



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

Processo n° 11065.000342/2005-12
Recurso n° 234.819 Voluntário
Acórdão n° 3402-001.087 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 07 de abril de 2011
Matéria
Recorrente H KUNTZLER & CIA LTDA
Recorrida DRJ PORTO ALEGRE

NORMAS PROCESSUAIS. EXAME DE INCONSTITUCIONALIDADE DE NORMAS LEGAIS. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA ADMINISTRATIVA Nº 02. Nos termos de Súmula aprovada em sessão plenária datada de 18 de setembro de 2007, “O Segundo Conselho de Contribuintes não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de legislação tributária”.

NORMAS REGIMENTAIS. SÚMULA ADMINISTRATIVA. OBRIGATORIEDADE DE ADOÇÃO. Nos termos do § 4º do art. 72 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais aprovado pela Portaria MF nº 256/2009, é obrigatória a aplicação de entendimento consolidado em Súmula Administrativa dos Conselhos de Contribuintes por ele substituídos.

NORMAS TRIBUTÁRIAS. PIS. BASE DE CÁLCULO. TRANSFERÊNCIA DE SALDO CREDOR DE ICMS. Por expressa disposição legal (art. 17 da Lei 11.945/2009) a cessão onerosa de crédito de ICMS decorrente de exportações, autorizada pelo art. 25 da Lei Complementar 87/96, configura receita que deve ser incluída pelo detentor original do crédito na base de cálculo da contribuição devida na forma não-cumulativa até 31 de dezembro de 2008.

PIS. NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. A apropriação de créditos da contribuição PIS apurada na forma da Lei 10.637/2002 está restrita às hipóteses expressamente elencadas em seu art. 3º. Na acepção do inciso II deste artigo incluem-se, na condição de insumos, itens que sejam diretamente empregados no processo produtivo, a exemplo do fardamento do pessoal, ainda que não sejam considerados matérias primas, produtos intermediários nem material de embalagem.

PIS. SALDO CREDOR. RESSARCIMENTO. ABONO DE JUROS. Nos termos do art. 13 c/c art. 15 da Lei 10.833 o ressarcimento administrativo do saldo credor trimestral do PIS decorrente de exportações se faz sem a inclusão de qualquer parcela a título de juros ou correção monetária.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 4ª câmara / 2ª turma ordinária do terceira SEÇÃO DE JULGAMENTO, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Fernando Luiz da Gama Lobo d'Eça e Ângela Sartori, que davam provimento parcial para excluir da base de cálculo as transferências de créditos de ICMS


NAYRA BASTOS MANATTA

Presidente


JULIO CÉSAR ALVES RAMOS
Relator

Participou, ainda, do presente julgamento, a Conselheira Sílvia de Brito Oliveira.

Relatório

Trata-se de recurso contra decisão que deferiu apenas parcialmente ressarcimento do saldo credor da contribuição PIS por ela apurado em relação às operações realizadas no quarto trimestre de 2004, no total de R\$ 394.174,28. Pretendeu ela utilizar parte desse saldo para extinguir débitos que especificou (fls. 01 e 02) e obter em ressarcimento o restante (R\$ 382.308,04, conforme quadro à fl. 49). O saldo credor foi apurado em decorrência de a maior parte das vendas realizadas ter sido feita para o exterior, consoante autorização do artigo 6º da Lei 10.833/2003.

Em ação fiscal empreendida na empresa concluiu a autoridade fiscal que o saldo credor aproveitável era menor do que o pretendido, consoante relatório de fls. 81a 90 Três seriam as irregularidades:

1) a empresa teria deixado de incluir na receita bruta sobre a qual calculou a COFINS devida a receita proveniente da cessão do saldo credor do ICMS também decorrente das exportações que realizara;

2) na apuração de seus créditos, incluía também valores considerados pela fiscalização indevidos. São eles:

2.1) despesas de depreciação sobre bens adquiridos e incorporados em seu ativo permanente mas não utilizados diretamente no processo produtivo da empresa. A fiscalização dividiu esse item em dois embora tenha procurado deixar claro que o motivo era o mesmo, isto é o fato de os bens não atenderem ao requisito do artigo 3º da referida Lei;

2.2) despesas diversas não mencionadas na Lei 10.833, a exemplo de auxílio creche, despesas com veículos, assistência médica e odontológica, assistência farmacêutica, tratamento de resíduos industriais, transporte de pessoal, formação profissional, lanches e refeições, roupas e equipamentos de trabalho, programa de alimentação do trabalhador e despesas sobre vendas, dentre outras exaustivamente listadas à fl. 88. Pretendeu a empresa que todas elas se enquadram no conceito de insumos empregado pelo legislador.

O minucioso relatório fiscal discrimina os montantes que cada uma das supostas infrações impacta no saldo credor pretendido e conclui pela glosa de R\$ 109.486,90.

Em face de tais conclusões fiscais, a DRF Novo Hamburgo elaborou despacho decisório que apenas reconheceu saldo credor no montante de R\$ 284.613,53, homologando as compensações comunicadas – no valor total pretendido – e promovendo o ressarcimento de R\$ 271.821,12 (fl. 94).

Objeto de manifestação de inconformidade apresentada em 15 de junho de 2005, o despacho foi ratificado pela DRJ Porto Alegre em decisão proferida já em 06 de abril de 2006. Entre a apresentação da manifestação de inconformidade e o seu julgamento, impetrou a empresa mandado de segurança preventivo (ingresso em 18 de outubro de 2005) no qual postulou segurança no sentido de não ver glosada a parcela relativa à transferência de saldo credor de ICMS. A inicial da ação impetrada foi juntada nos autos pela própria autoridade julgadora relatora em primeiro grau e levou à conclusão de haver a empresa desistido da discussão administrativa consoante o consolidado entendimento de que “a propositura pelo contribuinte, contra a Fazenda, de ação judicial - por qualquer modalidade processual -, antes ou posteriormente à autuação, com o mesmo objeto, importa a renúncia às instâncias administrativas, ou desistência de eventual recurso interposto”.

Além dessa matéria, de que não conheceu, a DRJ enfrentou apenas aquela relativa ao crédito tomado a maior sobre as despesas de depreciação, mas não se pronunciou acerca da outra glosa de crédito empreendida pela autoridade fiscal.

