

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

Processo nº 11065.101518/2008-97
Recurso nº 876.416 Voluntário
Acórdão nº **3101-01.048 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 20 de março de 2012
Matéria PIS/Pasep não-cumulativo (ressarcimento)
Recorrente INDÚSTRIA DE PELES MINUANO LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/07/2008 a 30/09/2008

PIS. REGIME NÃO-CUMULATIVO. BASE DE CÁLCULO. RECEITA. REALIZAÇÃO DE CRÉDITO DO ICMS.

No regime da não-cumulatividade, a base de cálculo da contribuição é o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica. A realização dos créditos do ICMS, por qualquer uma das formas permitidas na legislação do imposto, não constitui receita.

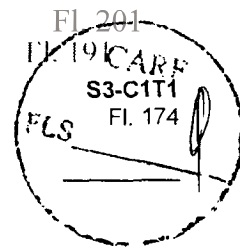
CRÉDITO. RESSARCIMENTO.

A inclusão no conceito de insumos das despesas com serviços contratados pela pessoa jurídica e com as aquisições de combustíveis e de lubrificantes denota que o legislador não quis restringir o creditamento do PIS/Pasep às aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e ou material de embalagens (alcance de insumos na legislação do IPI) utilizados, diretamente, na produção industrial, ao contrário, ampliou de modo a considerar insumos como sendo os gastos gerais que a pessoa jurídica precisa incorrer na produção de bens ou serviços por ela realizada.

Recurso voluntário provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do colegiado, por maioria, em dar provimento ao recurso voluntário. Vencidos os conselheiros Corintha Oliveira Machado e Henrique Pinheiro Torres que negavam provimento quanto à cessão onerosa de créditos do ICMS.



Henrique Pinheiro Torres - Presidente

Tarásio Campelo Borges - Relator

Formalizado em: 28/03/2012

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Corinto Oliveira Machado, Henrique Pinheiro Torres, Luiz Roberto Domingo, Tarásio Campelo Borges e Valdete Aparecida Marinheiro.

Relatório

Cuida-se de recurso voluntário contra acórdão unânime da Segunda Turma da DRJ Porto Alegre (RS) [1] que rejeitou manifestação de inconformidade [2] contra indeferimento de pedido de ressarcimento de contribuição para o Programa de Integração Social (PIS), regime não-cumulativo [3] [4].

Na indicação da origem de seus créditos, apuração efetuada no 3º trimestre de 2008, a peticionária apontou: “PIS/Pasep não-cumulativo – exportação”.

Parcialmente indeferido o pedido pela Delegacia da Receita Federal competente [5], a interessada tempestivamente manifestou sua inconformidade com as razões de folhas 90 a 106, assim sintetizadas no relatório do acórdão recorrido:

2. [...] discorda da glosa efetuada, insurgindo-se contra a inclusão na base de cálculo da contribuição das receitas provenientes de transferências de ICMS. Defende a legitimidade do direito creditório oriundo da aquisição de combustíveis utilizados pela frota de veículos da empresa, bem como

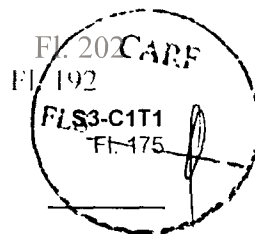
¹ Inteiro teor do acórdão recorrido às folhas 146 a 149.

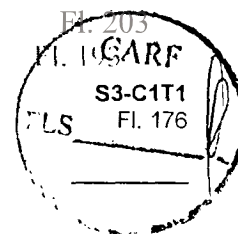
² Manifestação de inconformidade acostada às folhas 90 a 106.

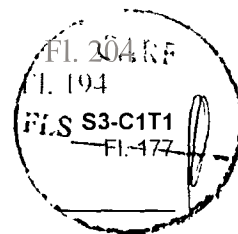
³ Pedido de ressarcimento e declaração de compensação acostados às folhas 1 a 68.

⁴ No pedido de ressarcimento, contribuinte informa a inexistência de litígio judicial vinculado ao crédito pretendido.

⁵ Indeferimento parcial do ressarcimento às folhas 75 a 79. Motivo do indeferimento, síntese extraída do relatório do acórdão DRJ: “não inclusão na base de cálculo da contribuição [...] das receitas com créditos de ICMS transferidos a terceiros, bem como a apuração indevida de créditos oriundos de combustíveis utilizados pela frota da empresa e da remoção de resíduos industriais”.







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

Com esse desiderato, adoto e transcrevo parte unânime do voto condutor do Acórdão 201-81.139, de 2 de junho de 2008, da lavra do ilustre conselheiro Walber José da Silva, *ipsis literis*:

O Fisco pretende incluir na base de cálculo do PIS e da Cofins o valor dos créditos de ICMS cedidos (realizados) a terceiros, que considera receita, no que a empresa recorrente não concorda porque entende que a realização dos créditos de ICMS, por qualquer das modalidades previstas na legislação específica do imposto, não se constitui em receita.

Com razão a recorrente.

Transcrevo, abaixo, parte da ementa e dos fundamentos da Decisão SRRF/3ªRF/Disit nº 47, de 11/12/1998, que são esclarecedores sobre a natureza dos créditos de ICMS escriturados em razão de aquisição de mercadorias, mantidos e não utilizados na conta gráfica e realizados por uma das modalidades previstas pela legislação do ICMS, inclusive transferência a terceiros:

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Ementa: RECUPERAÇÃO DE CRÉDITO DO ICMS. INCIDÊNCIA.

O recebimento, em forma de créditos do ICMS, de direitos decorrentes de transações realizadas e escrituradas pela empresa, e a recuperação de créditos do ICMS, mediante qualquer das modalidades previstas na legislação específica, não constituem fato gerador para a Contribuição para o PIS/PASEP.

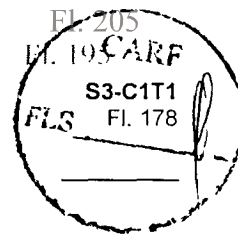
Dispositivos Legais: Artigos 2º e 3º da Lei 9.718, de 27 de novembro de 1998.

(...)

FUNDAMENTOS LEGAIS

A princípio, cumpre observar que, conforme dispõe o 3º do artigo 231 do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 1.041, de 11/1/94 - RIR/94, os impostos não-cumulativos, recuperáveis mediante créditos na escrita fiscal, não integram o custo das mercadorias revendidas e das matérias-primas utilizadas na produção.

Nesse sentido, sendo o ICMS não-cumulativo, os valores pagos na aquisição de matérias primas e mercadorias não integram o respectivo custo, constituem crédito compensável com o que for devido na saída subsequente. Entretanto, ocorrendo a hipótese de não incidência na saída subsequente com manutenção do direito ao crédito, caso das operações e prestações que destinem ao exterior mercadorias, inclusive produtos primários e produtos industrializados, fica inviabilizada a compensação pela sistemática usual, restando à empresa adotar as formas



alternativas de recuperação do crédito disciplinadas pelo artigo 69 do Regulamento do ICMS⁹.

Mister se faz ressaltar que a recuperação de créditos do ICMS, escriturados em conta patrimonial representativa de direitos a recuperar, mediante qualquer das modalidades previstas na legislação de regência, constitui fato administrativo permutativo, uma vez que apenas modifica a composição dos bens e direitos integrados ao patrimônio, não altera a situação líquida da empresa. Da mesma forma, não altera o patrimônio líquido, o recebimento, em forma de créditos do ICMS, de direitos decorrentes de transações realizadas pela empresa, devidamente contabilizadas e computadas no resultado do exercício, por tratar-se de fato administrativo permutativo.

Não tenho dúvida de que a realização dos créditos do ICMS, por qualquer uma das formas permitidas na legislação do imposto, não se constitui receita e, portanto, o seu valor não pode integrar a base de cálculo do PIS e da Cofins.

Nesse sentido, destaco, dentre outros, três julgados: (1) Acórdão 204-03.395, unânime, de 3 de setembro de 2008, da lavra da notável conselheira Nayra Bastos Manatta; (2) Acórdão 3403-00.141, unânime (nessa parte), de 20 de outubro de 2009, da lavra da insigne conselheira Maria Cristina Roza da Costa; e (3) Acórdão 3401-00.904, de 28 de julho de 2010, da lavra do eminente conselheiro Emanuel Carlos Dantas de Assis.

Acrescento, ainda, subsidiariamente, conceitos extraídos do pronunciamento técnico relativo às receitas (CPC 30) subscrito pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), que guarda Correlação às Normas Internacionais de Contabilidade (IAS-18) [¹⁰].

Quando trata do alcance do CPC 30, o pronunciamento técnico divide as receitas em três grupos:

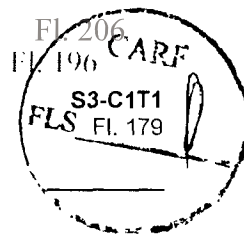
- (a) venda de bens [¹¹];
- (b) prestação de serviços [¹²]; e
- (c) utilização, por parte de terceiros, de outros ativos da entidade que geram juros [¹³], *royalties* [¹⁴] e dividendos [¹⁵].

⁹ Regulamento do ICMS do Estado do Ceará.

¹⁰ Disponível em: <http://www.cpc.org.br/pdf/CPC_30.pdf>. Acesso em: 15 mar. 2012, 15h18.

¹¹ “O termo ‘bens’ inclui bens produzidos pela entidade com a finalidade de venda e bens comprados para revenda, tais como mercadorias compradas para venda no atacado e no varejo, terrenos e outras propriedades mantidas para revenda”.

¹² “A prestação de serviços envolve tipicamente o desempenho da entidade em face da tarefa estabelecida contratualmente a ser executada ao longo de um período acordado entre as partes. Tais serviços podem ser prestados dentro de um ou mais períodos. Alguns contratos para a prestação de serviços estão diretamente relacionados a contratos de construção, como, por exemplo, os contratos para gestão de projetos e de arquitetura. As receitas provenientes de contratos dessa natureza não são tratadas no âmbito deste Pronunciamento, e sim de acordo com os requisitos para os contratos de construção, conforme especificados no Pronunciamento Técnico CPC 17 – Contratos de Construção”.



