



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

Processo nº 11065.002897/2005-91
Recurso nº 240.624 Voluntário
Acórdão nº 3403-00.143 – 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária
Sessão de 20 de outubro de 2009
Matéria PIS NAO CUMULATIVO
Recorrente PAQUETA CALÇADOS LTDA
Recorrida DRJ em Porto Alegre- RS

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/10/2003 a 31/12/2003

ICMS. AQUISIÇÃO DE BENS. TRANSFERÊNCIA DO SALDO CREDOR DO TRIBUTO PARA O VENDEDOR.

A alienação do saldo credor do ICMS ou cessão do crédito não é fato gerador das contribuições sociais por não se constituírem em modalidade ou espécie de receita, *lato* ou *stricto sensu*.

ILEGALIDADE E INCONSTITUCIONALIDADE DA LEI Nº 9.718/1998. MATÉRIA ESTRANHA AOS FATOS.

A norma legal que dá supedâneo ao lançamento de ofício é a Lei nº 10.637/2002 e não a Lei nº 9.718/1998 combatida na defesa.

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.

CONCEITO DE INSUMO. LEI Nº 10.637/2002. DESPESAS NECESSÁRIAS E INTRÍNSECAS AO PROCESSO PRODUTIVO, À CONSECUÇÃO DO OBJETIVO SOCIAL DA EMPRESA E À GERAÇÃO DE RECEITA TRIBUTÁVEL.

O art. 3º da Lei nº 10.637/2002 limita o conceito de insumo aos fatores de produção necessários ao processo fabril, no qual acontece a fabricação ou produção dos bens. Os custos e despesas de produção abrangem exclusivamente o que for utilizado ou consumido no processo produtivo *stricto sensu*.

DESPESAS FINANCEIRAS DECORRENTES DE HEDGE CAMBIAL.

Constitui matéria estranha à lide o evento apurado em períodos de apuração posteriores aos que foram objetos de lançamento nos autos.

Recurso provido em parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, em dar provimento parcial ao recurso nos seguintes termos: 1) por unanimidade de votos para excluir da base de cálculo os valores referentes ao ICMS transferidos para terceiros; 2) por maioria de votos para excluir da base de cálculo as variações cambiais ativas decorrentes de operações de exportação. Vencido nesta parte o Conselheiro Robson José Bayerl


ANTONIO CARLOS ATULIM - Presidente


MARIA CRISTINA ROZA DA COSTA - Relator

EDITADO EM 12/11/2009

Participaram do presente julgamento, os Conselheiros Maria Cristina Roza da Costa, Luciano Pontes de Maya Gomes (Suplente), Robson José Bayerl, Domingos de Sá Filho, Marcos Tranchesí Ortiz e Antonio Carlos Atulim.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário apresentado contra decisão proferida pela 2ª Turma de Julgamento da DRJ em Porto Alegre, RS.

A fiscalização relata que, em relação ao período de apuração constante destes autos, outubro a dezembro de 2003, a empresa utilizou saldo credor acumulado da contribuição para o PIS/Pasep, o qual foi totalmente aproveitado para o pagamento da contribuição, conforme cópia do DICON às fls. 87 a 90.

A fiscalização, na aplicação da legislação tributária, entendeu que o saldo credor utilizado decorreu, em parte, da não inclusão na apuração da base de cálculo de receitas tributadas e, também em parte, da utilização indevida de créditos, lavrando auto de infração para exigência da parcela do PIS não recolhida.

As receitas que a fiscalização considerou como componentes da base de cálculo são:

1. receitas referentes a crédito de ICMS transferidos para terceiros – apuradas nos meses de maio de 2003 a junho de 2004;
2. receitas referentes à variação cambial ativa – apuradas nos meses de janeiro de 2003 a junho de 2004;



Os créditos que a fiscalização considerou como indevidamente utilizados na redução da base de cálculo foram:

1. despesas financeiras – hedge cambial – apuradas nos meses de fevereiro, abril, maio e junho de 2004;
2. despesas com uniformes de lojas, combustíveis para veículos, material de publicidade, assistência médica odontológica e manutenção predial industrial.

Dos acertos efetuados nas bases de cálculo da contribuição ao PIS, a fiscalização apurou que os direitos creditórios da empresa associados à exportação deviam ser reconhecidos apenas de forma parcial e que, no quarto trimestre de 2003, depois de descontados os créditos disponíveis, restaram devidos valores da contribuição ao PIS, que foram objeto do presente lançamento de ofício.

