIS/COFINS (através de autuações) os valores realizados através da transferência de saldo credor de ICMS para terceiros, pelo simples fato de que o saldo da conta Fornecedores diminuiu, e o mesmo que tributar os pagamentos que a empresa faz aos Fornecedores, pois estas operações, evidentemente, também causam a diminuição da conta Fornecedores!”

e) Afirma que mantido o entendimento da RF “poderia-se chegar à exdrúxula tributação dos valores correspondentes aos créditos recuperados – através de confrontação com os débitos gerados pela empresa nas vendas realizadas no mercado interno e sujeitas à incidência do imposto – situação que nem de perto configura o auferimento de receita passível de tributação”;

f) Cita acórdão do extinto Conselho de Contribuintes que reforça seu entendimento, além de doutrina;

g) Quanto aos créditos glosados, afirma serem, em parte, referentes a despesas de fretes sobre compras, situação em que é possível o creditamento. Anexa nas fls. 68/73 folhas que afirma serem do livro Razão;

h) Contesta a retirada dos valores das aquisições de combustível, ressaltando que somente foram descontadas as despesas com combustíveis que abasteciam as empilhadeiras utilizadas na atividade de transporte de madeira do setor de armazenamento para a estufa, não sendo computados os valores relativos a outras utilizações fora do processo produtivo;

i) Com relação à glosa da aquisição de materiais por usuário final, uma vez que se tratam de despesas de manutenção de máquinas e equipamentos indispensáveis à produção dos bens;

j) Requer ao final a reforma do despacho decisório.”

O pleito foi indeferido, no julgamento de primeira instância, nos termos do acórdão DRJ/BEL nº 01-20.652, de 08/02/2011, proferida pelos membros da 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Belém//PA, cuja ementa dispõe, *verbis*:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/10/2007 a 31/12/2007

TRANSFERÊNCIA DE CRÉDITOS DO ICMS. RECEITA.

Somente a partir de 1º de janeiro de 2009 é que as receitas decorrentes de transferência onerosa do ICMS, originado das operações de exportação, passaram a ser excluídas das bases de cálculo das contribuições sujeitas ao regime da não-cumulatividade.

NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. FRETE.

Conforme previsão legal somente poderão ser apurados créditos da contribuição relativos às despesas realizadas com fretes contratados para a entrega de mercadorias diretamente aos clientes adquirentes e desde que o ônus tenha sido suportado pela pessoa jurídica vendedora.

Além disso, o frete na aquisição de mercadorias e insumos, quando contratado com pessoa jurídica domiciliada no País e suportado pelo adquirente dos bens, pode gerar créditos da contribuição, já que, nessa situação, integra o custo de aquisição do produto.

INSUMO.

Além das matérias primas, produtos intermediários e materiais de embalagem que componham visualmente o produto final, poderão ser descontados créditos em relação a produtos que sejam aplicados ou consumidos em ação direta sobre o produto em fabricação, e os serviços utilizados na produção.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Exercício: 2007

ÔNUS DA PROVA.

Diferentemente da hipótese de lançamento de ofício, em que o Fisco deve comprovar a infração cometida, no caso de pedido de restituição ou ressarcimento, cabe à parte interessada, que pleiteia o crédito, provar que possui o direito

invocado. Assim, ao efetuar o pedido, deve dispor a empresa dos elementos de prova que sustentarão seu pleito.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido.”

O julgamento foi no sentido de tornar improcedente a manifestação de inconformidade interposta pelo interessado.

Regularmente cientificado do Acórdão proferido, o Contribuinte, tempestivamente, protocolizou o Recurso Voluntário, no qual, reproduz as razões de defesa constantes em sua peça impugnatória.

O processo digitalizado foi distribuído e encaminhado a esta Conselheira.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Mércia Helena trajano damorim

O recurso voluntário é tempestivo e atende às demais condições de admissibilidade, razão pela qual dele conheço.

Trata o presente processo de inconformidade contra indeferimento parcial de pedido de ressarcimento, relativo a COFINS não cumulativo, referente ao último trimestre de 2007.

A recorrente discorda das glosas quanto:

- a falta de inclusão na base de cálculo da contribuição das receitas decorrentes das transferências de créditos do ICMS para terceiros;
- e utilização de créditos referentes a despesas de manutenção e aquisição de combustível por usuário final, que não se enquadram no conceito de insumo.

