



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

Processo nº 11065.003518/2004-07
Recurso nº 240.072 Voluntário
Acórdão nº 3403-00.141 – 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: 01/04/2004 a 30/06/2004

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 determinou a glosa 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.

VARIAÇÃO CAMBIAL ATIVA. REGIME DE TRIBUTAÇÃO.

A utilização do regime de caixa para apuração de variação cambial exige que a apuração seja efetuada em cada operação, isoladamente, uma vez que é o resultado apurado em cada uma delas que será incluído ou não na base de cálculo da contribuição.

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*. Excluem-se desse conceito as despesas decorrentes da realização da venda dos produtos fabricados e de funcionamento empresarial, excluída a atividade fabril.

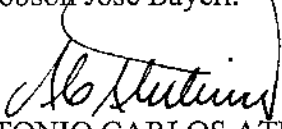
DESPESAS FINANCEIRAS DECORRENTES DE HEDGE CAMBIAL.
ART. 84 DA LEI Nº 10.833/2003. EMPREGO DA EQUIDADE.
IMPOSSIBILIDADE.

O emprego da equidade não poderá resultar na dispensa do pagamento de tributo devido. § 2º do art. 108 do CTN

Recurso provido em parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, Deu-se 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 Tranchesi 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 matéria da lide refere-se à glosa de créditos efetuada no pedido de ressarcimento de PIS não cumulativo, o qual constou de Declarações de Compensação desses créditos com débitos de tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal.

As compensações foram homologadas até o limite do crédito reconhecido.

A autoridade administrativa, 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 utilizados na dedução da base de cálculo apurada.



As receitas não incluídas na 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 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 autoridade administrativa agregou a receita não incluída na base de cálculo e glosou as reduções indevidas da base de cálculo, apurando direito creditório inferior ao pleiteado e, para os meses em que a não inclusão de valores na base de cálculo – outubro, novembro e dezembro de 2003, resultou em insuficiência no recolhimento do PIS, foi lavrado o auto de infração, protocolado no processo nº 11065.002897/2005-91.

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

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.

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.

Cientificada da decisão em 19/04/2007 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.

E, quanto à inclusão de receita omitida na base de cálculo do tributo para fins de reconhecimento de direito creditório em processo de pedido de ressarcimento, conforme bem decidiu a Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, não prescinde da realização do lançamento de ofício.

No voto proferido pelo Conselheiro Zomer, acima citado, essa passagem foi assim fundamentada:



A terceira Câmara, a seu turno, concluiu que a inclusão da cessão de créditos de ICMS na base de cálculo das contribuições só pode ser procedida por auto de infração, como demonstra a ementa do Acórdão nº 203-11.959, de 28/03/2007, redigida nos seguintes termos:

“PEDIDO DE RESSARCIMENTO. PIS NÃO CUMULATIVO. BASE DE CÁLCULO DOS DÉBITOS. DIFERENÇA A EXIGIR. NECESSIDADE DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO. A sistemática de ressarcimento da COFINS e do PIS não-cumulativos não permite que, em pedidos de ressarcimento, valores como o de transferências de créditos de ICMS, computados pela fiscalização no faturamento, base de cálculo dos débitos, sejam subtraídas do montante a ressarcir. Em tal hipótese, para a exigência das Contribuições carece seja efetuado lançamento de ofício. [...]”

Embora a posição adotada pela terceira câmara não está errada, entendo que deve ser aplicado ao caso o disposto no § 3º do art. 59 do Decreto nº 70.235/72, verbis:

“§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta. (Incluído pela Lei nº 8.748, de 1993)”

Portanto, se o entendimento desta Câmara é pela impropriedade da inclusão dos valores relativos à cessão de créditos do ICMS na base de cálculo do PIS e da Cofins, deve decidir a lide e não determinar que a tributação seja efetuada por meio de lançamento de ofício.

Em conclusão, 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 Despacho Decisório de fl. 147 a autoridade fiscal informa que a legislação que sustenta o pedido de ressarcimento e sobre a qual foi analisado o pedido, é na Lei nº 10.637/2002, que 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 com elas 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.

Primeiramente, quanto à alegação da recorrente acerca do regime de tributação das variações cambiais ativa, impende esclarecer que a utilização do regime de caixa para apuração de variação cambial exige que a apuração seja efetuada em cada operação, isoladamente, uma vez que é o resultado apurado em cada uma delas que será incluído ou não na base de cálculo da contribuição.

Por outro lado, defende a recorrente que as variações cambiais ativas que são receitas decorrentes de exportação, são 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 câmbio, 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 negócio jurídico sujeito a variação monetária, decorrendo o resultado cambial positivo do exportador diretamente de sua atividade fim, que resta protegida pelo instituto da isenção (art. 14 da Lei 10.637/02) e pela imunidade constitucional (art. 149, § 2º, I da CF/88, com redação da EC 33/01).

2. Conquanto as receitas financeiras auferidas através do contrato de exportação de mercadorias constituem parte da



operação isenta/imune ora debatida, queda impedido o aperfeiçoamento da obrigação tributária e a constituição do crédito fiscal, por isso que inaplicável à espécie o art. 9º da Lei 9.718/98, e qualquer inclusão da variação cambial positiva na base de cálculo da COFINS e do PIS.

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

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

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

6. In casu, a empresa recorrida impetrou mandado de segurança em 30.06.04, pleiteando o reconhecimento da isenção de PIS e COFINS sobre a variação cambial positiva, desde 01.02.99, direito este chancelado 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.

A norma do art. 3º da Lei nº 10.637/2002 assim dispõe acerca dos créditos passíveis de serem descontados da base de cálculo apurada:

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 da disposto nesta Lei.

Primeiramente, 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 prestados 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 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.

Argumenta a recorrente a inexistência de vedação expressa. Pretende a recorrente a inserção de regra de Direto Privado no contexto do Direito Público, especificamente no Direito Tributário.

É fundamento básico de direito que a pretensão da recorrente no sentido de que “tudo que não é vedado é permitido” está alojado no âmbito do Direito Civil, privado.

Diferentemente, no Direito Público, mormente no Direito Tributário (bem como no Direito Penal), considerada sua tipicidade fechada, e em face dos princípios constitucionais da legalidade, oficialidade, publicidade e moralidade, dentre outros, o fundamento básico que o rege dispõe que “*só é permitido ou obrigatório o que expressamente determinar a lei*”.

E, no caso da apuração de crédito calculado sobre operações de hedge que resultaram em perdas, somente na legislação relativa à Cofins consta expressa permissão legal para dedução da base de cálculo dessa contribuição. Assim mesmo, o referido crédito está limitado por alíquota presumida pela regra do art. 84 da Lei nº 10.833/2003.

O art. 108 do CTN assim dispõe:

Art. 108. Na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará sucessivamente, na ordem indicada:

I - a analogia;

II - os princípios gerais de direito tributário;

III - os princípios gerais de direito público;

IV - a equidade.

§ 1º O emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei.

§ 2º O emprego da equidade não poderá resultar na dispensa do pagamento de tributo devido.

Portanto, pela regra do § 2º do art. 108 do CTN existe impedimento expresso para que se aplique ao PIS não cumulativo regra estabelecida para a Cofins não cumulativa que resulte em dispensa do pagamento de tributo devido.

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