Cientificado de tal decisão, apresentou o contribuinte recurso voluntário que foi examinado pela 3ª Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes em sessão de julgamento realizada em 07 de agosto de 2008. Na ocasião, com base no voto do relator, Conselheiro José Adão Vitorino de Moraes, decidiu a Câmara pela nulidade da decisão proferida pela DRJ.

Nova decisão foi então proferida, já agora em março de 2009, que ratificou o não conhecimento da manifestação quanto à matéria atinente à transferência de saldo credor de ICMS e enfrentou as “outras” três, quais sejam (no entender das autoridades de primeiro grau): inclusão da receita do crédito presumido do IPI na base de cálculo da COFINS apurada de forma não-cumulativa, glosa de despesas de depreciação de itens que não participam diretamente do processo produtivo e cálculo a maior do crédito por incluir custos/despesas não autorizados pela legislação.

Não há, porém, no presente processo nenhuma discussão acerca de crédito presumido de IPI de que tratam as leis 9.363 e 10.276, devendo sua inclusão na decisão recorrida ser atribuída, provavelmente, à existência de outros processos da mesma empresa julgados na mesma ocasião.

Embora à época do reexame pela DRJ a ação judicial do contribuinte já tivesse recebido acolhimento por parte do Judiciário, inclusive com a rejeição de apelação

interposta pela Fazenda Nacional, nada disso foi comentado no acórdão recorrido, que se limitou a repetir a decisão anterior no que concerne à concomitância entre as esferas administrativa e judicial e a conseqüente desistência da primeira.

O recurso ora sob exame, tempestivamente ofertado, começa por insurgir-se exatamente contra essa alegada desistência. Defende, inicialmente, que a decisão obtida no Judiciário (em 08 de março de 2006), favorável a sua pretensão, não afeta os processos administrativos formalizados antes daquela data, dado que busca exatamente evitar que despachos decisórios venham a ser prolatados com o entendimento de que as transferências são receita e por conseguinte o saldo credor é menor na mesma medida. Em outras palavras, a decisão não afeta despachos decisórios já prolatados, os quais devem ser objeto de pronunciamento pela instância administrativa. Alternativamente, postula o cumprimento da decisão judicial obtida e o conseqüente acolhimento da parcela outrora glosada.

De se enfatizar, neste ponto, que a informação somente agora trazida, quanto à data em que o *mandamus* teve a segurança deferida mostra que isso já havia ocorrido quando do primeiro julgamento pela DRJ, ou seja, havia já decisão mandamental no sentido de não se incluir a parcela em discussão na receita bruta para efeito de apuração da contribuição e ainda assim decidiu a instância de piso pela sua manutenção, dada a “concomitância”. Ainda sobre o tema, anexo ao recurso (fls 237 a 242) há cópia da decisão proferida na apelação interposta pela Fazenda Nacional, também favorável à empresa, decisão que foi publicada em 13/6/2007.

O recurso se insurge contra as demais matérias apontando suas razões para que o crédito sobre despesas de depreciação possa incluir bens que não são utilizados no processo produtivo, basicamente por força do artigo 6º da Lei 10.865, e quanto à possibilidade de calcular o crédito sobre despesas ainda que não expressamente constantes na Lei 10.637 em respeito ao princípio da não-cumulatividade, que teria sido estendido às contribuições sociais pelo §12 acrescido ao art. 195 e que faria com que todas as despesas necessárias à obtenção das receitas possa ser deduzido. Postula, por fim, seja o valor ressarcido acrescido de juros calculados com base na taxa selic. Não há no recurso qualquer item relativo ao crédito presumido de IPI.

Este o Relatório.

Voto

Conselheiro JÚLIO CÉSAR ALVES RAMOS, Relator

Como já adiantado, o recurso foi apresentado tempestivamente; além disso, todas as matérias nele trazidas ao exame da Câmara são de nossa competência regimental, pelo que, deve o Colegiado dele conhecer integralmente.

Das discussões que se devem travar, a primeira diz respeito à necessidade de inclusão da “receita” decorrente da alienação do saldo credor de ICMS decorrente de exportações na base de cálculo da contribuição. Ela representa a maior parte do saldo credor não reconhecido (R\$ 144.055,80) consoante a planilha de fl. 76 elaborada pela fiscalização e cujos valores não foram contestados pela empresa.

Preliminarmente, há de se examinar a alegação da empresa contra o não conhecimento de sua manifestação de inconformidade em face da existência da ação judicial já

relatada. Segundo ela, a decisão obtida no mandado de segurança não afeta os processos administrativos, como este, que foram formalizados antes de sua prolação.

Acolho essa alegação. É que, a meu sentir, a aplicação da jurisprudência administrativa consolidada, no sentido de que toda e qualquer ação ajuizada tendo como objeto de pedir o mesmo que se encontra consignado na defesa administrativa impõe a não apreciação daqueles argumentos, nesta última instância, deve ser feita com bastante cuidado, especialmente quando a ação tem o caráter mandamental.

Não olvido que, de tão repetida, ela já foi objeto até mesmo de Súmula Administrativa do extinto segundo conselho de contribuintes cuja observância é obrigatória pelos conselheiros membros do CARF. Refiro-me, como é bem sabido, à Súmula nº 01, de seguinte teor:

SÚMULA Nº 1

Importa renúncia às instâncias administrativas a propositura pelo sujeito passivo de ação judicial por qualquer modalidade processual, antes ou depois do lançamento de ofício, com o mesmo objeto do processo administrativo

Sua transcrição deixa claro que ela somente se refere a processos administrativos que incluem lançamento de crédito tributário. Sua “adaptação”, pois, aos processos que decorrem de pedidos ou declarações de compensação requer certo cuidado.

No presente caso, o contribuinte postulou judicialmente, via mandado de segurança, que o sr. Delegado da Receita Federal em Novo Hamburgo (autoridade coatora) fosse impedido de dar a interpretação aqui efetivamente realizada de modo a reduzir o montante do saldo credor da contribuição que o contribuinte viesse a oferecer em compensação de débitos seus, como de fato já havia ocorrido neste e em outros processos cujos despachos decisórios inclusive fundamentaram o pedido judicial.