A mesma tem como objeto social, conforme item v (pág. 57 da alteração do objeto social), dentre as atividades: I) indústria e comércio de a) móveis em geral de madeira, metal, alumínio, ou outra matéria,...b) madeiras brutas e beneficiadas, c) forros e esquadrias,...III) florestamento....IX) importação e exportação de produtos pertinentes ao objeto social; X) transporte rodoviário de carros próprios.

Inicialmente, o cerne da questão é se as transferências de créditos do ICMS podem ou não ser excluídas da base de cálculo das contribuições PIS/COFINS, se são consideradas ou não receitas.

O ponto reside no entendimento da natureza jurídica do crédito presumido do IPI e do crédito de ICMS transferido a terceiros como sendo considerado receita ou não para fins de inclusão na base de cálculo de PIS/PASEP.

A Lei 9.718/98 (artigos 2º e 3º.) prescreve que a incidência De PIS/PASEP e COFINS se dá sobre o faturamento, devendo este ser entendido como a receita bruta da empresa.

O § 1.º do art. 3.º da Lei 9.718/98 define “*por receita bruta a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas.*”

Por sua vez, a Lei 10.833/2003 dispõe que a COFINS, não-cumulativa, incide sobre o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, consideradas a receita bruta auferida com a venda de bens e serviços nas operações de conta própria e alheia e todas as demais receitas recebidas das pela pessoa jurídica.

O art. 279 do Decreto nº 3000/99 -RIR/99 dispõe sobre o que vem a ser receita: “*a receita bruta das vendas e serviços compreende o **produto da venda de bens nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado auferido nas operações de conta alheia***”.

Já no Dicionário de Termos Contábeis de autoria dos Professores Sérgio de Iudicibus, José Carlos Marion e Elias Pereira, prescreve o que vem a ser receita: “**RECEITA**” tem a seguinte definição: “(1) *representa a entrada de ativos, sob forma de dinheiro ou direitos a receber, correspondentes, normalmente, à venda de mercadorias, de produtos ou à prestação de serviços...* (2) *receita de uma empresa durante um período de tempo representa uma mensuração do valor de troca dos produtos (bens e serviços) de uma empresa durante aquele período.* (3).. (4) *expressão monetária conferida pelo mercado à produção de bens e serviços da entidade, em sentido amplo, em determinado período...*”

Em ambos os conceitos, a definição de receita está relacionada à venda de bens e serviços. Assim sendo, a parcela relativa ao ressarcimento do PIS/COFINS, inclusive, nas exportações de que tratam as Leis 9.363/96 e 10.276/01, não deverá ser caracterizada uma “receita”, para fins da aplicação da Lei 9.718/98, não devendo, portanto, o referido crédito fiscal ser incluído na base de cálculo do PIS/PASEP e da COFINS.

Argumenta a empresa que o saldo credor do ICMS acumulado por força da regra que isenta as operações de exportação de ICMS, contabilmente possui natureza de “tributo recuperável” que, no balanço, está classificado como uma conta do ativo da empresa, conta caixa, que não configura auferimento de vantagem patrimonial, ocorrendo sim, redução de despesa.

Assim sendo, o crédito de ICMS transferido a terceiros, configura uma transferência entre contas patrimoniais da contabilidade da empresa, da conta “tributos a recuperar” para a conta “caixa”, portanto, não gera “receita” para a empresa. Existindo um saldo de “ICMS a recuperar”, que poderá ser compensado em períodos posteriores pela empresa ou ser transferido para terceiros, nos casos em que a própria empresa não tem como realizar seu saldo de créditos. Assim, neste caso também entendo, não se tratar de receita, mas de mera operação patrimonial, como redução de custo, onde o contribuinte utilizou-se dos créditos de ICMS registrados em sua contabilidade como meio de pagamento para com seus fornecedores. Não há como tratar “créditos de ICMS” como mercadorias. A troca de um ativo (“créditos de ICMS”) por outro (insumos) não representa vantagem patrimonial.

Destarte, não considero, como receita, e portanto, o seu valor não pode integrar a base de cálculo do PIS.