Afora esses três grupos alcançados pelo CPC 30, outros oito grupos de receitas são dele excluídos:

- (a) contratos de arrendamento mercantil (ver o Pronunciamento Técnico CPC 06 – Operações de Arrendamento Mercantil);
- (b) dividendos provenientes de investimentos que sejam contabilizados pelo método da equivalência patrimonial (ver o Pronunciamento Técnico CPC 18 – Investimento em Coligada);
- (c) contratos de seguro (ver o Pronunciamento Técnico CPC 11 – Contratos de Seguro);
- (d) alterações no valor justo de ativos e passivos financeiros, ou da sua alienação (ver o Pronunciamento Técnico CPC 38 – Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração);
- (e) alterações no valor de outros ativos circulantes;
- (f) reconhecimento inicial e alterações no valor justo de ativos biológicos, relacionados com a atividade agrícola (ver o Pronunciamento Técnico CPC 29 – Ativo Biológico e Produto Agrícola);
- (g) reconhecimento inicial de produtos agrícolas (ver o Pronunciamento Técnico CPC 29); e
- (h) a extração de recursos minerais.

Portanto, apoiado na inteligência do CPC 30, subscrevo a conclusão do conselheiro Walber José da Silva: “a realização dos créditos do ICMS, por qualquer uma das formas permitidas na legislação do imposto, não se constitui receita e, portanto, o seu valor não pode integrar a base de cálculo do PIS e da Cofins”.

Corrobora esse pensamento a própria definição de receita anunciada pelo CPC 30, *verbis*:

Receita é o ingresso bruto de benefícios econômicos durante o período proveniente das atividades ordinárias da entidade que resultam no aumento do seu patrimônio líquido, exceto as contribuições dos proprietários.

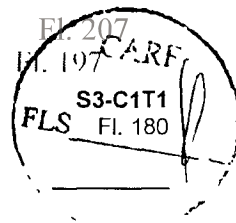
Digo isso, porque a cessão onerosa de créditos do ICMS não é atividade ordinária da sociedade empresária e essa operação não resulta no aumento do seu patrimônio líquido.

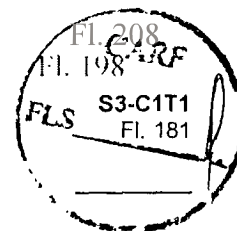
Deixo aqui consignado que estou modificando meu entendimento exposto no voto que proferi na sessão de 14 de fevereiro de 2012, ocasião em que fui designado redator para o Acórdão 3101-01.019. Naquela oportunidade, considerei relevante aspecto que agora considero de somenos importância: a produção de efeitos, a partir de 1º de janeiro de

¹³ “juros – encargos pela utilização de caixa e equivalentes de caixa ou de quantias devidas à entidade”.

¹⁴ “royalties – encargos pela utilização de ativos de longo prazo da entidade, como, por exemplo: patentes, marcas, direitos autorais e software de computadores”.

¹⁵ “dividendos — distribuição de lucros a detentores de instrumentos patrimoniais na proporção das suas participações em uma classe particular do capital”.





artigo, como asseverou o insigne conselheiro, o legislador incluiu no conceito de insumos os serviços contratados pela pessoa jurídica. Esse dispositivo legal também considerou como insumo combustíveis e lubrificantes, o que, no âmbito do IPI, seria um verdadeiro sacrilégio. Mas as diferenças não param aí, nos incisos seguintes, permitiu-se o creditamento de aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa, máquinas e equipamentos adquiridos para utilização na fabricação de produtos destinados à venda, bem como a outros bens incorporados ao ativo imobilizado etc. Isso denota que o legislador não quis restringir o creditamento do Pis/Pasep às aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e ou material de embalagens (alcance de insumos na legislação do IPI) utilizados, diretamente, na produção industrial, ao contrário, ampliou de modo a considerar insumos como sendo os gastos gerais que a pessoa jurídica precisa incorrer na produção de bens ou serviços por ela realizada. Vejamos o dispositivo citado:

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

I - *omissis*

II - bens e serviços utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da Tipi;

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

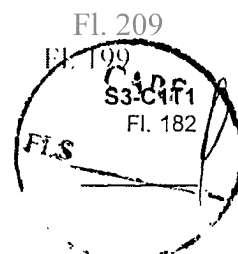
V - valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES;

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

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

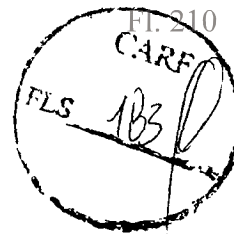
VIII - bens recebidos em devolução, cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior, e tributada conforme o disposto nesta Lei.

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





MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais
Terceira Seção 1ª Câmara



Processo nº : 11065.101518/2008-97
Recorrente : INDÚSTRIA DE PELES MINUANO LTDA

TERMO DE INTIMAÇÃO

Em cumprimento ao disposto no § 3º do art. 81 anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria Ministerial nº 256, de 22 de junho de 2009, intime-se o(a) Senhor(a) Procurador(a) Representante da Fazenda Nacional, credenciado junto ao CARF, a tomar ciência do Acórdão 3101-01.048.

Brasília, 16 de agosto de 2012.

Ciente, com a observação abaixo:

() Apenas com Ciência

☒ Com Recurso Especial

() Com Embargos de Declaração

Data da ciência: 10/08/12

Procurador(a) da Fazenda Nacional

Paulo Renato Gonzalez Nardelli
Procur. da Fazenda Nacional

MINISTERIO DA FAZENDA

SISTEMA COMUNICACAO E PROTOCOLO - COMPROT

RELACAO DE MOVIMENTACAO - RM

Nº 25608
RELACAO:DATA 17/08/2012
MOV.:

() Malote () R. Postal: _____

ORGAO ORIGEM : 01.15169-0 CARF-MF-DF

ORGAO DESTINO : 01.37491-5 PGFN-COCAT-DF

RESPONSAVEL PELA EMISSAO

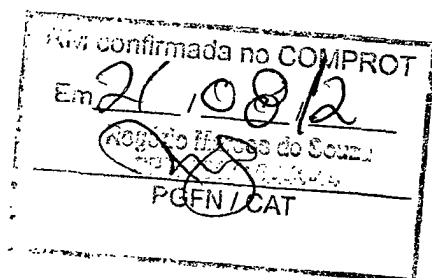
MATRICULA/CPF

ASSINATURA

MARIA UMBELINA

152.345.331-15

NºPROCESSO	SEQ.	VOLUME	PROC. JUNTADO
11065.003183/2008-42	0007	0001	
11065.101083/2008-81	0007	0001	
11330.001077/2007-66	0007	0001	
11065.101518/2008-97	0007	0001	
11065.101519/2008-31	0007	0001	
11065.101084/2008-25	0007	0002	



Recebi em 21-08-12

Mozar Guido de Mattos
SIAPE - 1733321

RESPONSAVEL PELA RECEPCAO

MATRICULA/CPF

ASSINATURA

DATA RECEBIMENTO: __/__/__

CARIMBO:

DOCUMENTO EMITIDO PELO COMPROT EM 17/08/2012 AS 17:29 IMPRESSO EM 17/08/2012



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL
COORDENAÇÃO DO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO

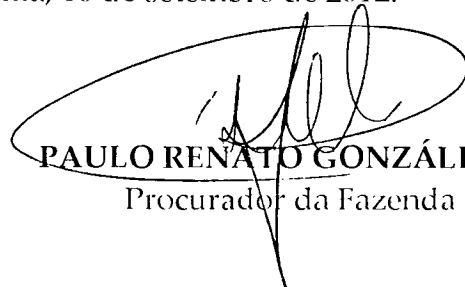
ILMO. SR. PRESIDENTE DA PRIMEIRA CÂMARA DA TERCEIRA SEÇÃO DO
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS.

PROCESSO Nº 11065.101518/2008-97
RECORRENTE: UNIÃO (FAZENDA NACIONAL)
RECORRIDO: INDUSTRIA DE PELES MINUANO LTDA.

A **FAZENDA NACIONAL**, por seu procurador infrafirmado, com fundamento no art. 67, do Anexo II, da Portaria MF nº 256, de 22 de junho de 2009, que aprova o Regimento Interno do CARF, vem interpor **RECURSO ESPECIAL** contra o r. acórdão de fls., proferido por esta colenda Câmara no processo administrativo em epígrafe, requerendo seu regular processamento e posterior remessa à egrégia Câmara Superior de Recursos Fiscais.

Pede deferimento.

Brasília, 10 de setembro de 2012.


PAULO RENATO GONZÁLEZ NARDELLI
Procurador da Fazenda Nacional

*Carimbo
10/9/12*



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL
COORDENAÇÃO DO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO

RAZÕES DO RECURSO ESPECIAL

**Colenda câmara superior de recursos fiscais
E. Conselheiros,**

SÍNTESE DOS FATOS E CABIMENTO DO RECURSO ESPECIAL

Trata o presente processo de pedido de ressarcimento de PIS não cumulativo, apurado no 3 trimestre de 2008.

A DRJ de origem negou o crédito pleiteado pela interessada, julgando improcedente a manifestação de inconformidade.

Inconformada com a referida decisão, a contribuinte interpôs o recurso voluntário, ao qual foi dado provimento pelo acórdão recorrido, para determinar a exclusão da base de cálculo os valores referentes ao ICMS transferidos para terceiros, bem como para reverter a glosa dos créditos relativos aos combustíveis utilizados nas atividades empresariais e as despesas incorridas na remoção de resíduos industriais.

Nesse contexto, com a devida vênia, não obstante a argumentação do r. voto-condutor, o aresto merece reforma parcial, pois incorreu em equívoco de interpretação, não concedendo à legislação de regência a melhor aplicação.

1) Cabimento do Recurso Especial quanto aos créditos de ICMS cedidos a terceiros

O acórdão vergastado, ao afastar da tributação da referida contribuição, por não tratá-la como receita, diverge da jurisprudência do Conselho de Contribuintes que reconhece a natureza de receita aos valores obtidos com a cessão de ICMS a terceiros.

Ao contrário do que concluído pelo acórdão ora recorrido, a jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais reconhece a natureza de receita dos valores obtidos com a cessão de ICMS a terceiros. Confira-se a integralidade da ementa do acórdão paradigma nº 3301-00230:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL
COORDENAÇÃO DO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO

Acórdão nº 3301-00.230

"ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/03/2005.