Impugnando a exigência fiscal, a empresa alegou, conforme síntese da decisão recorrida:

a) quanto às receitas:

[1] discordar da incidência do PIS sobre as operações de transferência de créditos de ICMS, por entender que essas não implicam em receita e que acaso fossem assim consideradas, essa seria qualificada como uma receita de exportação, estando isenta e imune à incidência da contribuição ao PIS;

[2] que o art. 3º da Lei nº 9.718/1998 é ilegal e inconstitucional, não podendo ampliar o conceito de faturamento para “toda e qualquer receita”;

[3] que considera as variações cambiais ativas receitas decorrentes de exportação e, portanto imunes e isentas de tributação, sendo que o disposto no art. 30 da MP nº 2.158/2001 limita-se a estabelecer regime de reconhecimento da receita da contabilidade da empresa e não se confunde com o período de apuração do PIS, que é mensal, podendo haver tributação do saldo mensal das variações cambiais, quando positivo.

b) quanto à glosa de créditos:

[1] o conceito de insumo utilizado pelo art. 3º da Lei nº 10.637/2002 é mais amplo do que o conceito de insumo para fins de IPI;

[2] defende o direito ao creditamento das despesas financeiras oriundas de contratos de hedge cambial e de todas as demais despesas, por serem necessárias e intrínsecas ao processo produtivo e à consecução do objetivo social da empresa e à geração de receita tributável.



Apreciando as razões de defesa, a Turma Julgadora proferiu decisão e, por unanimidade de votos, julgou procedente o lançamento.

Cientificado da decisão em 25/04/2007 a interessada apresentou recurso voluntário, tempestivamente, com os mesmos argumentos de defesa postos na impugnação.

É o relatório.

Voto

Conselheira MARIA CRISTINA ROZA DA COSTA; Relatora

O recurso voluntário é tempestivo e preenche as demais condições necessárias à sua admissibilidade e conhecimento.

As matérias em debate são as seguintes:

1. inclusão na base de cálculo do PIS não cumulativo do valor do ICMS transferido para terceiros;
2. ilegalidade e inconstitucionalidade do art. 3º da Lei nº 9.718/1998 por ampliar o conceito de faturamento;
3. variações cambiais ativas são receitas decorrentes de exportação e, portanto imunes e isentas de tributação;
4. conceito de insumo utilizado pelo art. 3º da Lei nº 10.637/2002 é mais amplo do que o conceito de insumo para fins de IPI; e
5. despesas necessárias e intrínsecas ao processo produtivo e à consecução do objetivo social da empresa e à geração de receita tributável, inclusive as despesas financeiras decorrentes de hedge cambial.

As matérias são analisadas na ordem em que apresentadas.

1. inclusão na base de cálculo do PIS não cumulativo do valor do ICMS transferido para terceiros.

A fiscalização efetuou a inclusão na base de cálculo do PIS do valor do ICMS transferido para terceiros a título de pagamento na aquisição de insumos, nos termos em que previsto em norma de âmbito estadual.

Referidos créditos de ICMS, utilizados como moeda para aquisição de insumos, no meu entendimento não estão revestidos da natureza jurídica de “novo ingresso” por serem valores que já constavam registrados na escrita contábil e fiscal como direito, e muito menos configurar espécie de alienação ou cessão de crédito. Ademais, se assim fosse, tem-se que a alienação não é fato gerador das contribuições sociais, nem a cessão de crédito, por não se constituírem de modalidade ou espécie de receita, *lato e stricto sensu*. Portanto, não houve qualquer realização de receita na transação tomada como fato gerador da contribuição social, cujos valores a fiscalização pretendeu incluir na base de cálculo do PIS.

A utilização do referido saldo credor para extinção de obrigação diversa da tributária a que se destina, não transmuda sua natureza jurídica em receita, mormente porque

tais créditos têm origem tributária. É direito que a recorrente tem a haver junto ao ente tributante constitucional, que, por norma legal estadual autorizou sua entrega a terceiros como forma de ressarcimento dos excedentes de pagamentos de ICMS ocorridos, pela inexistência de obrigação tributária a quitar, não comportando, por isso, serem considerados como receita.