O mandado de segurança, repita-se, foi impetrado contra o delegado da Receita Federal em Novo Hamburgo. A decisão proferida já em grau de apelação diz textualmente (fls. 241 dos presentes autos):

Portanto, é justificável o receio da agravante (que está para sofrer processo fiscalizatório) de que a Fazenda Nacional possa glosar eventual pedido seu de ressarcimento de PIS/COFINS, por considerar os valores de crédito de ICMS decorrentes de exportação na composição da base de cálculo daquelas contribuições, o que, por si só, já autoriza a concessão da segurança

Assim, mantenho a sentença que determinou à autoridade coatora que se abstenha de exigir a contribuição ao PIS/COFINS incidente sobre as transferências de ICMS decorrentes de operações de exportações a terceiros.

Parecem-me, portanto, claras duas coisas. Em primeiro lugar, a partir da ordem mandamental obtida, a autoridade coatora não pode mais reduzir o montante do saldo

credor em decorrência dessa interpretação sobre essa parcela. Em outras palavras, despachos decisórios que venham a ser proferidos a partir de então (ato coator) não podem considerar aquela redução.

Em segundo lugar, a ordem não está direcionada a nenhuma outra autoridade administrativa, julgadora ou não, que venha a intervir em processo que já tenha recebido despacho decisório proferido pela autoridade coatora. Para estes, caberia à empresa nova ação judicial tendo como questionada essa nova autoridade.

Não se aplica, portanto, ao processo em discussão a ordem mandamental obtida e é livre a autoridade julgadora administrativa para decidir sobre a matéria, o que passo a fazer com base em votos já proferidos em outras ocasiões.

De fato, essa matéria já fora objeto de diversas decisões do extinto Segundo Conselho de Contribuintes quase unanimemente divergindo do entendimento esposado pela Administração.

Com efeito, essas parecem ser as razões para o entendimento da SRF. Primeiro, que o crédito fiscal é alienado; segundo, “logo”, há uma receita; terceiro, a lei que estabeleceu a incidência não-cumulativa da contribuição, cuja base de cálculo é a totalidade das receitas, não previu sua exclusão. Por fim, não importa que não tenha havido lançamento em conta de resultado porque é irrelevante a forma de contabilização da receita.

Tentemos examinar com mais profundidade cada elemento da tese fiscal. Quanto à existência de uma alienação onerosa, os contribuintes contrapõem que ela não existe. Tratar-se-ia meramente de um pagamento ao seu fornecedor que é feito utilizando o saldo credor de ICMS por expressa autorização legal. Em suma, o crédito fiscal funciona como uma espécie de “moeda” na operação, permitindo a extinção da obrigação contraída junto ao fornecedor sem a necessidade de pagamento com efetivo numerário. Em troca, o fornecedor utilizará o crédito na forma “normal”, isto é para compensar imposto devido pelas suas próprias saídas, o que não poderia ser feito pelo detentor original.

Não partilho tal entendimento. Com efeito, a mera transferência de titularidade do direito, originalmente apenas oponível à Fazenda, basta, a meu ver, para caracterizar a alienação nos termos do direito civil. E não há dúvida de que essa alienação é onerosa na medida em que há contrapartida por parte do fornecedor, ainda que no exato valor do direito transferido.

Minha divergência acerca do entendimento da Administração radica no segundo elo do raciocínio. É que ele considera suficiente a ocorrência de uma alienação para que seja imperativo o reconhecimento de uma receita. Disso divirjo, valendo-me dos próprios conceitos contábeis aplicáveis à matéria.

É que, por certo, a ninguém escapa ser o objetivo da contabilidade a demonstração das mutações patrimoniais, especialmente aquelas de natureza quantitativa, de modo a facilitar a tomada de decisões por parte de gestores e investidores. O seu foco é, portanto, o resultado, que corresponde a modificações no Patrimônio Líquido da entidade.

Até redundante, o Patrimônio líquido só se altera, de forma definitiva, em razão de lucro ou prejuízo apurado. A princípio, pois, nada impede que tais mutações sejam registradas e “demonstradas” diretamente nas contas patrimoniais. Nesses termos, uma venda

de mercadoria adquirida com esse fim, por exemplo, poderia ser contabilizada a crédito da conta de estoque (item do ativo) correspondente e a débito de uma outra conta de ativo (caixa ou clientes). Em complemento, registrar-se-ia, diretamente na conta lucros ou prejuízos acumulados (conta do Patrimônio Líquido) a diferença entre o valor do estoque e o da venda.

Sabemos todos que não é assim que tal operação é contabilizada. De fato, tratando-se mesmo de uma operação de venda de mercadorias (ou de produtos elaborados ou serviço prestado) exigem as normas contábeis seja contabilizada segregadamente. De um lado, reconhece-se contabilmente o direito decorrente do preço ajustado, ainda que não imediatamente liquidado: débito de uma conta de ativo (caixa ou clientes) e crédito de uma conta de resultado (receita de venda); de outro lado, registra-se a perda patrimonial correspondente à entrega do bem, imprescindível à obtenção da receita (crédito do estoque e débito do custo das mercadorias, ou dos produtos ou dos serviços vendidos).

Podem-se conceber diversas razões para a necessidade ou conveniência de tal segregação, desde a dificuldade em apurar o custo no momento da venda dada a grande quantidade de operações realizadas diariamente, sabendo-se que essa é a finalidade da empresa, até a clareza da demonstração do resultado que advém da existência de contas próprias indicando, individualizadamente, como se formou o resultado do exercício. Transfere-se, assim, para a conta de lucros ou prejuízos apenas o resultado final relativo a um dado período.

Seja qual for a razão fundamental para essa segregação (os livros não a indicam) é certo, porém, que ela não atinge aquelas operações que, por não corresponderem ao objetivo central da empresa, não ocorrem costumeira ou freqüentemente. Assim se passa com aqueles itens que não foram comprados para serem revendidos e que por isso mesmo não integram os estoques para venda. O melhor exemplo provavelmente seja a venda de itens do ativo permanente. De fato, quando uma empresa se desfaz de uma máquina, um imóvel, um veículo, ou mesmo ações de uma outra empresa, nenhuma norma contábil determina que ela registre uma “receita de venda” acompanhada de uma baixa do bem contra uma conta de “custo”. Pelo contrário, lança-se diretamente o dinheiro ou direito recebido a débito do ativo contra a própria conta representativa do bem vendido. Não há receita e custo; no resultado apenas aparece, e diretamente, o lucro ou a perda (nesse caso não operacionais) apurado na operação. Ou seja, as contas de resultado só registram o efetivo resultado líquido.