CESSÃO DE CRÉDITOS DE ICMS

A realização dos créditos do ICMS, mediante o pagamento em dinheiro e/ ou em mercadorias, matérias-prima e insumos empregados na industrialização de produtos vendidos pela cedente, está sujeita a incidência do PIS nos termos da legislação tributária vigente

CRÉDITOS. RESSARCIMENTO

O ressarcimento de saldo credor de contribuição para o PIS, apurado no trimestre e não utilizado na compensação de outros tributos, depende da certeza e liquidez do valor reclamado.

Recurso Voluntário Negado."

Com efeito, o entendimento defendido pela Fazenda Nacional foi adotado pela Terceira Câmara da Terceira Seção do CARF, **em julgamento realizado em 14 de agosto de 2009, que reconheceu expressamente a natureza de receita dos valores advindos da cessão de créditos de ICMS a terceiros, implicando na necessidade de tributação, pelo PIS não cumulativo, das aludidas quantias.** Ficou assim consignado no voto condutor do referido julgamento:

"Ao contrário do entendimento da recorrente, a cessão de créditos de ICMS para terceiros constitui receitas, inclusive tais cessões são feitas mediante a emissão de nota fiscal fatura.(...)

(...)

Cabe, ainda, ressaltar que, na modalidade de PIS não-cumulativo, como no presente caso, o contribuinte ao adquirir mercadorias para revenda e/ ou matérias-prima e outros produtos empregados no processo de industrialização de seus produtos, se credita do ICMS neles embutidos, inclusive sobre a parcela correspondente a esse imposto.

Dessa forma, se o montante auferido na alienação dos produtos, inclusive do crédito do ICMS apurado e cedido e/ ou alienado a terceiros, não sofresse tributação estar-se-ia proporcionando ao contribuinte benefício sem amparo legal. (grifo nosso)

Diante da leitura do acórdão paradigma, torna-se indubitável a divergência em relação ao acórdão proferido pelo Colegiado *a quo*, enquanto o



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL
COORDENAÇÃO DO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO

acórdão recorrido entende que não devem ser incluídos na base de cálculo do PIS/COFINS os valores referentes à cessão de créditos de ICMS a terceiros, o acórdão paradigma conclui que a realização dos créditos do ICMS, mediante o pagamento em dinheiro e/ ou em mercadorias, matérias-primas e insumos empregados na industrialização de produtos vendidos pela cedente, está sujeita a incidência de PIS/COFINS nos termos da legislação tributária vigente.

No mesmo sentido, decidiu o **acórdão de nº 2201-00.165**, proferido pela Segunda Câmara da Segunda Seção do CARF, em julgamento realizado em 07 de maio de 2009, o qual, a despeito de ter dado provimento parcial ao recurso voluntário em observância a questões processuais que não interessam ao caso em questão, reconheceu expressamente a natureza de receita dos valores advindos da cessão de créditos de ICMS a terceiros, implicando na necessidade de tributação, pela COFINS não cumulativa, das aludidas quantias. Eis a ementa do r. julgado:

Acórdão nº 2201-00.165

"ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/03/2006

PEDIDO DE RESSARCIMENTO. COMPENSAÇÃO. PIS NÃO-CUMULATIVO. BASE DE CALCULO 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 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.

RESSARCIMENTO. COFINS NÃO-CUMULATIVA. JUROS SELIC. INAPLICABILIDADE.

Ao ressarcimento não se aplicam os juros Selic, inconfundível que é com a restituição ou compensação, sendo que no caso do PIS e COFINS não-cumulativos os arts. 13 e 15, VI; da Lei nº 10833/2003, vedam expressamente tal aplicação.

Recurso provido em parte."

Com efeito, ficou assim consignado no voto condutor do referido julgamento:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL
COORDENAÇÃO DO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO

“À luz do alargamento da base de cálculo promovido pelo art. 1º da Lei nº 10.637/2002 e art. 1º da Lei nº 10.833/2003, entendo que os valores recebidos pela transferência de créditos de ICMS a terceiro são tributados pelo COFINS e pela COFINS. Como a base de cálculo é receita auferida, se houver deságio será inferior ao montante dos créditos transferidos.”

Dessa forma, estando prequestionada a matéria e demonstrada a contrariedade à legislação em vigor, bem como a divergência entre o aresto recorrido e os paradigmas invocados, encontram-se presentes os requisitos de admissibilidade do presente recurso especial nessa parte, consoante o disposto nos arts. 64, II e 67 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 22/06/2009.

2) Cabimento do Recurso Especial quanto ao afastamento da glosa de créditos relativos aos combustíveis e relativos às despesas incorridas na remoção de resíduos

Em relação aos créditos com combustíveis e com despesas incorridas na remoção de resíduos, a divergência está materializada no **Acórdão 203-12.448**, o qual, diversamente do entendimento demonstrado nos autos, decide que apenas podem ser considerados insumos para fins de cálculo do crédito referente à COFINS não-cumulativa aqueles elencados no art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, adotando-se no contexto da não-cumulatividade da COFINS a tese da definição de ‘insumos’ prevista na legislação do IPI, a teor do Parecer Normativo nº 65/79.

Cabe transcrever a ementa do seguinte acórdão paradigma nº. **203-12.448**:

Número do Recurso: 137823
Câmara: TERCEIRA CÂMARA
Número do Processo: 13855.001586/2003-71
Tipo do Recurso: VOLUNTÁRIO
Matéria: RESTITUIÇÃO/COMP PIS
Recorrente: CALÇADOS SAMELO S/A
Recorrida/Interessado: DRJ-RIBEIRÃO PRETO/SP
Data da Sessão: 17/10/2007 09:00:00
Relator: Antonio Bezerra Neto
Decisão: ACÓRDÃO 203-12448

Resultado: NPM - NEGADO PROVIMENTO POR MAIORIA



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL
COORDENAÇÃO DO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO

Texto da Decisão: Por maioria de votos, negou-se provimento ao recurso, adotando-se no contexto da não-cumulatividade do PIS a tese da definição de 'insumos' prevista na legislação do IPI, a teor do Parecer Normativo nº 65/79. Contra essa tese em primeira rodada, por maioria de votos, ficaram vencidos os Conselheiros Eric Moraes de Castro e Silva, Sílvia de Brito Oliveira e Dalton Cesar Cordeiro de Miranda que adotavam como definição de 'insumos' a aplicação dos custos e despesas previstos na legislação do IRPJ. Ainda contra a tese vencedora, em segunda rodada, na qual todos participaram, por maioria de votos, ficaram vencidos os Conselheiros Emanuel Carlos Dantas de Assis, Luciano Pontes Maya Gomes e Dalton Cesar Cordeiro de Miranda que adotavam como definição de 'insumos', no contexto da não-cumulatividade do PIS, todos os custos diretos de produção.

Inteiro Teor do Acórdão

Ementa: Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Data do fato gerador: 31/07/2003

IPI. CRÉDITOS.

Geram o direito ao crédito, bem como compõem a base cálculo do crédito presumido, além dos que se integram ao produto final (matérias-primas e produtos intermediários, stricto sensu, e material de embalagem); e os artigos que se consumam durante o processo produtivo e que não faça parte do ativo permanente, mas que nesse consumo continue guardando uma relação intrínseca com o conceito stricto sensu de matéria-prima ou produto intermediário: exercer na operação de industrialização um contato físico tanto entre uma matéria-prima e outra, quanto da matéria-prima com o produto final que se forma.

PIS/PASEP. REGIME NÃO-CUMULATIVO. CRÉDITOS. GLOSA PARCIAL.

O aproveitamento dos créditos do PIS no regime da não cumulatividade há que obedecer às condições específicas ditadas pelo artigo 3º da Lei nº 10.637, de 2002, c/c o artigo 66 da IN SRF nº 247, de 2002, com as alterações da IN SRF nº 358, de 2003. Incabíveis, pois, créditos originados de gastos com seguros (incêndio, vendaval etc), material de segurança (óculos, jalecos, protetores auriculares), materiais de uso geral (buchas para máquinas, cadeado, disjuntor, calço para prensa, catraca, correias, cotovelo, cruzetas, reator para lâmpada), peças de reposição de máquinas, amortização de despesas operacionais, conservação e limpeza, manutenção predial.

Recurso negado."

Mister ainda colacionar parte do inteiro teor do acórdão paradigma, em que resta clara a posição da Câmara de entender a sistemática de apuração de créditos do PIS não-cumulativo. Nos termos do **acórdão paradigma**, a legislação que melhor conceitua insumos é a de IPI, sendo esta conceituação de insumos aplicada ao PIS/COFINS. Para melhor compreensão da divergência, vejamos:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL
COORDENAÇÃO DO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO

“O termo ‘insumo’ não é próprio da legislação das contribuições sociais. Como é cediço, os conceitos devem ser buscados no seus campos específicos onde foram originalmente criados, mormente quando não há outro espaço onde procurá-los, como é o caso que se cuida. Por outro lado, o termo insumo sempre foi utilizado para definir a amplitude dos denominados créditos básicos na aplicação da regra da não-cumulatividade no âmbito do IPI, que sabidamente tem como materialidade de incidência a realização de operações com produtos industrializados.

Assim, a legislação do IPI é a mais adequada para estabelecer o conceito de “insumos” no contexto da expressão “insumos utilizados na fabricação de produtos”. E como é sabido, o conceito de “insumo” já foi consagrado pelo Parecer Normativo nº 65/79, nos seguintes termos: geram direito ao crédito, além dos insumos que se integram ao produto final (matérias-primas e produtos intermediários strito sensu e material de embalagem), quaisquer outros bens, desde que não contabilizados pelo contribuinte no seu ativo permanente, que sofram, em função de ação exercida diretamente sobre o produto em fabricação, ou por ele diretamente sofrida, alterações tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas.” (grifos nossos)

Como a sistemática de conceito de insumos para o PIS/COFINS não-cumulativos é a mesma aplicada ao IPI, tem-se que, para considerar os bens como insumos, faz-se necessário o emprego destes diretamente na fabricação de produtos destinados à venda, e, nos termos do acima exposto, desde que não contabilizados pelo contribuinte no seu ativo permanente, que sofram, em função de ação exercida diretamente sobre o produto em fabricação, ou por ele diretamente sofrida, alterações tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas.