A Primeira Câmara deste Segundo Conselho de Contribuintes também entendeu que a cessão de créditos de ICMS não gera receita tributável pelas contribuições em foco, como se pode ver na seguinte ementa:

“PIS. ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA. CESSÃO DE CRÉDITOS DE ICMS. CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. NÃO INCIDÊNCIA DE PIS E COFINS. Não há incidência de PIS e de Cofins sobre a cessão de créditos de ICMS, por se tratar esta operação de mera mutação patrimonial. [...]” (Acórdão nº 201-79962, de 24/01/2007).

No voto condutor deste Acórdão, o Conselheiro Gileno Gurjão Barreto assim abordou a questão:

“Afirmar que a cessão de créditos seria receita seria o mesmo que tentar tributar os créditos de ICMS como se receitas fossem, o que seria absolutamente incoerente do ponto de vista contábil e, conseqüentemente, jurídico.”

Mais adiante, no mesmo voto, o referido Conselheiro arremata:

“Ora, apenas se houvesse algum incremento nesta operação (ágio) é que se poderia cogitar em receita, ou existência de ganhos para a contribuinte, e se discutir a eventual incidência de PIS sobre este hipotético ganho. No entanto, não é esta a hipótese dos autos, razão pela qual entendo não subsistir hipótese de incidência para a tributação dos referidos valores pelo PIS e Cofins.”

A Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, em voto proferido pelo Conselheiro Antonio Zomer, decidiu nos mesmos termos, como segue:

Ementa: CESSÃO DE CRÉDITOS DE ICMS. NÃO INCIDÊNCIA DE PIS.

A contribuição para o PIS não incide sobre a cessão de créditos de ICMS, por se tratar, esta operação, de mera mutação patrimonial, que não representa obtenção de receita.

Recurso provido.

Entendo com razão a recorrente nesse quesito.

2. ilegalidade e inconstitucionalidade do art. 3º da Lei nº 9.718/1998 por ampliar o conceito de faturamento.

A recorrente defende-se alegando a inconstitucionalidade do art. 3º da Lei nº 9.718/1998, apresentado extenso arrazoado contra a referida norma. Entretanto, verifica-se que a mesma não constitui fundamento da autuação.



No Relatório da Ação Fiscal, à fl. 107, bem como no auto de infração à fl. 117, a fiscalização sustenta a exigência na Lei nº 10.637/2002, a qual foi editada posteriormente à edição da Emenda Constitucional nº 20, de 1998, não padecendo, portanto do mesmo vício de forma que a Lei nº 9.718/1998.

A decisão do Supremo Tribunal Federal sob a qual a recorrente espeda sua defesa faz expressa distinção entre faturamento e receita em face de esta última não estar prevista no art. 195, I, b, da Constituição Federal em vigor à época da edição da Lei nº 9.718/1998.

Ocorre que a redação alterada pela Emenda Constitucional nº 20/1998 passou a contemplar o termo "receita" permitindo a inclusão na base de cálculo do PIS de outros ingressos que não só o faturamento.

A Lei nº 10.637/2002 alterou substancialmente a forma de apuração da contribuição para o PIS, impedindo a realização de qualquer comparação entre a metodologia de apuração dessa exação na forma regida pela Lei nº 9.718/1998, que é cumulativa. A nova metodologia adotou o critério de incluir na base de cálculo todas as receitas e dela deduzir as despesas relacionadas, tornando a sistemática não cumulativa.

Assim, o argumento apresentado não se aplica ao presente caso.

3. variações cambiais ativas são receitas decorrentes de exportação e, portanto imunes e isentas de tributação.

Defende a recorrente que as variações cambiais ativas são receitas decorrentes de exportação, sendo, portanto, imunes e isentas de tributação, nos termos do art. 149, § 2º da Constituição Federal.

Esse comando está inserto no capítulo do Sistema Tributário Nacional, na Seção I – Dos Princípios Gerais. Portanto, aplicam-se às contribuições sociais e as de intervenção no domínio econômico.

Determina o § 2º do art. 149 que as contribuições sociais de que trata o caput do artigo não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação.

Essa matéria foi objeto de decisão das duas Turmas do STJ, as quais decidiram pela impossibilidade jurídica de tributar as receitas cambiais decorrentes de exportação. A decisão proferida não conheceu do recurso especial da Fazenda Nacional, porém os ministros manifestaram-se sobre o mérito, deixando registrado a isenção e imunidade das receitas decorrentes de exportação, inclusive as variações cambiais ativas decorrentes da taxa de cambio, nos termos da ementa do voto vencido do relator, Ministro Luiz Fux, no Recurso Especial Nº 977.112 - SC (2007/0183703-9), publicado em 01/07/2009, o qual foi seguido pelos demais ministros, no caso de superação da preliminar, como segue:

"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,

  6

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.