A Lei 11.945/09 (alterada pela Lei nº 12.058/2009), veio autorizar a exclusão da base de cálculo da COFINS (cumulativo e não cumulativo) do valor do crédito do ICMS-Exportação transferido para terceiros. Logo, pode-se concluir que o entendimento que se fazia, interpretando sistematicamente os dispositivos legais agora se pode extrair, diretamente, mediante uma simples leitura do texto da Lei. Transcrevo o artigo 15 da Lei 11.945/2009:

Art. 15. Os arts. 3º e 5º da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, passam a vigorar com a seguinte redação:

“Art. 3º

§ 2º

V - a receita decorrente da transferência onerosa a outros contribuintes do ICMS de créditos de ICMS originados de operações de exportação, conforme o disposto no inciso II do § 1º do art. 25 da Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996.

Por fim, em 28.05.2009 foi publicada a Lei nº 11.941/09, a qual, em seu artigo 79, inciso XII, revogou o inciso I do artigo 3º da Lei nº 9.718/98, já mencionada, que determinava a incidência do PIS e da COFINS sobre a totalidade das receitas auferidas pelas empresas, e não apenas sobre os valores relativos ao seu faturamento, decorrente da venda de bens e serviços. Vale ressaltar que o dispositivo legal revogado é justamente aquele cuja inconstitucionalidade foi reconhecida pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento ocorrido em 09.11.2005, a partir de quando o alargamento da base do PIS e da COFINS passou a ser amplamente rechaçado no Poder Judiciário.

Exemplifico através da ementa de decisão do antigo Conselho de Contribuinte no mesmo sentido:

- Recurso No. 139.098 – Acórdão No. 202-18.396, sessão de 18/10/2007:

RECURSO VOLUNTÁRIO. MATÉRIAS NÃO IMPUGNADAS. PRECLUSÃO. As matérias não suscitadas em sede de impugnação não são passíveis de apreciação em sede de recurso voluntário, a teor do art. 17 do Decreto nº 70.235/72. Os argumentos relativos à não-cumulatividade da base de cálculo da contribuição e à inconstitucionalidade da multa de ofício não foram apresentados na fase impugnatória.

CRÉDITO PRESUMIDO. ICMS E IPI. INCONSTITUCIONALIDADE DO § 1º DO ART. 3º DA LEI Nº 9.718/98 DECLARADA PELO STF. IMPOSSIBILIDADE DE INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO DA CONTRIBUIÇÃO AO PIS. O crédito presumido do ICMS e do IPI são parcelas relacionadas à redução de custos e não à obtenção de receita nova oriunda do exercício da atividade empresarial. Por decisão definitiva proferida pelo STF, deve ser afastada a inclusão na base de cálculo da contribuição ao PIS e da Cofins das parcelas relativas ao crédito presumido do ICMS e do IPI, por não se constituírem em receitas decorrentes da venda de mercadorias, de serviços ou de mercadorias e serviços. Recurso provido.

Bem como, o Recurso Voluntário 171.012 (processo de nº 11080.102469/2005-79), de relatoria do Conselheiro Luís Eduardo Barbieri.

Por todo o exposto, entendo que não devem ser incluídas na base de cálculo de PIS/PASEP os valores oriundos de créditos de ICMS transferidos a terceiros/fornecedores por serem considerados redução de custo e não receita.

Passando à questão dos insumos, antes de enfrentar item por item, objeto do litígio, os quais foram conceituados, na sistemática "não-cumulatividade" para o PIS e para a COFINS - respectivamente pelas Leis n.º 10.637/2002 e n.º 10.833/2003.

Lei n.º 10.637/2002:

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

[...]

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; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004) (grifou-se)

[...]

Lei n.º 10.833/2003:

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

[...]

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; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004) (grifou-se)

[...]