À luz da **fundamentação** contida no acórdão paradigma, as aquisições dos fertilizantes, não são despesas que dão origem a concessão de crédito para a COFINS não-cumulativa, quanto para o IPI, tendo em vista a **não caracterização como insumo, questão nuclear.**

Segundo as técnicas hermenêuticas lógica e teleológica, a tese da definição de “insumo” é buscada na sua origem, qual seja, na legislação do IPI, sendo que nesta não são considerados insumos os bens que não são utilizados *diretamente* na produção e fabricação de bens ou produtos destinados à venda. Nessa linha, não serão insumos para gerar créditos de COFINS os bens ora



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL
COORDENAÇÃO DO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO

controvertidos, já que não aplicados *diretamente* na produção ou fabricação do produto final, nos termos do art. 3º, inciso II, da Lei nº 10.833/03. Esta é a melhor interpretação sobre o tema, ao utilizar raciocínio lógico para a análise metódica da norma em toda a sua extensão, desvendando seu sentido e alcance (técnica *lógica* de hermenêutica), bem como, analisando a norma tomando como parâmetro a sua finalidade (técnica *teleológica ou finalística* de hermenêutica), sendo tais métodos de interpretação das normas instrumentos teóricos à disposição do aplicador do direito.¹

Não é só.

Para especificar a divergência em relação aos créditos de insumos com combustíveis supostamente utilizados nas atividades da contribuinte, em sentido diametralmente oposto, o acórdão nº 3801-00.470, o qual também trata do conceito de insumos para fins de créditos da COFINS e do PIS/PASEP. A Primeira Turma Especial da Terceira Seção de Julgamento do CARF, julgando processo similar ao presente, decidiu que despesas no transporte de bens não integram o conceito de insumos, não gerando, portanto, direito a crédito, de acordo com a sistemática da não cumulatividade da COFINS e do PIS.

Confira-se a ementa do acórdão paradigma nº 3801-00.470:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/07/2004 a 31/07/2004

PIS NÃO-CUMULATIVO. DIREITO A CRÉDITO. DESPESAS E CUSTOS DISSOCIADOS DO CONCEITO DE INSUMO. DESCABIMENTO.

Existe vedação legal para o creditamento de despesas que não podem ser caracterizadas como insumos dentro da sistemática de apuração de créditos pela não-cumulatividade do PIS/Pasep,

PIS NÃO-CUMULATIVO, DIREITO A CRÉDITO. DESPESAS DE COMBUSTÍVEIS UTILIZADOS COMO INSUMO. CABIMENTO, A despesa com combustível, desde que utilizado como insumo na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, poderá ser usada no cálculo do crédito a ser descontado na apuração do PIS Não-Cumulativo.

¹ VIEIRA, Luiz Alberto de Almeida. A lei de introdução do Código Civil como Superposição Normativa ao Código Civil. Fortaleza: Realce Editora, 2009. fls. 66/67.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL
COORDENAÇÃO DO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO

CONSTITUCIONALIDADE DE LEIS,

O controle das constitucionalidades das leis é prerrogativa do Poder Judiciário, seja pelo controle abstrato ou difuso.

Recurso Voluntário Provido em Parte. (d. n.)

Transcreve-se o trecho do voto condutor pertinente ao presente caso:
(...)

É meu pensar que o termo "insumos", no contexto do art. 3º, II, da Lei nº 10.637, de 2002, se refere àqueles bens e serviços que estão relacionados diretamente com a produção ou fabricação de outros bens ou produtos destinados à venda ou da prestação de serviços.

Significa dizer que deve existir um vínculo entre os insumos e seu emprego na produção de um bem ou na prestação de um serviço. Somente dessa forma é que o valor dispendido pode ser usado como crédito na sistemática de apuração do Pis/Pasep não cumulativo.

Portanto, para que o insumo utilizado possa ser aproveitado como crédito na apuração do Pis/Pasep não-cumulativo, deve o mesmo fazer parte do processo produtivo, integrando o produto final ou usado durante o processo de fabricação, ficando demonstrado o desgaste físico e/ou químico. A conclusão é a mesma quando se trata de prestação de serviço. No caso presente, a partir da descrição, pela recorrente, da atuação dos insumos não considerados pelo fisco na composição do valor do Pis/Pasep não-cumulativo relativo a julho/2004, acima referidos, no processo produtivo da empresa, fica evidente, segundo a legislação acima colacionada, que o serviço de alteamento, serviço de limpeza e passagem, serviço de locação, fornecimento de jantar, serviço de decapeamento, serviço de lavra, serviço de transporte, serviço especializado de vigilância, serviço de melhorias de estradas, gasolina comum e óleo diesel não se tratam de matéria-prima ou material de embalagem e nem preenchem os requisitos para serem considerados como produtos intermediários.

Quanto ao alargamento do sentido do termo "insumos" que a recorrente quer imprimir, é meu pensar que o mesmo não pode prosperar.

O acolhimento pela legislação pátria do princípio da não-cumulatividade para o Pis/Pasep, não significa que todos os custos e as despesas da empresa, pertencendo ou não ao processo produtivo ou a prestação de serviço, podem gerar créditos, sem nenhuma limitação.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL
COORDENAÇÃO DO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO

(...) Se o conceito de "insumos" de que trata o art. 3º, II, da Lei nº 10.637, de 2002, abarcasse todos os custos de produção e despesas operacionais incorridos pelo contribuinte com a fabricação de produtos destinados à venda e na prestação de serviços, não faria sentido o legislador listar um conjunto detalhado de despesas e/ou custos passíveis de gerar créditos.

Dessa forma, estando prequestionada a matéria e demonstrada a contrariedade à legislação em vigor, bem como a divergência entre o aresto recorrido e os diversos paradigmas invocados, encontram-se presentes os requisitos de admissibilidade do presente recurso especial.

DOS FUNDAMENTOS PARA REFORMA DO ACÓRDÃO RECORRIDO
PIS/COFINS. BASE DE CÁLCULO. RECEITA. CESSÃO DE CRÉDITOS ICMS

Questão relevante neste litígio é precisar se há um conceito de receita próprio no direito privado e no direito tributário. Por isso, faz-se mister um breve histórico. Tal conceito ingressou no direito pátrio por meio do Código Comercial que, em seu art. 503, *verbis*:

"Art. 503 - O segundo livro será da - Receita e Despesa da Embarcação; e nele, debaixo de competentes títulos, se lançará, em forma de contas correntes, tudo quanto o capitão receber e despende respectivamente à embarcação; abrindo-se assento a cada um dos indivíduos da tripulação, com declaração de seus vencimentos, e de qualquer ônus a que se achem obrigados, e a cargo do que receberem por conta de suas soldadas."

Por esta regra, percebe-se a universalidade do conceito de receita já em seus primórdios, segundo ensinamento de Fernando Neto Boiteaux². O Código Civil de 1916, por seu turno, não estabelece, explícita ou implicitamente, um conceito de "receita". Já o Estatuto Civilista de 2002 somente se refere a "receita" no art. 1.348, VI, *litteris*:

"Art. 1.348. Compete ao síndico:

[...]

VI - elaborar o orçamento da receita e da despesa relativa a cada ano;"

² *In* Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo: Dialética, fev/2004, nº 101, p. 167.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL
COORDENAÇÃO DO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO

Novamente, não há qualquer restrição à abrangência do sentido de “receita” do direito privado. Informa o nobre parecerista que “se há um conceito de receita no direito privado, este conceito é de totalidade dos recebimentos, não importando a que título, o que remonta ao Código Comercial de 1850”.³

O Decreto-Lei nº 5.844/1943, tratando de cobrança e fiscalização do imposto de renda, adotou o conceito amplo do Direito Comercial, pois os §1º e §2º do art. 40 definiam:

“Art. 40. [...]

§1º - Constitui receita bruta a soma das operações, realizadas por conta própria e das remunerações recebidas como preço de serviços prestados.

§2º - Incluem-se na receita bruta as receitas totais de transações alheias ao objeto do negócio.”

Dessa forma, conclui o referido professor que, há mais de sessenta anos atrás, já se determinou em Direito Tributário o conceito de “receita” mais aberto e de maior alcance do que o fez a Lei nº 9.718/1998.

Em período mais recente, o parágrafo 1º do art. 187 da Lei nº 6.404/1976 determina:

“§1º - Na determinação do resultado do exercício serão computados:

a) as receitas e os rendimentos ganhos no período, independentemente da sua realização em moeda; e

b) os custos, despesas, encargos e perdas, pagos ou incorridos, correspondentes a essas receitas e rendimentos.”

Assim, conclui-se que a própria lei societária também não restringiu tal conceito, pois da simples leitura da alínea “a” supra, constata-se que as receitas devem ser computadas, independentemente de realização em moeda.

Neste sentido, por oportuno, é de ser transcrito o disposto na Lei nº 9.718, de 1998, com as alterações introduzidas pelo art. 2º da Medida Provisória nº

³Ob. cit., p. 167.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL
COORDENAÇÃO DO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO

1.807, de 1999 (nas reedições, Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001), que, ao tratar da contribuição para o PIS/PASEP/COFINS, assim dispôs:

“Art. 2º As contribuições para o PIS/PASEP e a COFINS, devidas pelas pessoas jurídicas de direito privado, serão calculadas com base no seu faturamento, observadas a legislação vigente e as alterações introduzidas por esta Lei.

Art. 3º O faturamento a que se refere o artigo anterior corresponde à receita bruta da pessoa jurídica.

§ 1º Entende-se por receita bruta a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas.

§ 2º Para fins de determinação da base de cálculo das contribuições a que se refere o art. 2º, excluem-se da receita bruta:

I - as vendas canceladas, os descontos incondicionais concedidos, o Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI e o Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS, quando cobrado pelo vendedor dos bens ou prestador dos serviços na condição de substituto tributário;

II - as reversões de provisões operacionais e recuperações de créditos baixados como perda, que não representem ingresso de novas receitas, o resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido e os lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computados como receita;

III - os valores que, computados como receita, tenham sido transferidos para outra pessoa jurídica, observadas normas regulamentadoras expedidas pelo Poder Executivo (revogado pelo art. 93, V, da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24/08/2001);

IV - a receita decorrente da venda de bens do ativo permanente.”