Como se verifica na citação contida na ementa, as duas Turmas do STJ expressamente decidiram pela impossibilidade de tributar as variações cambiais decorrentes da exportação de mercadorias, mormente após a edição da Emenda Constitucional nº 33/2001

Entendo prevalente a posição adotada pelo STJ. Devem ser considerada a circunstância da norma do art. 9º da Lei nº 9.718/1998 ser anterior à alteração da Constituição Federal promovida pela Emenda Constitucional 33/2001. Entretanto a Lei nº 10.637/2002 se aplica ao PIS e não à Cofins. A mesma regra consta da Lei nº 10.833/2003, que rege a Cofins não cumulativa.

Dessarte, o STJ aplicando interpretação extensiva ao comando constitucional, considerou que qualquer receita que decorra do ato de exportar deve ser considerada como decorrente da exportação. Todo acréscimo patrimonial recebido em razão direta ou indireta da exportação está acobertado pela imunidade constitucional.

Pelo exposto, a variação cambial ativa apurada na liquidação de operação decorrente de exportação não deve ser incluída na base de cálculo da Cofins não cumulativa.

4. conceito de insumo utilizado pelo art. 3º da Lei nº 10.637/2002 é mais amplo do que o conceito de insumo para fins de IPI e 5. despesas necessárias e intrínsecas ao processo produtivo e à consecução do objetivo social da empresa e à geração de receita tributável, inclusive as despesas financeiras decorrentes de hedge cambial.

Nesses quesitos, determina a referida norma legal:

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 fabricação de produtos destinados à venda ou à prestação de serviços, inclusive combustíveis e lubrificantes;

A expressão “bens e serviços utilizados como insumo na fabricação de produtos destinados à venda ou à prestação de serviços” é de extrema clareza, não deixando margem a qualquer dúvida sobre a abrangência e o alcance da palavra “insumo” ali empregada.

A norma trata de dois tipos de atividade empresarial – venda de bens ou venda de serviços pela prestação dos mesmos a terceiros.

Em se tratando de fabricação de bens, como é o caso da recorrente, está claro na norma que os insumos se referem àqueles empregados na fabricação dos produtos que serão vendidos por ela. Ora, a expressão “utilizado como insumo na fabricação de produtos” não se estende para além dos limites da atividade fabril.

Pretende a recorrente que tal comando alcance, inclusive as despesas realizadas para a consecução do objetivo social e à geração da receita tributável.

Tanto os autores citados quanto a jurisprudência reproduzida claramente se opõem à interpretação pretendida. Os autores citados expressamente se reportam, um, a “*fator de produção que componha o processo... que resulta na fabricação ou produção de bens*”; o outro, a “*custos e despesas de produção*” e um terceiro a “*custos diretos e indiretos de produção*” e “*despesas que contribuam para a produção*”. Ou seja, nenhum deles se afasta da noção de processo produtivo *stricto sensu*. Não é possível entender, como fez a recorrente, que custos e despesas de venda da produção e funcionamento empresarial guardem correspondência com o conceito de “*produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda*” contido na regra legal. Também a jurisprudência administrativa citada, claramente

  8

vincula as deduções admitidas diretamente à atividade de produzir o bem ou prestar o serviço, numa relação direta de causa e efeito.

Desse modo, todas elas respaldam entendimento contrário à pretensão defendida.

As deduções pretendidas pela recorrente e glosadas pela fiscalização não se confundem com o conceito de insumo. Trata-se de despesas necessárias à manutenção da atividade empresarial, sem relação direta ou qualquer utilização no processo produtivo. Referem-se a despesas relacionadas com as atividades posteriores à atividade de produção e desvinculadas da obtenção do produto destinado a venda.

Quanto às despesas decorrentes de hedge cambial, verifica-se nos autos que a mesma só foi apurada a partir do mês de fevereiro de 2004 e os períodos de apuração lançados nestes autos são referentes aos meses de outubro a dezembro de 2003, não sofrendo qualquer influência da referida glosa fiscal.

Portanto, entendo não assistir razão à defesa apresentada.

Com essas considerações voto por dar provimento parcial ao recurso voluntário para excluir da base de cálculo os valores referentes ao ICMS transferidos para terceiros e as variações cambiais ativas decorrentes de operações de exportação.


MARIA CRISTINA ROZA DA COSTA