Daí que desaparece o suporte técnico para a afirmação de que, por ter ocorrido uma alienação (e note-se que alienação é gênero do qual a venda é mera espécie) já surge a obrigatoriedade do registro de uma receita. Essa obrigatoriedade somente existe para aqueles itens que foram adquiridos exatamente para serem vendidos, seja no mesmo estado, seja depois de transformados em um novo produto ou serviço.

O exemplo envolveu item classificado contabilmente no ativo permanente. Por isso, sabendo-se que o direito relativo ao crédito de ICMS decorrente da aquisição é contabilmente registrado no mesmo grupo do ativo (ativo circulante) do estoque caberia perguntar se, só por isso, a contabilização de sua “venda” não deveria seguir o mesmo padrão das mercadorias no último obrigatoriamente incluídas. Também entendo que a melhor resposta é não.

E assim penso porque as mercadorias divergem totalmente do crédito fiscal (seja de ICMS, IPI ou mesmo das próprias contribuições PIS e COFINS) naquilo que realmente importa: enquanto as mercadorias são adquiridas, desde o início, para serem



vendidas, o crédito fiscal, além de não ser propriamente “adquirido”, não tem por “objetivo” ser vendido.

Realmente, o crédito fiscal não é “adquirido” juntamente com o produto como defendem, ao meu ver equivocadamente, algumas autoridades fiscais. E isso porque ele não decorre da relação comercial que se estabelece entre vendedor e comprador. Entre estes há uma operação de venda, com um preço ajustado, que é pago pelo comprador. Neste preço há uma parte que corresponde ao imposto de que o vendedor é sujeito passivo. Ele é destacado na nota fiscal de compra não porque seja objeto de uma venda entre aquele e o comprador, mas sim porque a legislação tributária o exige de modo a tornar mais clara a concretização do princípio constitucional da não-cumulatividade.

Ainda assim, o que o adquirente compra é um produto, e só um produto. O que ele paga é um preço, e só um preço. Ele nem “adquire” o crédito do imposto nem “paga” o imposto decorrente da aquisição. Ele suporta o ônus dessa incidência tributária e é essa circunstância que o autoriza a recuperar esse valor do ente tributante de modo a dar cumprimento ao princípio da não-cumulatividade.

Essas são as razões, aliás, para que o ICMS destacado pelo vendedor integre sua receita de venda e seja, por isso mesmo, base de cálculo da própria contribuição que discutimos, como já pacificou o Superior Tribunal de Justiça (Súmula nº 68). Esse fato, no entanto, não constitui razão, a meu ver, para que, na sistemática não-cumulativa, deva “imputar-se” um débito da contribuição de modo a “anular” o crédito a que o contribuinte do PIS tem em consequência da aquisição feita, tese acrescida em alguns processos que analisamos, visando a “restabelecer o equilíbrio tributário”. Assim não penso, também.

Bem antes o contrário. O direito de crédito das contribuições PIS e COFINS sobre o valor integral pago ao vendedor (preço do produto) decorre exatamente do fato de que este último também sobre esse total as recolherá. O direito de mantê-lo mesmo quando na venda posterior (por ser uma operação de exportação) não haja PIS nem COFINS a recolher decorre de expressa disposição legal (art. 5º da Lei 10.637 e art. 6º da Lei 10.833).

E como essas disposições não condicionaram tal aproveitamento à forma como venha a ser utilizado o crédito fiscal do ICMS, parece necessário concluir que o “restabelecimento do equilíbrio tributário” a imposição de um débito de COFINS deveria ocorrer mesmo se o ente federativo com direito ao recebimento do ICMS viesse a estabelecer forma diversa de utilização daquele crédito, por exemplo, o ressarcimento em dinheiro. Será que, mesmo assim, se entenderia que deveria haver um lançamento de receita? Receita de quê? De “venda” ao Estado?

Registro, para não parecer uma contradição: essa situação difere por completo do crédito presumido de IPI objeto de ressarcimento. Neste caso, sim, há nova receita porque não havia direito algum registrado contabilmente em contrapartida do qual pudesse ser “baixado” o valor a ser ressarcido. Nem mesmo o “custo” com as contribuições o pode ser dado que a norma legal (Lei 9.363) não condicionou o crédito presumido a seu “estorno”. Ou seja, o custo com as contribuições incidentes sobre os insumos já foi, ou pelo menos podia ter sido, “recuperado” via preço. Em consequência, o valor posteriormente recebido é nova receita, e que tem sim de ser tributada quando a base de cálculo seja a totalidade das receitas por falta de previsão legal para ser excluída.

No caso que discutimos, não. Já há um direito registrado contabilmente e o que o legislador fez ao autorizar sua transferência foi, simplesmente, dar a ele uma nova destinação que viabilizasse na prática sua utilização, o que, ademais, somente dá cumprimento ao texto constitucional que prevê, não só a imunidade, mas também o direito ao crédito (art. 155, § 2º, inciso X, letra a com a redação da Emenda Constitucional 42/1993).

Divergimos, por essas razões, do entendimento da Administração de que a operação de transferência de saldo credor de ICMS, ainda que alienação seja, e alienação onerosa, gere receita. E não sendo receita, também não vale o argumento final da autoridade fiscal atuante neste processo: a expressão contida no art. 3º da Lei 9.718/98 (“independente da forma de contabilização”) exige, primeiro, que se esteja realmente falando de receita. Não autoriza que seja assim considerado algo que receita não é.

Tudo isso não obstante, é imperioso reconhecer que o entendimento fazendário vem de ser recentemente encampado em texto legal expresso. Refiro-me à Lei 11.945 cujo art. 16 está vazado nos seguintes termos:

Art. 16. Os arts. 1º, 2º e 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, passam a vigorar com a seguinte redação.

"Art 1º

§ 3º

VII - decorrentes de transferência onerosa a outros contribuintes do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - 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." (NR)

Há, pois, segundo o texto legal, receita. Ela pode ser excluída da base de cálculo das contribuições, mas só a partir de 1º de janeiro de 2009, isso porque o art. 33 do mesmo ato legal determinou que o artigo 17 acima produz efeitos apenas a partir de 1º de janeiro de 2009.

Que tal conceito deveria emergir diretamente da ciência contábil e não de um ato legal, vocacionado apenas a regular a incidência de contribuições, é até desnecessário reafirmar. O fato concreto, porém, é que há hoje ato legal dizendo que dessa operação advém receita para o contribuinte em questão, e receita que deve ser tributada pela contribuição até 31 de dezembro de 2008.