A Receita Federal editou a Instrução Normativa SRF n.º 247/2002 e a Instrução Normativa SRF n.º 404/2004 que assim dispuseram:

Instrução Normativa SRF n.º 247/2002:

Art. 66. A pessoa jurídica que apura o PIS/Pasep não-cumulativo com a alíquota prevista no art. 60 pode descontar créditos, determinados mediante a aplicação da mesma alíquota, sobre os valores:

I – das aquisições efetuadas no mês:

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 26/06/2012 por LUCIANO LOPES DE ALMEIDA MORAES, Assinado digitalmente em

29/06/2012 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO, Assinado digitalmente em 26/06/2012 por MERCIA HELEN

A TRAJANO DAMORIM, Assinado digitalmente em 26/06/2012 por LUCIANO LOPES DE ALMEIDA MORAES

Impresso em 02/07/2012 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

a) de bens para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos nos incisos III e IV do art. 19;

b) de bens e serviços, inclusive combustíveis e lubrificantes, utilizados como insumos: (Redação dada pela IN SRF 358, de 09/09/2003)

b.1) na fabricação de produtos destinados à venda; ou (Incluída pela IN SRF 358, de 09/09/2003)

b.2) na prestação de serviços; (Incluída pela IN SRF 358, de 09/09/2003)

[..]

§ 5º Para os efeitos da alínea "b" do inciso I do caput, entende-se como insumos: (Incluído pela IN SRF 358, de 09/09/2003)

I - utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda: (Incluído pela IN SRF 358, de 09/09/2003)

a) as matérias primas, os produtos intermediários, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado; (Incluído pela IN SRF 358, de 09/09/2003)

b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto; (Incluído pela IN SRF 358, de 09/09/2003)

II - utilizados na prestação de serviços: (Incluído pela IN SRF 358, de 09/09/2003)

a) os bens aplicados ou consumidos na prestação de serviços, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado; e (Incluído pela IN SRF 358, de 09/09/2003)

b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na prestação do serviço. (Incluído pela IN SRF 358, de 09/09/2003) (grifou-se)

Instrução Normativa SRF n.º 404/2004:

Art. 8º Do valor apurado na forma do art. 7º, a pessoa jurídica pode descontar créditos, determinados mediante a aplicação da mesma alíquota, sobre os valores:

I - das aquisições efetuadas no mês:

a) de bens para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos nos incisos III e IV do § 1º do art. 4º;

b) de bens e serviços, inclusive combustíveis e lubrificantes, utilizados como insumos:

b.1) na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda; ou

b.2) na prestação de serviços;

[...]

§ 4º Para os efeitos da alínea "b" do inciso I do caput, entende-se como insumos:

I - utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda:

a) a matéria-prima, o produto intermediário, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado;

b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto;

II - utilizados na prestação de serviços:

a) os bens aplicados ou consumidos na prestação de serviços, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado; e

b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na prestação do serviço. (grifou-se)

As Instruções Normativas referidas utilizaram-se de elementos da legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados-IPI para definir o que deva ser considerado insumo também na sistemática da não-cumulatividade do PIS e da COFINS.

Pois bem, o PIS/COFINS não incide somente sobre produtos industrializados e nem sobre todos os ingressos de recursos no patrimônio da empresa. Incide sobre o ingresso que seja considerado **receita**. E a receita, por lei e nos termos da jurisprudência do STF¹, deve ser oriunda de compra e venda de mercadorias, prestação de serviços e das demais atividades empresárias, tais como a cessão onerosa e temporária de um bem ou direito ou a remuneração de um investimento.

A não-cumulatividade do PIS e da COFINS deve estar relacionada com os custos incorridos pelo contribuinte para realizar os negócios jurídicos capazes de gerar a sua receita operacional – fato gerador e base de cálculo do PIS/COFINS.

Daí é que a legislação do IPI, que faz referência apenas aos custos relativos à industrialização de bens (insumo como matéria prima, produtos intermediários e materiais de

¹ Conferir o acórdão proferido no RE 400479, em que relator, Ministro Cezar Peluso, manifestou entendimento de que “seja qual for a classificação que se dê às receitas oriundas dos contratos de seguro, denominadas prêmios, o certo é que tal não implica na sua exclusão da base de incidência das contribuições para o PIS e COFINS, mormente após a declaração de inconstitucionalidade do art. 3º, § 1º, da Lei nº 9.718/98, dada pelo Plenário do STF. É que, conforme expressamente fundamentado na decisão agravada, o conceito de receita bruta sujeita à exação tributária em comento envolve, não só aquela decorrente da venda de mercadorias e da prestação de serviços, mas a soma das receitas oriundas do exercício das atividades empresariais.”

embalagem), não poderia abranger todos os insumos na sistemática do PIS e da COFINS. Pois bem, se as receitas submetidas a tais contribuições não são oriundas apenas de vendas de produtos industrializados, os conceitos encontrados no IPI não são suficientes, portanto, para abarcar todos os custos que poderiam gerar crédito.