Importa destacar ainda os artigos 10 e 22 do Decreto nº 4.524, de 2002, que regulamentou a contribuição para o PIS/PASEP/COFINS devida pelas pessoas jurídicas em geral:

“Art. 10 - As pessoas jurídicas de direito privado e as que lhes são equiparadas pela legislação do Imposto de Renda, observado o disposto no art. 9º, têm como



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL
COORDENAÇÃO DO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO

base de cálculo do PIS/PASEP e da COFINS o valor do faturamento, que corresponde à receita bruta, assim entendida a totalidade das receitas auferidas, independentemente da atividade por elas exercidas e da classificação contábil adotada para a escrituração das receitas (Lei Complementar n.º 70, de 1991, art. 1º, Lei n.º 9.701, de 1998, art. 1º, Lei n.º 9.715, de 1998, art. 2º, Lei n.º 9.716, de 26 de novembro de 1998, art. 5º, e Lei n.º 9.718, de 1998, arts. 2º e 3º).

§ 1º - Nas operações realizadas em mercados futuros, considera-se receita bruta o resultado positivo dos ajustes diários ocorridos no mês.

§ 2º - Nas operações de câmbio, realizadas por instituições autorizadas pelo Banco Central do Brasil:

I - considera-se receita bruta a diferença positiva entre o preço da venda e o preço da compra da moeda estrangeira; e

II - a diferença negativa não poderá ser utilizada para a dedução da base de cálculo destas contribuições.

§ 3º - Nas aquisições de direitos creditórios, resultantes de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços, efetuadas por empresas de fomento comercial (Factoring), a receita bruta corresponde à diferença verificada entre o valor de face do título ou direito creditório adquirido.

§ 4º - A pessoa jurídica que tenha como objeto social, declarado em seus atos constitutivos, a compra e venda de veículos automotores deve apurar o valor da base de cálculo nas operações de venda de veículos usados adquiridos para revenda, inclusive quando recebidos como parte do pagamento do preço de venda de veículos novos ou usados, segundo o regime aplicável às operações de consignação.

(...)

Art. 22 - Para efeito de apuração da base de cálculo de que trata este capítulo, observado o disposto no art. 23, podem ser excluídos ou deduzidos da receita bruta, quando a tenham integrado, os valores (Lei n.º 9.718, de 1998, art. 3º):

I - das vendas canceladas;

II - dos descontos incondicionais concedidos;

III - do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI);

IV - do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), quando destacado em nota fiscal e cobrado pelo vendedor dos bens ou prestador dos serviços na condição de substituto tributário;

V - das reversões de provisões;

VI - das recuperações de créditos baixados como perdas, limitados aos valores efetivamente baixados, que não representem ingresso de novas receitas;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL
COORDENAÇÃO DO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO

VII - das receitas decorrentes das vendas de bens do ativo permanente.

§ 1º - Não se aplica a exclusão prevista no inciso V na hipótese de provisão que tenha sido deduzida da base de cálculo quando de sua constituição.

§ 2º - Na hipótese de o valor das vendas canceladas superar o valor da receita bruta do mês, o saldo poderá ser compensado nos meses subsequentes."

Sobreveio, então, já sob a égide da nova redação do artigo 195, da Constituição de 1988, conferida pela Emenda Constitucional nº 20, a Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002 e, posteriormente, a Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, que, ao instituir a incidência não-cumulativa do PIS/Pasep e da Cofins, respectivamente, definiram a base de cálculo destas contribuições, nos mesmos termos constante da Lei nº 9.718, de 1998. Veja-se:

LEI Nº 10.833/2003

"Art. 1º A contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS, com a incidência não cumulativa, tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo, o total das receitas compreende a receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica.

§ 2º A base de cálculo da contribuição é o valor do faturamento, conforme definido no caput.

§ 3º Não integram a base de cálculo a que se refere este artigo as receitas:

I - isentas ou não alcançadas pela incidência da contribuição ou sujeitas à alíquota 0 (zero);

II - não-operacionais, decorrentes da venda de ativo permanente;

III - auferidas pela pessoa jurídica revendedora, na revenda de mercadorias em relação às quais a contribuição seja exigida da empresa vendedora, na condição de substituta tributária;

IV - de venda de álcool para fins carburantes; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004) (Vide Medida Provisória nº 413, de 2008) (Revogado pela Lei nº 11.727, de 2008)

V - referentes a:

a) vendas canceladas e aos descontos incondicionais concedidos;

b) reversões de provisões e recuperações de créditos baixados como perda que não representem ingresso de novas receitas, o resultado positivo da



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL
COORDENAÇÃO DO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO

avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido e os lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição que tenham sido computados como receita.

VI - 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. (Incluído pela Lei nº 11.945, de 2009). (Produção de efeito).

Os custos e despesas em relação aos quais poderá a pessoa jurídica descontar créditos estão previstos taxativamente no art. 3º, da Lei nº 10.833/2003. Confira-se:

“Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a: (Vide Medida Provisória nº 497, de 2010)

I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

a) nos incisos III e IV do § 3º do art. 1º desta Lei; e (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)(Vide Medida Provisória nº 413, de 2008) (Vide Lei nº 11.727, de 2008).

b) nos §§ 1º e 1º-A do art. 2º desta Lei; (Redação dada pela lei nº 11.787, de 2008) (Vide Lei nº 9.718, de 1998)

II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei no 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da Tipi; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

III - energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

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

V - valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL
COORDENAÇÃO DO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO

Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

VI - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros, ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços; (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

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

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;

IX - armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor.

X - vale-transporte, vale-refeição ou vale-alimentação, fardamento ou uniforme fornecidos aos empregados por pessoa jurídica que explore as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção. (Incluído pela Lei nº 11.898, de 2009)

§ 1º Observado o disposto no § 15 deste artigo, o crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor: (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008) (Produção de efeito)

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

II - dos itens mencionados nos incisos III a V e IX 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: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

I - de mão-de-obra paga a pessoa física; e (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

II - da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição. (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

§ 3º O direito ao crédito aplica-se, exclusivamente, em relação:

I - aos bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL
COORDENAÇÃO DO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO

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."

Conforme se depreende dos dispositivos transcritos, o PIS e COFINS têm como base de cálculo o valor do faturamento (receita bruta) mensal auferida pela pessoa jurídica, sendo irrelevante o tipo de atividade exercida ou a classificação contábil adotada para suas receitas, observadas as exclusões permitidas pela legislação de regência.

É possível concluir, então, que, pela verificação da legislação antes fixada, a cessão de créditos de ICMS a outras pessoas jurídicas deve integrar a base de cálculo da COFINS, mormente porque aquela normatização não previa, à época do período de apuração a que se referem os créditos apurados pelo contribuinte (2008) de forma expressa, hipóteses de exclusão, isenção, não incidência ou qualquer outra forma de não integração à base de cálculo daquelas contribuições de tais operações.

Por outras palavras, pode-se dizer que as operações praticadas pela empresa devem ser incluídas na base de cálculo da contribuição para o PIS/COFINS, eis que aquela, nos termos da legislação de regência, é constituída pelo faturamento, que corresponde à receita bruta da pessoa jurídica, a qual equivale à totalidade das receitas auferidas pela empresa, sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada.

Não havia, pois, na legislação de regência da época nenhum dispositivo que permita qualquer exclusão de base de cálculo para a hipótese pretendida. Quisesse a lei contemplar essa espécie de empresa com o direito a exclusão em questão, o teria feito de forma expressa.

Ora, o procedimento da empresa em epígrafe é excluir valores da base de cálculo da contribuição para o PIS/COFINS, sem previsão legal. Isso não é possível, pois está em desconformidade com nosso ordenamento jurídico, que atribui somente ao legislador o poder de determinar a exclusão de valores da base de cálculo de tributo, conforme preceitua o § 6º do art. 150 da Constituição Federal:

"§ 6º Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativas a impostos, taxas ou



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL
COORDENAÇÃO DO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO

contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no artigo 155, § 2º, XII, g.”

Veja-se a respeito a lição de Carlos Maximiliano:

*“Pressupõe-se ter havido o maior cuidado ao redigir as disposições em que se estabelecem impostos e taxas, designadas, em linguagem clara e precisa, as pessoas e coisas alvejadas pelo tributo, bem determinados o modo, lugar e tempo do lançamento e da arrecadação, assim como quaisquer outras circunstâncias referentes a incidência e à cobrança. **Tratam-se as normas de tal espécie como se foram rigorosamente taxativas; deve, por isso, abster-se o aplicador de lhe restringir ou dilatar o sentido.** Muito se aproximam das penais, quanto a exegese; porque encerram prescrições de ordem pública, imperativas ou proibitivas, e afetam o livre exercício dos direitos patrimoniais. Não suportam o recurso à analogia, nem a interpretação extensiva; as suas disposições aplicam-se no sentido rigoroso, estrito.*

Também no campo do Direito Fiscal se observa, com as reservas já enunciadas, o brocardo célebre – In dubio pro reo, ou o seu semelhante – In dubio contra fiscum: ‘na dúvida, contra o fisco’.

(...)

O rigor é maior em se tratando de disposição excepcional, de isenções ou abrandamentos de ônus em proveito de indivíduos ou corporações. Não se presume o intuito de abrir mão de direitos inerentes à autoridade suprema. A outorga deve ser feita em termos claros, irretorquíveis; ficar provada até à evidência, e se não estender além das hipóteses figuradas no texto; jamais será inferida de fatos que não indiquem irresistivelmente a existência da concessão ou de um contrato que a envolva. No caso, não tem cabimento o brocardo célebre; na dúvida, se decide contra as isenções totais ou parciais, e a favor do fisco; ou, melhor, presume-se não haver o Estado aberto mão da sua autoridade para exigir tributos.⁴ [destacou-se]



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL
COORDENAÇÃO DO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO

Para a aferição da amplitude conferida a essa regra, deve-se ter em conta primeiramente que, segundo Carlos Maximiliano⁵, o Direito Tributário apresenta duas facetas no que concerne à interpretação estrita de suas normas: a) o próprio direito de imposição de tributos é excepcional, uma vez que afeta o livre exercício dos direitos patrimoniais; vige o princípio da legalidade estrita, segundo o qual a incidência atinge apenas os fatos taxativamente previstos na hipótese normativa, vedadas, portanto, a analogia e a presunção de que o poder tributante visou a incidência; b) por outro lado, a disposição excepcional, de isenções ou abrandamentos de ônus em proveito de indivíduos ou corporações, também deve ser de interpretação estrita; agora, porém, a incidência milita a favor do Fisco, não se presumindo o intuito de abrir mão de direitos inerentes à autoridade suprema.