Não vejo como possam os Conselheiros membros do CARF desconsiderar esse enunciado sem contrariar o art. 62 do Regimento da Casa (Portaria MF 256/2009):

Art. 62 Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo

internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

Parágrafo único. O disposto no caput não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo

I - que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão plenária definitiva do Supremo Tribunal Federal, ou

II - que fundamente crédito tributário objeto de

a) dispensa legal de constituição ou de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, na forma dos arts. 18 e 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002;

b) súmula da Advocacia-Geral da União, na forma do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 1993; ou

c) parecer do Advogado-Geral da União aprovado pelo Presidente da República, na forma do art. 40 da Lei Complementar nº 73, de 1993.

De fato, a não ser sua inconstitucionalidade, não vejo o que se possa alegar, especialmente porque já concluímos que a decisão judicial que possui o contribuinte não alcança esse processo e não há nenhuma decisão do STF que se possa a ele aplicar.

Tal norma regimental, aliás, embasa enunciado de Súmula Administrativa originada no Segundo Conselho de Contribuintes (Súmula nº 02, aprovada em sessão de 18 de setembro e publicada em 26 do mesmo ano). Ainda que extinto aquele órgão, a observância dos entendimentos firmados em suas Súmulas pelos Conselheiros membros do CARF é obrigatória por força de disposição regimental (art. 72, § 4º da Portaria MF 256/2009).

Com essas considerações, e em estrito respeito à Súmula Administrativa nº 02 do Segundo Conselho de Contribuintes e ao Regimento Interno do CARF, e tendo em conta que o período considerado é anterior a 1º de janeiro de 2009, voto por negar provimento ao recurso do contribuinte neste ponto.

No que diz respeito à glosa de despesas de depreciação, entendo necessários alguns esclarecimentos iniciais. Primeiro, a reafirmação de que a própria recorrente não se insurge quanto à alegação fiscal de que os bens não são diretamente utilizados no processo produtivo da empresa.

Em segundo lugar, faz ela completa confusão entre os atos legal e normativo que pretende lhe dão razão. É que alega ter se valido de autorização contida no art.6º da Lei 10.865 que “transcreve” no recurso.

Ocorre que o supostamente transcrito artigo tem em verdade a seguinte dicção:

Art. 6º. São responsáveis solidários:

I - o adquirente de bens estrangeiros, no caso de importação realizada por sua conta e ordem, por intermédio de pessoa jurídica importadora;

II - o transportador, quando transportar bens procedentes do exterior ou sob controle aduaneiro, inclusive em percurso interno,

III - o representante, no País, do transportador estrangeiro;

IV - o depositário, assim considerado qualquer pessoa incumbida da custódia de bem sob controle aduaneiro; e

V - o expedidor, o operador de transporte multimodal ou qualquer subcontratado para a realização do transporte multimodal

Como se vê, nada tem a ver com desconto de crédito.

Na verdade, o artigo que foi trazido à colação pela defesa é o artigo 6º da Instrução Normativa 457/2004. Ele realmente enuncia:

Art. 6º As pessoas jurídicas de que trata o art. 1º, em relação aos serviços e bens adquiridos no País até 30 de abril de 2004, observado, no que couber, o disposto no art. 69 da Lei nº 3.470, de 1958, e no art. 57 da Lei nº 4.506, de 1964, somente podem descontar créditos calculados sobre os encargos de depreciação de:

I - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, no caso da apuração da Contribuição para o PIS/Pasep decorrente de fatos geradores ocorridos até 31 de janeiro de 2004,

II - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado para utilização na produção de bens destinados a venda ou na prestação de serviços, no caso de apuração da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins decorrentes de fatos geradores ocorridos entre 1º de fevereiro e 31 de julho de 2004;

III - edificações e benfeitorias realizadas.

a) em imóveis de terceiros, quando o custo, inclusive de mão-de-obra, tenha sido suportado pela locatária, no caso de apuração da Contribuição para o PIS/Pasep decorrente de fatos geradores ocorridos até 31 de janeiro de 2004, e

b) em imóveis próprios ou de terceiros utilizados nas atividades da empresa, no caso de apuração da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins decorrentes de fatos geradores ocorridos entre 1º de fevereiro e 31 de julho de 2004

§ 1º Os créditos de que trata o caput deste artigo devem ser calculados mediante a aplicação, a cada mês, das alíquotas de 1,65% (um inteiro e sessenta e cinco centavos) para a Contribuição para o PIS/Pasep e de 7,6% (sete inteiros e seis décimos por cento) para a Cofins, sobre o valor dos encargos de depreciação incorridos no mês.

§ 2º Aplica-se ao disposto neste artigo as disposições dos § 1º e § 3º do art. 1º e do § 1º do art. 2º desta Instrução Normativa

Note-se que a autoridade administrativa não o utilizou como base da glosa. Ela mencionou o art. 1º do mesmo ato:

Art. 1º As pessoas jurídicas sujeitas à incidência não-cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), em relação aos serviços e bens adquiridos no País ou no exterior a partir de 1º de maio de 2004, observado, no que couber, o disposto no art. 69 da Lei nº 3.470, de 1958, e no art. 57 da Lei nº 4.506, de 1964, podem descontar créditos calculados sobre os encargos de depreciação de:

I - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado para utilização na produção de bens destinados a venda ou na prestação de serviços, e

II - edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa

§ 1º Os encargos de depreciação de que trata o caput e seus incisos devem ser determinados mediante a aplicação da taxa de depreciação fixada pela Secretaria da Receita Federal (SRF) em função do prazo de vida útil do bem, nos termos das Instruções Normativas SRF nº 162, de 31 de dezembro de 1998, e nº 130, de 10 de novembro de 1999.

§ 2º Opcionalmente ao disposto no § 1º, para fins de apuração da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, o contribuinte pode calcular créditos sobre o valor de aquisição de bens referidos no caput deste artigo no prazo de:

I - 4 (quatro) anos, no caso de máquinas e equipamentos destinados ao ativo imobilizado, ou

II - 2 (dois) anos, no caso de máquinas, aparelhos, instrumentos e equipamentos, novos, relacionados nos Decretos nº 4.955, de 15 de janeiro de 2004, e nº 5.173, de 6 de agosto de 2004, conforme disposição constante do Decreto nº 5.222, de 30 de setembro de 2004, adquiridos a partir de 1º de outubro de 2004, destinados ao ativo imobilizado e empregados em processo industrial do adquirente.