Passo à análise de item por item dos insumos.

-Aquisição de combustíveis e lubrificantes para uso em empilhadeiras-voto vencedor relatora Mércia Helena Trajano DAmorim

Quanto ao creditamento sobre as aquisições de combustíveis e lubrificantes, a recorrente afirma que adquire combustíveis e lubrificantes para utilização em empilhadeiras que são imprescindíveis no processo produtivo por ele desenvolvido.

Em relação ao **combustíveis e lubrificantes**, entendo, que não se pode restringir a sua aplicação diretamente sobre a fabricação do produto; pois esses itens têm aproveitamento na manutenção, na produção, mesmo e até de forma indireta dessa fabricação; utilizados ou consumidos na prestação de serviços gerando direito a crédito. Logo, para fins de creditamento na sistemática não-cumulativa são considerados **insumos** utilizados no processo de bens e prestação de serviços.

Neste sentido, o parecer da PGFN, ao tratar do tema (Parecer sobre insumos no regime de Não cumulatividade do PIS e da COFINS), corrobora este entendimento:

A idéia de aplicação direta ao processo produtivo, então, além de ser a interpretação que mais se compatibiliza com os termos da própria legislação e, ainda, respeita a diferenciação entre crédito físico e financeiro, apresenta-se como uma solução mais próxima da segurança jurídica.

Estabelecidas estas premissas, conclui-se que, em regra, não se pode conceder, ao contribuinte, créditos relativos a:

- combustíveis utilizados em veículos das empresas, em especial nas situações em que o contribuinte não consegue comprovar que tais veículos sejam utilizados diretamente no processo de produção dos bens destinados a venda ou na prestação de serviços; (...)

Assim, é de ser deferido o crédito sobre combustíveis e lubrificantes utilizados em empilhadeiras diretamente na fabricação do produto.

-Frete sobre compras-voto vencido relatora Mércia Helena Trajano DAmorim

A recorrente não trouxe aos autos as notas fiscais envolvidas, que seriam a prova necessária da utilização do CFOP (código) incorreto nas mesmas. Ou seja, não comprova.

-Despesas de manutenção-Voto Vencido relatora Mércia Helena Trajano DAmorim

Os serviços prestados por pessoas jurídicas contribuintes da COFINS, domiciliadas no País, que sejam utilizados na linha de produção da empresa, poderão gerar direito ao crédito, como exemplo os serviços contratados para a manutenção das máquinas de produção. De outro modo, caso a manutenção seja feita em outro equipamento da empresa, que não faça parte da linha de produção, não haverá o direito ao crédito.

Entendo, que no caso, as glosas incidiram corretamente sobre as aquisições de produtos para manutenção geral, ou seja, que não são consumidos em ação direta sobre o produto fabricado.

À vista do exposto, dado parcial provimento ao recurso voluntário.

Mércia Helena Trajano D'Amorim- Relator

Voto vencedor

Do crédito de COFINS.

Uma análise fria da letra da lei quanto à não cumulatividade do PIS e da COFINS nos permite amplas discussões sobre o real alcance do direito ao creditamento daquelas parcelas na sistemática não cumulativa.

Alguns entendem que o conceito de insumo deva ser equiparada às despesas necessárias (operacionais) utilizadas para fins de Imposto de Renda; outros, deve ser somente aqueles bens consumidos no processo produtivo, como o IPI, com ênfase para o Parecer Normativo CST nº 65 de 1979.

Entretanto, a jurisprudência e a doutrina estão caminhando para um meio termo, qual seja, utilizando o conceito de insumos frente ao grau de dependência que as despesas em questão guardam com o processo produtivo da Recorrente, a fim de avaliar se a glosa mantida pela decisão recorrida deve prosperar.

Em outras palavras, as glosas deverão ser revistas sempre que a seguinte pergunta for respondida negativamente: o serviço poderia ser prestado sem que essa despesa fosse incorrida?

Se o grau de dependência é tão grande que a ausência dessa despesa inviabiliza a própria prestação de serviços, tal despesa seguramente deve ensejar o direito ao crédito, ainda que o critério adotado pela autoridade julgadora não seja plenamente atendido.