Nesse mesmo sentido é a prescrição do artigo 111, do Código Tributário Nacional. Confira-se:

*“Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:
I - suspensão ou exclusão do crédito tributário;
II - outorga de isenção;
III - dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias.”*

Nesse sentido, cumpre gizar o que prescreve a Solução de Consulta Interna Cosit nº 48, de 30/12/2004. *In verbis*:

*“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP
Cessão de Créditos do ICMS (Tributação pelo IRPJ, CSLL, PIS/Pasep e Cofins)
CESSÃO DE CRÉDITOS DO ICMS. TRIBUTAÇÃO - Os valores auferidos com a cessão de créditos do ICMS estão sujeitos à incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, do IRPJ e da CSLL.
DISPOSITIVOS LEGAIS: Arts. 31 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995; 25 e 28 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996; 2º e 3º da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998; 1º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002; 1º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003; 36, 41 e 49 da Instrução Normativa nº 93, de 24 de dezembro de 1997 e art. 4º da Instrução Normativa nº 355, de 29 de agosto de 2003.
(...)”*



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL
COORDENAÇÃO DO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO

11. (...) Neste contexto, a incidência ou não das contribuições sobre a cessão de crédito do ICMS, está a depender da resposta a uma última pergunta: **o resultado obtido nestas operações constitui-se, lato sensu, em receita?**

12. No esforço para elucidar esta questão revela-se de grande valia analisar com detalhe o que acontece em uma operação de compra e posterior venda envolvendo produtos sujeitos à incidência do ICMS.

13. Na visão mais usual do mecanismo de incidência daquele tributo estadual, diz-se que o imposto embutido no preço de uma dada mercadoria gera crédito cujo destino será abater o montante do imposto apurado nas operações de venda que vierem a ser realizadas mais tarde pelo contribuinte. Daí vem a conclusão apressada: o valor do crédito de ICMS não foi tributado pela Contribuição para o PIS/Pasep e pela Cofins, eis que, usando o linguajar contábil, não transitou por nenhuma conta de receita.

14. Entretanto, olhando a mesma operação por outro prisma, chega-se a conclusão diversa, mais afinada com a verdade dos fatos. Ao realizar-se a aquisição de certo produto sujeito à incidência do ICMS, está-se, na verdade, efetuando duas operações: a compra da mercadoria propriamente dita e a compra do crédito de imposto inerente àquele produto.

15. Posteriormente, ao realizar-se a venda da citada mercadoria acaba-se por vender, também, aquele crédito anteriormente adquirido, normalmente complementado por outra parcela de crédito referente ao acréscimo no preço de revenda. Somente sobre este valor agregado o contribuinte deverá recolher o imposto para, por assim dizer, “integralizar” o crédito que está vendendo. Portanto, o crédito de ICMS originalmente adquirido na operação de compra é vendido de forma conjunta com a mercadoria que lhe deu origem, compondo a receita obtida e, conseqüentemente, sofrendo incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins. Isto ocorre mesmo na hipótese de esse valor não transitar por conta de receita, eis que, como já mencionado, é irrelevante, para fins de apuração do faturamento, a denominação ou classificação contábil das receitas auferidas.

16. Sendo assim, não há por que dispensar tratamento tributário diferenciado na hipótese de o contribuinte optar por alienar isoladamente o crédito de ICMS a terceiro. Seja qual for o motivo que ensejou a cessão do crédito, v.g., decisão gerencial ou excessos resultantes de saídas por vendas para o exterior, a receita auferida na cessão daquele direito encontra-se no campo de incidência das contribuições.

17. Em reforço a este entendimento, veja-se o que acontece especificamente na modalidade de incidência não-cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL
COORDENAÇÃO DO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO

e da Cofins. Como regra, ao adquirir determinado produto para revenda, o contribuinte apura créditos dessas contribuições, inclusive sobre a parcela do valor referente ao crédito de ICMS.

18. Ora, se o montante auferido na alienação deste crédito a terceiro não sofresse tributação, estar-se-ia proporcionando ao contribuinte benefício sem amparo legal. Ou seja, a incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins na venda apenas restabelece o equilíbrio tributário.” [destacou-se]

De forma sintética, deve-se assentar que a operação de transferência dos créditos do ICMS configura uma espécie de alienação, ou melhor dizendo, uma cessão de créditos em que a pessoa jurídica vendedora toma o lugar do cedente; o adquirente, o do cessionário e, a Unidade da Federação, o do cedido.

Trata-se de alienação de direitos, entendendo-se que o montante auferido pelo contribuinte na alienação/cessão do direito é receita que deve ser considerada na base de cálculo da contribuição para o PIS.

Portanto, verificando-se que a espécie de operação praticada pela empresa – transferência de créditos de ICMS a terceiros com a finalidade de recebimento de vantagens patrimoniais (insumos) – não se encontra listada como causa de exclusão da base de cálculo do PIS/COFINS, se deve concluir pela correção da glosa efetuado na compensação pretendida pela contribuinte.

CRÉDITOS DA REMOÇÃO DE RESÍDUOS

A questão nuclear prende-se à definição de insumos considerados como crédito no regime de incidência não-cumulativa da COFINS.

Os aludidos créditos foram tratados de modo taxativo no art. 3º da Lei nº 10.637/02, cuja dicção foi repetida no art. 3º da Lei 10.833/03,, *verbis*:

LEI Nº 10.637 DE 30 DE DEZEMBRO DE 2002

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a: (Vide Lei nº 11.727, de 2008) (Produção de efeitos) (...)



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL
COORDENAÇÃO DO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO

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

II – bens e serviços utilizados como insumo na fabricação de produtos destinados à venda ou na prestação de serviços, inclusive combustíveis e lubrificantes; (Redação dada pela Lei nº 10.684, de 30.5.2003)

II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da TIPI; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

A literalidade do dispositivo sob comento aponta para o significado de que geram direito creditório os bens e serviços utilizados como insumos na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.

Muito embora a referida Lei não suscite qualquer dúvida acerca da necessária relação como insumo dos *bens empregados na produção ou fabricação*, o que já afastaria deste conceito *a combustíveis e remoção de resíduos industriais*, cabe ponderar que a IN nº 404, de 2004, apenas aclarou a questão, sanando qualquer dúvida por ventura existente com relação à interpretação da lei. A referida IN – assim como a IN SRF nº 247/20002 o fez em relação ao PIS não-cumulativo, regulamentando dispositivo cuja redação é idêntica àquela do art. 3º, inciso II, da Lei nº 10.833/2003 –, esclarece o que deve ser entendido como insumos:

INSTRUÇÃO NORMATIVA SRF Nº 404/2004

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

I - das aquisições efetuadas no mês:

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

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

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

b.2) na prestação de serviços;

(...)

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

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL
COORDENAÇÃO DO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO

- a) a matéria-prima, o produto intermediário, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado;*
- b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto;"*

INSTRUÇÃO NORMATIVA SRF Nº 247/2002

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

I-das aquisições efetuadas nos mês:

(...)

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

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

b.2) na prestação de serviços;

(...)

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

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

(Incluído pela IN SRF 358, de 09/09/2003)

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

Sendo assim, para efeito de crédito do tributo, a legislação citada esclarece que se incluem no conceito de **insumo**, além das matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, itens que se incorporam ao bem produzido, os bens que, embora não se integrando ao novo produto, **sejam consumidos/alterados no processo de industrialização em função de ação exercida diretamente sobre o produto, salvo se compreendidos no ativo permanente.**

Nenhum dos bens admitidos como insumos pelo acórdão recorrido atendem a esses requisitos. Com efeito, os créditos relativos a combustíveis supostamente utilizados nas atividades empresariais e relativos à despesas



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL
COORDENAÇÃO DO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO

incorridas na remoção de resíduos industriais *não sofrem alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação.*

Cumprе notar, em relação à não-cumulatividade, que apenas o IPI e o ICMS foram constitucionalmente abarcados pela obrigatoriedade de sua aplicação, bem como tiveram esta definida pelo texto constitucional. O Texto Constitucional foi omissivo quanto à não-cumulatividade das contribuições sociais, mesmo após sua introdução na ordem jurídica infra-constitucional promovida, em 30/12/2002, em relação ao PIS, pela Lei 10.637/02 e em 29/12/2003, em relação à COFINS, pela Lei nº 10.833/2003.

Apenas com o advento da EC nº 42/2003 é que se fez referência na Constituição Federal à não-cumulatividade, delegando à lei ordinária a incumbência de definir os setores para os quais a contribuição seria não-cumulativa.

Assim, a lei ordinária, Lei 10.833/2003 introduziu no ordenamento jurídico brasileiro um novo regime de apuração da contribuição para a COFINS, denominado como “não-cumulativo”, já existente para o PIS/PASEP (Lei nº 10.637/2002), sendo autorizados descontos da base de cálculo créditos calculados em relação a bens de revenda, insumos, alugueis, e outros; bem como *estipulada técnica diversa daquela aplicada ao IPI e ao ICMS*⁶.

Neste ponto, ressalte-se que apesar da aparente semelhança entre o regime não-cumulativo do ICMS e IPI e do PIS e COFINS não-cumulativos, a Constituição Federal, no caso daqueles especificou o método a ser adotado para observância deste princípio, impondo a técnica da compensação, ou seja, compensando-se o imposto devido em cada operação com o montante incidente nas anteriores.

Já em relação às contribuições sociais o constituinte deixou a cargo do legislador definir o modo de operacionalização da não-cumulatividade, resultando, no caso da PIS/PASEP, na Lei nº 10.637/02 e no caso da COFINS, na Lei nº 10.833/2003 que elegeu certos créditos que podem ser utilizados para apuração da base de cálculo da contribuição, resultando, em última instância, em redução do tributo por expressa



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL
COORDENAÇÃO DO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO

determinação legal, diferenciando assim este instituto da não-cumulatividade prevista para o IPI e o ICMS.

Neste sentido, pontua Fabiana Del Padre Tomé⁷:

“Não se pode falar, no caso, em não-cumulatividade. Cumulatividade há. As legislações examinadas apenas conferiram ao contribuinte a possibilidade de, quando da apuração do quantum devido a título de contribuição ao PIS/PASEP e COFINS, utilizar como crédito determinado valor. Está-se diante de regra instituidora de abatimento, que, pelas razões expostas, não se identifica com a não-cumulatividade.”