§ 3º Fica vedada a utilização de créditos.

I - sobre encargos de depreciação acelerada incentivada, apurados na forma do art. 313 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, Regulamento do Imposto de Renda (RIR de 1999), e

II - na hipótese de aquisição de bens usados

O confronto dos dispositivos força dar razão à Administração tributária. É que não há mesmo autorização para desconto de crédito em relação a despesa de depreciação

de bens e equipamentos não utilizados na produção de bens nos meses objetos da reivindicação da empresa. Nada importa que eles tenham sido adquiridos antes ou depois do termo mencionado no art. 6º da IN.

Isso porque, mesmo são sendo das melhores, a redação do dispositivo conduz à conclusão de que tais bens adquiridos até 30 de abril de 2004 ensejarão crédito da contribuição aqui discutida ainda que não sejam utilizados naquela específica finalidade **apenas até o período de apuração de janeiro de 2004.**

Para os períodos de apuração posteriores, seja para o PIS ou para a COFINS, a depreciação de tais bens só gera direito de crédito se eles foram empregados no processo produtivo da empresa (inciso II).

Nego, por isso, provimento também em relação a este item.

Passo então ao item referente à apuração de crédito sobre outras despesas não explicitamente mencionadas na Lei 10.637/2002. Defende o contribuinte que a aplicação do princípio da não-cumulatividade às contribuições sociais implicaria o reconhecimento de créditos sobre todos os itens de despesas incorridas junto a pessoas jurídicas que sejam delas também contribuintes de modo a compensar todo o valor que já tenha incidido.

Para começar, é forçoso reconhecer que os conceitos relacionados à tributação não cumulativa não se encontram ainda pacificados pela doutrina, a começar pela própria definição de não-cumulatividade.

Há, com efeito, autores que a identificam com o próprio texto constitucional, considerando que não-cumulatividade é a adoção de créditos fiscais para abatimento do tributo devido. Para esses, trata-se simplesmente de um princípio constitucional cuja observância é obrigatória em relação ao IPI e ao ICMS e que pode ser estendido à COFINS e ao PIS consoante o § 12 do art. 195.

Outros há, contudo, que vêem na não-cumulatividade uma sistemática de tributação, acolhida constitucionalmente, mas que não se identifica necessariamente com o sistema de créditos. Para eles, há não-cumulatividade sempre que se buscar garantir a não ocorrência de sobreposição de incidências, aquilo que se costumou designar como tributação em cascata, quando o mesmo tributo incide mais de uma vez sobre a mesma base de cálculo.

Filio-me a este segundo grupo.

Assim, a meu ver, a não-cumulatividade é um objetivo a ser perseguido. Consiste ele em evitar que a carga tributária efetiva – o montante em dinheiro efetivamente recolhido como tributo – sobre um bem ou serviço dependa do número de etapas que conformem o seu ciclo produtivo. Essa carga efetiva, como se sabe, não corresponde necessariamente ao montante que resulta da mera multiplicação da alíquota pela base de cálculo. Com efeito, na incidência cumulativa ela pode diferir e essa diferença cresce com o número de etapas; de fato, eles somente coincidem se o bem for inteiramente produzido (desde a matéria prima) na mesma empresa. Em outras palavras, se não houver comercialização dos insumos empregados.

Mas para a consecução desse objetivo há várias técnicas disponíveis. Duas das técnicas mais comumente empregadas são o sistema de crédito fiscal – eleito pelo

constituente no que tange ao IPI e ao ICMS – e a tributação sobre o valor agregado. Perseguindo ambas o mesmo objetivo, deveriam obviamente coincidir em seus resultados e isso efetivamente ocorre quando não há diferenciação de tributação entre os insumos e o produto final (alíquotas diferentes, não incidências, isenções etc).

É provavelmente esse o motivo pelo qual o constituinte preferiu adotar o sistema de créditos, mais flexível e capaz, por isso mesmo, de enfrentar melhor tais diferenciações entre nós já asseguradas pela aplicação do princípio constitucional da seletividade.

Pode-se, por isso, dizer que no fundo o que ambas as técnicas buscam é o mesmo: assegurar que o montante de tributo efetivamente devido corresponda, sempre, ao que resulta do produto da alíquota pela base de cálculo do produto final. Na técnica do valor agregado, isso é garantido (com a ressalva já feita) tributando apenas o valor adicionado em cada etapa. Na técnica dos créditos fiscais, descontando-se aquele que já tenha incidido sobre as operações anteriores necessárias a sua obtenção.

É de conhecimento geral que o conceito de valor agregado provém da ciência econômica, correspondendo à diferença entre o preço do bem elaborado e o dos insumos nele empregados. Naquela ciência, insumo é simplesmente tudo o que a empresa precisa adquirir para executar o seu processo produtivo. Em outras palavras, tudo aquilo que é objeto de consumo intermediário, desaparecendo para dar lugar a um novo produto.

Aí se incluem portanto as matérias primas e os produtos intermediários – que se integram ao novo produto – a que se assemelham as partes e peças usadas nos processos de montagem. Além deles, todos os demais itens que, imprescindíveis ao processo produtivo, não se incorporam, porém, ao produto final (materiais secundários) e aqueles que o acondicionam (material de embalagem).

O critério definidor de insumo, portanto, é, ou deveria ser, o de imprescindibilidade ao processo produtivo, analisada, obviamente, de um ponto de vista tecnológico. Em suma, aqueles **bens físicos** cujo consumo propicia a obtenção do produto novo (bem ou serviço), mesmo que nele não estejam fisicamente inseridos. Se incluem, assim, a energia necessária à execução do processo, os combustíveis a ele inerentes e todos os demais itens que o viabilizam de um ponto de vista técnico. Insumo é, pois, mais do que apenas matérias primas, produtos intermediários e material de embalagem.

Não é preciso referir aqui a enorme celeuma que há na área do IPI pelo fato de o legislador, não tendo usado o conceito de insumo, ter pretendido de alguma forma incluir os materiais secundários, impropriamente denominando-os de produtos intermediários.

A ênfase no aspecto técnico implica, contudo, afastar a idéia de que tudo aquilo que seja adquirido pela empresa possa configurar insumo e deva, por conseguinte, ser abatido para que se possa chegar ao conceito de valor agregado. De fato, todos os demais itens que não são imprescindíveis, do ponto de vista técnico, à obtenção do produto, e mesmo que sejam de fato “consumidos” na empresa, insumos não são.