Um bom exemplo disso é a despesa com equipamentos de proteção individual que afastam a contaminação por cola dos empregados que atuam na industrialização de sapatos.

Além de ser uma exigência legal, a não utilização dos equipamentos de proteção do trabalhador podem levá-lo, no mais extremo dos casos, à morte por intoxicação.

Desse modo, como não considerar indispensável a aquisição de equipamentos de proteção individual que visam proteger o trabalhador e possibilitar a confecção do calçado, objetivo social da empresa?

Tais despesas, por vorto, são imprescindíveis à autuação da empresa, gerando então créditos de COFINS.

Este é o entendimento que deve permear a discussão sobre o direito de crédito de PIS e COFINS, sendo esta a base do meu voto ao analisar os diferentes tipos de créditos pleiteados.

Assim, a análise deve ser realizada casuisticamente, considerando o grau de dependência da despesas/serviço com a atividade prestada pelo potencial beneficiário do crédito da contribuição analisada.

No que se refere ao frete sobre compras, a própria PGFN, em parecer sobre o assunto, é clara no sentido de permitir o crédito:

Outro pleito comum dos contribuintes refere-se ao reconhecimento de créditos de PIS e COFINS decorrentes do pagamento de fretes. Em relação ao tema, deve-se estabelecer, de início, a distinção entre fretes na aquisição de insumos, fretes de mercadorias acabadas entre estabelecimentos do mesmo grupo e fretes para a venda da mercadoria produzida.

Com efeito, há manifestações do Fisco no sentido de que apenas os fretes associados à armazenagem de mercadorias e às operações de venda, quando o ônus for suportado pelo vendedor é que dão direito ao creditamento a título da contribuição, ignorando-se, assim, os fretes pagos na aquisição de insumos aplicados na produção dos bens destinados à venda².

Apesar disso, o direito ao crédito decorrente de frete na aquisição de insumos, via de regra, tem sido reconhecido pela própria Receita Federal, em despachos proferidos pelas DRF's ou mesmo em decisões de DRJ's, sob o argumento de que despesas com frete nas operações de compra geram créditos quando os produtos adquiridos e transportados sejam também aptos a gerá-los. (grifo não consta do original)

Assim, na medida em que o frete sobre as compras de insumos são indispensáveis para a fabricação do produto, deve ser deferido o direito ao crédito.

Já no que se refere às despesas de manutenção, as Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, instituidoras do PIS e da COFINS não-cumulativas, determinam em seus art. 3º, respectivamente:

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

(...)

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

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

(...)

VII - edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa; (...)

Os referidos diplomas legais possibilitam o creditamento de PIS e COFINS sobre os gastos com benfeitorias aplicados em imóveis e edificações, próprios e de terceiros.

O Código Civil, ao tratar das benfeitorias, esclarece que as necessárias são aquelas utilizadas para conservar o bem ou evitar que este se deteriore:

Art. 96. As benfeitorias podem ser voluptuárias, úteis ou necessárias.

§ 1º São voluptuárias as de mero deleite ou recreio, que não aumentam o uso habitual do bem, ainda que o tornem mais agradável ou sejam de elevado valor.

§ 2º São úteis as que aumentam ou facilitam o uso do bem.

§ 3º São necessárias as que têm por fim conservar o bem ou evitar que se deteriore.

Podemos concluir que os dispêndios de conservação de imóveis e suas instalações, suportados pela recorrente, se encaixam perfeitamente no conceito de benfeitoria necessária.

O art. 110 do Código Tributário Nacional, inclusive, determina que os conceitos de direito civil não devem ser alterados pela legislação tributária:

Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.

Em resumo, os dispêndios de conservação de imóveis, edificações e suas instalações, próprios e de terceiros, utilizados nas atividades da recorrente, são benfeitorias, permitindo o crédito COFINS na modalidade não cumulativa.

Ante o exposto, voto por dar provimento ao recurso voluntário do contribuinte referente aos créditos de COFINS sobre frete sobre compras e despesas de manutenção.

Luciano Lopes de Almeida Moraes-Redator Designado

Processo nº 11020.720070/2008-21
Acórdão n.º **3201-000.849**

S3-C2T1
Fl. 8

CÓPIA