Neste esteio, a despeito da posição pessoal da subscritora do trecho supra, temos que a mesma reconheceu que, no caso de PIS não-cumulativo estamos diante de regra “*instituidora de abatimento*” que o ordenamento jurídico vigente deixou a cargo do legislador infraconstitucional, o que reflete no disposto no art. 3º da lei nº 10.637/2002, sendo esta técnica de não-cumulatividade diversa da técnica do IPI e ICMS.

Entretanto, apesar da técnica da não-cumulatividade diferenciada entre IPI e PIS/COFINS, partindo da premissa de que o legislador ordinário não estava obrigado a instituir o conceito de “não-cumulatividade” ínsito ao IPI e ao ICMS, tratando-se de uma sistemática peculiar de não-cumulatividade versada na Lei 10.637/2002, passemos a perquirir o real alcance do termo ‘insumo’ referido nas disposições legais do PIS.

Para tanto, adotam-se as razões expostas pelo conselheiro Antônio Bezerra Neto, o qual extrai o conceito de insumo na legislação o IPI ao PIS/PASEP. Confira-se:

“O termo ‘insumo’ não é próprio da legislação das contribuições sociais. Como é cediço, os conceitos devem ser buscados no seus campos específicos onde foram originalmente criados, mormente quando não há outro espaço onde procurá-los, como é o caso que se cuida. Por outro lado, o termo insumo sempre foi utilizado para definir a amplitude dos denominados créditos básicos na aplicação da regra da não-cumulatividade



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL
COORDENAÇÃO DO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO

no âmbito do IPI, que sabidamente tem como materialidade de incidência a realização de operações com produtos industrializados.

Assim, a legislação do IPI é a mais adequada para estabelecer o conceito de “insumos” no contexto da expressão “insumos utilizados na fabricação de produtos”. E como é sabido, o conceito de “insumo” já foi consagrado pelo Parecer Normativo nº 65/79, nos seguintes termos: geram direito ao crédito, além dos insumos que se integram ao produto final (matérias-primas e produtos intermediários strito sensu e material de embalagem), quaisquer outros bens, desde que não contabilizados pelo contribuinte no seu ativo permanente, que sofram, em função de ação exercida diretamente sobre o produto em fabricação, ou por ele diretamente sofrida, alterações tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas.” (grifos nossos)

Portanto, apesar da diferenciação da técnica da não cumulatividade entre IPI/ICMS e PIS/COFINS, diante da disposição do texto constitucional, para aqueles, e infraconstitucional para as contribuições, temos que **o conceito de insumo advindo da legislação do IPI é sim aplicado ao PIS/PASEP e à COFINS, conforme devidamente exposto no Acórdão nº 203-12.448.**

Assim, a Coordenação do Sistema de Tributação da Secretaria da Receita Federal, atual Cosit, por meio do seu **Parecer Normativo nº 65, de 1979**, tratou da questão ao interpretar o inciso I do art. 66 do Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), aprovado pelo Decreto nº 83.263, de 9 de março de 1979 (RIPI/1979), correspondente ao inciso I do art. 82 do RIPI/1982. Apesar de tratar de créditos do IPI, é adotada no contexto da não-cumulatividade do PIS e da COFINS a tese da definição de insumo, prevista na legislação do IPI, a teor do Parecer Normativo nº 65, de 1979, *verbis*:

“Art. 66 - Os estabelecimentos industriais e os que lhes são equiparados, poderão creditar-se (Lei nº 4.502/64 arts. 25 a 30 e Decreto-lei nº 3.466, art. 2º, alt. 8ª):

I - do imposto relativo a matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, adquiridos para emprego na industrialização de produtos tributados, incluindo-se, entre as matérias-primas e os produtos intermediários, aqueles que, embora não se integrando ao novo produto, forem consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente’.

4 - Note-se que o dispositivo está subdividido em duas partes, a primeira referindo-se às matérias-primas, aos produtos intermediários e ao material de embalagem; a segunda



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL
COORDENAÇÃO DO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO

relacionada às matérias-primas e aos produtos intermediários que, embora não se integrando ao novo produto, sejam consumidos no processo de industrialização.

4.1 - Observe-se, ainda, que enquanto na primeira parte da norma 'matérias-primas' e 'produtos intermediários' são empregados 'stricto sensu', a segunda usa tais expressões em seu sentido lato: quaisquer bens que, embora não se integrando ao produto em fabricação se consumam na operação de industrialização.

4.2 - Assim, somente geram direito ao crédito os produtos que se integrem ao novo produto fabricado e os que, embora não se integrando, sejam consumidos no processo de fabricação, ficando definitivamente excluídos aqueles que não se integrem nem sejam consumidos na operação de industrialização.

5 - No que diz respeito à primeira parte da norma, que se refere a matérias-primas e produtos intermediários 'stricto sensu', ou seja, bem dos quais, através de quaisquer das operações de industrialização enumeradas no Regulamento, resulta diretamente um novo produto, tais como, exemplificadamente, a madeira com relação a um móvel ou o papel com referência a um livro, nada há que se comentar de vez que o direito ao crédito, diferentemente do que ocorre com os referidos na segunda parte, além de não se vincular a qualquer requisito, não sofreu alteração com relação aos dispositivos constantes dos regulamentos anteriores.

6 - Todavia, relativamente aos produtos referidos na segunda parte, matérias-primas e produtos intermediários entendidos em sentido amplo, ou seja, aqueles que embora não sofram as referidas operações são nelas utilizados, se consumindo em virtude do contato físico com o produto em fabricação, tais como lixas, lâminas de serra e catalisadores, além da ressalva de não gerarem o direito se compreendidos no ativo permanente, exige-se uma série de considerações.

6.1 - Há quem entenda, tendo em vista tal ressalva (não gerarem direito ao crédito os produtos compreendidos entre os bens do ativo permanente), que automaticamente gerariam o direito ao crédito os produtos não inseridos naquele grupo de contas, ou seja, que a norma em questão teria adotado como critério distintivo, para efeito de admitir ou não o crédito, o tratamento contábil emprestado ao bem.

6.2 - Entretanto, uma simples exegese lógica do dispositivo já demonstra a improcedência do argumento, uma vez que, consoante regra fundamental de lógica formal, de uma premissa negativa (os produtos ativados permanentemente não geram o direito) somente conclui-se por uma negativa, não podendo, portanto, em função de tal premissa, ser afirmativa a conclusão, ou seja, no caso, a de que os bens não ativados permanentemente geram o direito de crédito.

7 - Outrossim, aceita, em que pese a contradição lógico-formal, a tese de que para os produtos que não sejam matérias nem produtos intermediários 'stricto sensu', vigente o RIPI/79, o direito ou não ao crédito deve ser deduzido exclusivamente em função do critério contábil ali estatuído, estar-se-ia considerando inócuas diversas palavras constantes do texto legal, de vez que bastaria que o referido comando, em sua segunda parte, rezasse '...e os demais produtos que forem consumidos no processo de



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL
COORDENAÇÃO DO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO

industrialização, salvo se compreendidos entre os bens ao ativo permanente', para o mesmo resultado.

7.1 - Tal opção, todavia, equivaleria a pôr de lado o princípio geral de direito consoante o qual 'a lei não deve conter palavras inúteis', o que só é lícito fazer na hipótese de não se encontrar explicação para as expressões inúteis.

8 - No caso, entretanto, a própria exegese histórica da norma desmente esta aceção, de vez que a expressão 'incluindo-se, entre as matérias-primas e os produtos intermediários, aqueles que, embora não se integrando no novo produto forem consumidos no processo de industrialização' é justamente a única que consta de todos os dispositivos anteriores (inciso I do artigo 27 de Decreto 56.791/65, inciso I do artigo 30 do Decreto nº 61.514/67 e inciso I do artigo 32 do Decreto nº 70.162/72), o que equivale a dizer que foi sempre em função dela que se fez a distinção entre os bens que, não sendo matérias-primas nem produtos intermediários *'stricto sensu'*, geram ou não direito ao crédito, isto é, segundo todos estes dispositivos, geravam o direito os produtos que embora não se integrando no novo produto, fossem consumidos no processo de industrialização.

8.1 - A norma constante do direito anterior (inciso I do artigo 32 do Decreto nº 70.162/72), todavia restringia o alcance do dispositivo, dispondo que o consumo do produto, para que se aperfeiçoasse o direito do crédito, deveria se dar imediata e integralmente.

8.2 - O dispositivo vigente inciso I do artigo 66 do RIPI/79 por sua vez, deixou de registrar tal restrição, acrescentando, a título de inovação, a parte final referente à contabilização no ativo permanente.

9 - Como se vê, o que mudou não foi o critério, que continua sendo o do consumo do bem no processo industrial, mas a restrição a este.

10 - Resume-se, portanto, o problema na determinação do que se deve entender como produtos 'que embora não se integrando no novo produto, forem consumidos, no processo de industrialização', para efeito de reconhecimento ou não do direito ao crédito.

10.1 - Como o texto fala em 'incluindo-se entre as matérias primas e os produtos intermediários', é evidente que tais bens não de guardar semelhança com as matérias-primas e os produtos intermediários *'stricto sensu'*, semelhança esta que reside no fato de exercerem na operação de industrialização função análoga a destes, ou seja, se consumirem em decorrência de um contato físico, ou melhor dizendo, de uma ação diretamente exercida sobre o produto de fabricação, ou por este diretamente sofrida.