Valor agregado em um dado momento de uma cadeia produtiva é, repita-se, apenas a diferença entre o valor do que já foi produzido até essa etapa e nela é consumido e o valor do produto que com eles está sendo elaborado. Ele serve para remunerar todos os fatores produtivos aí empregados, a começar pela mão-de-obra (direta e indireta), mas também o

capital em suas diversas formas. Todas essas remunerações constituem destinações do valor agregado, apenas parte do qual permanece na empresa para remunerar os seus proprietários na forma de lucro.

De fato, para se passar do valor agregado a este último precisa-se ainda abater todas as despesas necessárias à realização do produto elaborado – administrativas, financeiras ou com vendas. Tais despesas, por isso mesmo, integram o valor agregado, ainda que, por óbvio, não integrem o lucro.

Nesse ponto, é necessário voltar ao início e lembrar que o objetivo buscado com a tributação não-cumulativa é, alcançando apenas o valor agregado em cada etapa, evitar que o tributo já recolhido sobre os bens consumidos em sua elaboração se some ao valor do imposto a incidir sobre o novo produto com eles elaborado.

Ela não significa, em absoluto, que o tributo deva incidir apenas sobre o lucro, descontando-se do valor agregado as despesas acima mencionadas.

Tudo o que foi desenvolvido até aqui se aplica muito bem a um tributo que incida sobre o preço do bem, isto é, aquele cuja base de cálculo seja a receita bruta de vendas (como o IPI e o ICMS). Para eles, nenhuma dúvida se coloca quanto à dedutibilidade de créditos sobre as demais despesas que, reduzindo o valor agregado, levam à determinação de lucro.

Essa dúvida tem sido repetidamente colocada, porém, com respeito às contribuições PIS e COFINS, pelo fato de incidirem ambas sobre a totalidade das receitas e não apenas sobre as receitas de vendas. Essa colocação, me parece, decorre de incorreta apreensão do motivo pelo qual não teria de haver créditos em relação ao IPI ou a ICMS.

Com efeito, isso não decorre de não haver incidência desses tributos sobre aquelas receitas. Decorre, isto sim, do fato de tais parcelas integrarem o valor agregado, cujo conceito não muda pelo fato de a contribuição incidir também sobre receitas outras. E elas o integram exatamente porque não decorrem de aquisição de nenhum bem intermediário.

Para se ter certeza de que assim é, pense-se na aquisição, por empresa industrial, de qualquer bem que se destine a ser aí utilizado como bem final, e que tenha sido gravado pelo IPI. Por exemplo, um veículo adquirido por empresa produtora de cigarros mas destinado, digamos, ao transporte de seus executivos. Parece-nos indefensável avocar o princípio da não-cumulatividade para pretender abater do IPI devido sobre os cigarros aquele que foi pago pela aquisição do veículo: sua aquisição constitui mera destinação do valor agregado por mais que se possa argüir que tal aquisição era indispensável a atrair bons executivos sem os quais, talvez, as vendas não tivessem sido o que foram.

Do mesmo modo, não é porque as parcelas que integrarão a remuneração de algum fator produtivo seja paga pela empresa a outra pessoa jurídica contribuinte das exações em causa que torna essas despesas dedutíveis para que se chegue ao conceito de valor agregado. É preciso que ela constitua de fato um bem (ou serviço) intermediário, únicos que importam na definição do valor agregado.

E assim o é porque a arrecadação total do imposto, como já dito, deve alcançar a totalidade da receita com bens finais. No exemplo dado, ela corresponde à soma do

valor dos cigarros e dos veículos, ainda que esses últimos tenham sido adquiridos por um contribuinte dos primeiros.

Mutatis mutandis, passa-se o mesmo com as contribuições: a tributação não-cumulativa é aquela que alcança a receita proveniente da produção de bens (e no caso também de serviços) finais, descontando-se apenas aquela que, por ser proveniente de bens intermediários (ou serviços) já consumidos, esteja efetivamente incluída no preço dos bens ou serviços finais. Conclusivamente, não quebra esse princípio, a meu ver, o fato de uma empresa dedicar-se à prestação de serviço de contabilidade (o mesmo vale para limpeza, administração e o que mais se pensar), serviços finais, pois, ainda que prestados a outra empresa que produza outro serviço (ou bem) final. A arrecadação, não-cumulativa, das contribuições deve alcançar a soma das duas receitas.

Não é o fato, portanto, de se somar às receitas de vendas outras receitas que faz dedutível alguma despesa. Somente haverá tal direito, a meu ver, se tal despesa estiver diretamente relacionada a essa outra receita alcançada pela tributação.

O princípio, ao meu ver, não sofre qualquer alteração pelo fato de a tributação aqui discutida alcançar outras receitas além das receitas de vendas. Até porque as despesas aqui referidas – especialmente as de vendas e administrativas – existirão mesmo que não haja nenhuma outra receita.

O que se tem de analisar, portanto, é se há alguma outra despesa que com elas possa estar diretamente relacionada. Coloca-se, por isso, a pergunta o estrito conceito de valor agregado requer alguma adaptação pelo fato de as contribuições incidirem sobre a totalidade das receitas?

Tais receitas – normalmente designadas “outras receitas – costumam ser de natureza financeira, decorrendo de financiamentos concedidos aos compradores nas vendas a prazo e de aplicações de recursos temporariamente livres, e receitas de aluguéis de imóveis ou outros bens. Além delas, os ganhos considerados não operacionais porque obtidos na negociação de bens incluídos no ativo imobilizado, os quais porém não interessam aqui dada sua expressa exclusão da base de cálculo das contribuições.

Portanto, cabe a pergunta, o que têm a ver as despesas administrativas ou com vendas com tais receitas? Às primeiras correspondem, talvez, despesas financeiras; às segundas, quando muito, aluguéis pagos sobre os mesmos bens produtores da renda referida.

É claro que a obtenção de ambas requer pessoal especializado contratado. Tais remunerações, no entanto, ainda com mais razão do que as da mão-de-obra direta, constituem destinações do valor agregado e ainda que sejam efetivamente pagas a pessoas jurídicas não devem ser abatidas das receitas para se chegar ao conceito de valor agregado.

Essas colocações preliminares ajudam a entender o texto da Lei 10.637 que introduziu a tributação não cumulativa – adotando a técnica do crédito fiscal – para a contribuição PIS/PASEP.

Deveras, o seu art. 3º autorizou a tomada de créditos sobre:

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

I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos nos incisos III e IV do § 3º do art. 1º,

II - bens e serviços utilizados como insumo na fabricação de produtos destinados à venda ou à prestação de serviços, inclusive combustíveis e lubrificantes;

III - (VETADO)

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

V - despesas financeiras decorrentes de empréstimos e financiamentos 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

§ 1º O crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no art. 2º sobre o valor.

I - dos itens mencionados nos incisos I e II do caput, adquiridos no mês;

II - dos itens mencionados nos incisos III a V do caput, incorridos no mês;

III - dos encargos de depreciação e amortização dos bens mencionados nos incisos VI e VII do caput, incorridos no mês;

IV - dos bens mencionados no inciso VIII do caput, devolvidos no mês.

§ 2º Não dará direito a crédito o valor de mão-de-obra paga a pessoa física.

§ 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.

§ 4º O crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subseqüentes.

§ 5º (VETADO)

§ 6º (VETADO)

§ 7º Na hipótese de a pessoa jurídica sujeitar-se à incidência não-cumulativa da contribuição para o PIS/Pasep, em relação apenas a parte de suas receitas, o crédito será apurado, exclusivamente, em relação aos custos, despesas e encargos vinculados a essas receitas.

§ 8º Observadas as normas a serem editadas pela Secretaria da Receita Federal, no caso de custos, despesas e encargos vinculados às receitas referidas no § 7º e àquelas submetidas ao regime de incidência cumulativa dessa contribuição, o crédito será determinado, a critério da pessoa jurídica, pelo método de.

I – apropriação direta, inclusive em relação aos custos, por meio de sistema de contabilidade de custos integrada e coordenada com a escrituração; ou

II – rateio proporcional, aplicando-se aos custos, despesas e encargos comuns a relação percentual existente entre a receita bruta sujeita à incidência não-cumulativa e a receita bruta total, auferidas em cada mês

§ 9º O método eleito pela pessoa jurídica será aplicado consistentemente por todo o ano-calendário, observadas as normas a serem editadas pela Secretaria da Receita Federal

Assim, todos os bens (e até mesmo serviços) que se possam enquadrar como insumos, mais despesas que o legislador entendeu necessárias à obtenção das outras receitas tributadas: despesas financeiras e aluguéis dos bens produtores de renda.

Não há, aí – a meu ver, sem qualquer sombra de dúvidas – espaço para que se pretenda deduzir créditos tomados sobre despesas administrativas ou com vendas nem mesmo itens contabilmente lançados como custos mas que não correspondam ao conceito de insumos acima empregado.

Note-se, quanto a este último, que o legislador foi mesmo além daquele restritivo conceito de valor agregado por nós esposado acima. De fato, incluiu no conceito de insumos os serviços consumidos no processo produtivo (serviços intermediários, pois) e admitiu crédito sobre a depreciação dos bens do ativo imobilizado diretamente empregados na

produção, adotando, ao que parece, a controversa tese de que também eles são “consumidos” no processo produtivo mas em mais longo prazo do que as matérias primas.

Tais definições são, a meu ver, extensivas, levando a que a tributação recaia sobre menos do que o efetivo valor agregado. Por isso mesmo, não vemos na lei instituidora da sistemática nenhuma inconstitucionalidade ainda que se assuma que a determinação do § 12 do art. 195 implique a adoção do mesmo princípio enunciado ao IPI e ao ICMS, respectivamente no inciso II do § 3º do art. 153, e no inciso I do § 1º do art. 155 da Constituição.

E mesmo que a visse, não poderíamos deixar de aplicá-la por esse motivo. Isso porque, é, mais do que jurisprudência consolidada, norma regimental e conteúdo de Súmula Administrativa, que os conselheiros membros do CARF não podem deixar de aplicar norma legal, nem mesmo sob alegação de inconstitucionalidade. Trata-se da Súmula nº 02 do Segundo Conselho de Contribuintes cuja observância é obrigatória pelos membros do CARF por força do que dispõe o § 4º do art. 72 de seu regimento interno baixado pela Portaria MF 256/2009.

Resta, assim, apenas verificar se algum dos itens pretendidos pela empresa poderia se enquadrar como insumo na definição dada pelo legislador e por ela defendido em seu recurso.

Penso que não.

Com efeito, apenas dois itens podem ser enquadrados como despesas (ou custos) com serviços de terceiros: o refeitório do pessoal produtivo e as assistências médica, farmacêutica e odontológica também a eles prestadas. Entendo, porém, que ambas integram a remuneração indireta dos trabalhadores e dado que, como já dito, toda remuneração integra o valor agregado, não há porque excluí-las.

Além deles, somente o fardamento usado pela mão-de-obra, desde que comprovadamente se tratasse de roupas cuja natureza especial se mostrasse absolutamente imprescindível à elaboração do produto, tais como aquelas que os protegem de condições perigosas ou insalubres. Isso não está nem mencionado na defesa.

Por fim, e pelo mesmo motivo, também não se pode admitir a inclusão de juros calculados com base na taxa selic, nem mesmo a partir da data de apresentação da Perdcomp como alega o contribuinte em seu recurso com base em jurisprudência do antigo Conselho de Contribuintes.

É que há norma legal que expressamente o veda (art. 13 da Lei 10.833):

Art. 13. O aproveitamento de crédito na forma do § 4º do art. 3º, do art. 4º e dos §§ 1º e 2º do art. 6º, bem como do § 2º e inciso II do § 4º e § 5º do art. 12, não ensejará atualização monetária ou incidência de juros sobre os respectivos valores.

Essa disposição é aplicável ao PIS por força do que dispõe o art. 15 do mesmo ato legal.

Como já afirmei, mais do que jurisprudência consolidada, é norma regimental e conteúdo de Súmula Administrativa, que os conselheiros membros do CARF não podem deixar de aplicar norma legal, nem mesmo sob alegação de inconstitucionalidade.

Por isso mesmo, a jurisprudência também oriunda daquele órgão, citada pela recorrente, somente se aplicava a outros casos de ressarcimento, na ausência de norma legal expressa.

Com essas considerações, voto por negar provimento ao recurso do contribuinte.

É como voto.

Sala das Sessões, em 07 de abril de 2011


JULIO CÉSAR ALVES RAMOS