10.2 - A expressão 'consumidos' sobretudo levando-se em conta que as restrições 'imediata e integralmente', constantes do dispositivo correspondente do Regulamento anterior, foram omitidas, há de ser entendida em sentido amplo, abrangendo, exemplificativamente, o desgaste, o desbaste, o dano e a perda de propriedades físicas ou químicas, desde que decorrentes de ação direta do insumo sobre o produto em fabricação, ou deste sobre o insumo.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL
COORDENAÇÃO DO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO

(...)”. (Grifos aditados)

E é justamente porque a tese da definição de “insumo” é buscada na sua origem, qual seja, na legislação do IPI, **sendo que nesta não são considerados insumos os bens não utilizados diretamente na produção e fabricação de bens ou produtos destinados à venda, como é o caso dos créditos decorrentes dos insumos ora reconhecidos ao contribuinte.** Assim, não serão insumos para gerar créditos de PIS/PASEP e COFINS, já que a lei prevê a aplicação *direta* na prestação de serviços e produção ou fabricação de bens, nos termos do art. 3º da Lei 10.637/2002 c/c o artigo 66 da IN SRF nº 247, de 2002, (com as alterações da IN SRF nº 358, de 2003), **inexistente no presente caso.**

Diante de todo o exposto, considerando a interpretação do art. 3º da Lei nº 10.637/2002 e da Lei nº 10.833/03, e a sistemática de conceito de insumos para o PIS/COFINS não-cumulativos como a mesma aplicada ao IPI, tem-se que, para considerar os bens como *insumos*, faz-se necessário o emprego destes *diretamente* na fabricação de produtos destinados a venda, e, desde que não contabilizados pelo contribuinte no seu ativo permanente, que sofram, em função de ação exercida diretamente sobre o produto em fabricação, ou por ele diretamente sofrida, alterações tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas.

Isto porque, geram direito ao crédito, além das matérias-primas e produtos intermediários *stricto sensu*, e material de embalagem, que se integram ao produto final, quaisquer outros bens – desde que não contabilizados pelo contribuinte em seu ativo permanente – que se consumam por decorrência de um contato físico, ou melhor dizendo, que sofram, em função de ação exercida diretamente sobre o produto em fabricação, ou vice-versa, proveniente de ação exercida diretamente pelo bem em industrialização, alterações tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, restando definitivamente excluídos aqueles que não se integrem nem sejam consumidos na operação de industrialização.

No caso concreto, os insumos glosados pela autoridade fiscal, embora não seja bem do ativo permanente e tenha tido alguma relação com o processo industrial, **não exerceu diretamente ação no produto industrializado, assim não se enquadra na condição de insumo, tampouco pode ser aproveitado como crédito da contribuição.**



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL
COORDENAÇÃO DO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO

Não é qualquer custo, despesa ou encargo vinculado à receita de exportação que deve ser descontado da base de cálculo da PIS/COFINS, ao contrário, os descontos possíveis estão determinados na Lei 10.637/2002 c/c o artigo 66 da IN SRF nº 247, de 2002 e na Lei 10.833/03 c/c a IN nº 404, de 2004, e seus preceitos devem ser observados pelo aplicador do Direito, sob pena de malferimento da norma prevista no art. 111 do CTN.

A decisão, portanto, merece reforma, pois, ao alargar o conceito de insumos previsto no art. 3º da Lei nº 10.833/2003, acabou **por ofender também o disposto no art. 111 do CTN**, acima transcrito.

Desta forma, como a utilização de crédito resulta em redução da contribuição devida, há que se observar o princípio da interpretação literal, não se podendo estender o conceito conferido pela Lei para acrescer o volume de crédito apurado, o que resulta em dispensa de pagamento de tributo não prevista em lei e vedada pelo art. 111 do CTN.

Imperioso ressaltar ainda que a validade da interpretação do conceito de insumos contido nos referidos dispositivos legais e infranormativos, que regem o PIS/COFINS, restou consagrada tanto no acórdão paradigma quanto nos julgados proferidos pelos Tribunais Regionais Federais da 1ª e da 5ª Região, como abaixo colacionado:

"TRIBUTÁRIO - PIS E COFINS - CREDITAMENTO - "INSUMOS" - PRODUTOS DE LIMPEZA/DESINFECÇÃO E DEDETIZAÇÃO - PREVISÃO LEGAL ESTRITA. 1. A sistemática das Leis nº 10.637/2002 (PIS) e 10.833/2003 (COFINS) permite que a pessoa jurídica desconte créditos calculados em relação a bens e serviços por ela utilizados como insumos na prestação de serviços por ela prestados ou fabricação de bens por ela produzidos. 2. A IN/SRF nº 247, de 21 NOV 2002, com redação dada pela IN/SRF nº 358, de 09 SET 2003 (dispõe sobre PIS e COFINS) e a IN/SRF nº 404/2004, definem como insumo os produtos "utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à revenda", assim entendidos como "as matérias primas, os produtos intermediários, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação". 3. As normas tributárias, ao definir insumo como tudo aquilo que é utilizado no processo de produção, em



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL
COORDENAÇÃO DO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO

sentido estrito, e integrado ao produto final, nada mais fizeram do que explicitar o conteúdo semântico do termo legal "insumo", sem, todavia, infringência ao poder regulamentar, pois nelas não há, no ponto, nenhuma determinação que extrapole os termos das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.883/2003. 4. Os produtos de limpeza, desinfecção e dedetização têm finalidades outras que não a integração do processo de produção e do produto final, mas de utilização por qualquer tipo de atividade que reclama higienização, não compreendendo o **conceito de insumo**, que é tudo aquilo utilizado no processo de produção e/ou prestação de serviço, em sentido estrito, e integra o produto final. 5. **O creditamento relativo a insumos, por ser norma de direito tributário, está jungido ao princípio da legalidade estrita, não podendo ser aplicado senão por permissivo legal expresso.** 6. Apelação não provida. 7. Peças liberadas pelo Relator, em 23/11/2009, para publicação do acórdão.

e-DJF1 DATA:04/12/2009 PAGINA:448. Processo: AC 200438000375799. TRF."

"TRIBUTÁRIO E PROCESSO CIVIL. SENTENÇA EXTRA PETITA. HIPÓTESE DE APLICAÇÃO DO ART. 515, PARÁGRAFO 3º, DO CPC. PIS/COFINS. LEIS NºS 10.637/02 E 10.833/03. NÃO-CUMULATIVIDADE. CONCEITO DE INSUMOS DA IN SRF Nº 247/02 - Sentença extra petita, onde o MM. Juízo monocrático se desviou do thema decidendum, a saber, a possibilidade de aproveitamento integral dos créditos de PIS/COFINS, oriundos das aquisições de bens e serviços, ante a não-cumulatividade erigida a partir das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03. Ao Juiz é defeso julgar fora dos limites do pedido, restando eivada de nulidade a sentença que incorrer em tal equívoco. Todavia, com espeque no art. 515, parágrafo 3º, do CPC, acrescentado pela Lei nº 10.352/01, não há de ser devolvido o processo para apreciação da Primeira Instância, podendo o Tribunal, vez que a causa versa sobre questão exclusivamente de direito e está em condição de imediato julgamento, julgar de pronto a lide. - A não-cumulatividade do PIS e da COFINS, erigida nas Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, traduz-se na redução da base de cálculo, havendo a dedução de créditos referentes às contribuições em comento, que já tenham sido recolhidas sobre bens e/ou serviços, objeto de faturamento em etapas anteriores. Pretende-se com isso minorar a incidência dos efeitos sobre a receita ou faturamento. - Apesar da sistemática da não-cumulatividade do IPI e ICMS ser distinta da empregada no caso do PIS/COFINS, o conceito de insumos deve ser o



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL
COORDENAÇÃO DO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO

mesmo ali empregado, a saber, todos os elementos que se incorporam ao produto final, desde que vinculados à atividade da empresa. - O legislador ordinário se quisesse dar um elastério maior ao conceito de insumo, empregando-lhe um caráter genérico não teria trazido um rol taxativo de descontos de créditos possíveis, nas Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, a exemplo dos créditos referentes à "energia elétrica e energin térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica" e tantos outros. - A IN SRF nº 247/02, alterada pelas IN's SRF nº 358/03 e 464/04, ao explicar o que vem a ser insumo não extrapolou o âmbito de sua atuação, apenas nominou os créditos possíveis, em virtude de sua utilização no processo produtivo, não havendo que se falar em restrição de direitos. - Precedente do colendo TRF 4ª Região (AC 200772010007910- SC, Rel. Des. Fed. LUCIANE AMARAL CORRÊA MÜNCH, DE 20.11.2008, AC 200772010002444 SC, Rel. Des. Fed. JOEL ILAN PACIORNIK, DE 26.11.2008 e AC 200771070014746-RS, Rel. Des. Fed. VÂNIA HACK DE ALMEIDA, DE 26.11.2008). - Sentença anulada de ofício. Apelação da Impetrante julgada prejudicada. Aplicação do art. 515, parágrafo 3º, do CPC. Improcedência da ação.

DJE - Data::12/11/2009 - Página::294. TRF5. Processo: AMS 200581000166722"

Desta forma, diante de todo o exposto, temos por evidente que a decisão ora recorrida, ao alargar o conceito de insumos dado pela Lei 10.833/03 c/c a IN nº 404, de 2004, em razão de uma interpretação equivocada, acabou criar dispensa de pagamento de tributo não prevista em lei. Por este motivo, deve ser mantida a decisão de primeira instância a qual analisou a questão sob o prisma correto, mantendo-se as glosas ali ratificadas.

DO(S) PEDIDO(S)

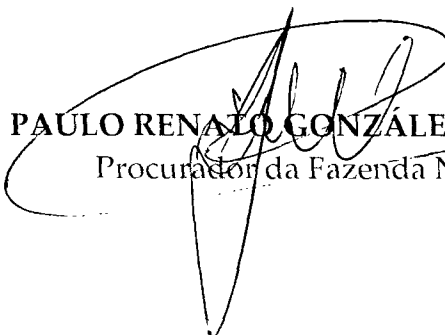
Diante do exposto, requer a União (Fazenda Nacional) seja admitido o presente recurso, em razão da divergência apontada, e, no mérito, que lhe seja dado provimento para reformar o acórdão hostilizado nos termos dessas razões recursais.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL
COORDENAÇÃO DO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO

Pede deferimento.

Brasília, 10 de setembro de 2012.


PAULO RENATO GONZÁLEZ NARDELLI
Procurador da Fazenda Nacional

S3-C3T1
Fl. 185

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

Processo nº 13005.000604/2005-71
Recurso nº 150.321 Voluntário
Acórdão nº 3301-00.230 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 14 de agosto de 2009
Matéria RESSARCIMENTO DE PIS
Recorrente BRASFUMO INDÚSTRIA DE FUMOS S/A
Recorrida DRJ-SANTA MARIA/RS

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/03/2005

CESSÃO DE CRÉDITOS DE ICMS

A realização dos créditos do ICMS, mediante o pagamento em dinheiro e/ ou em mercadorias, matérias-prima e insumos empregados na industrialização de produtos vendidos pela cedente, está sujeita a incidência do PIS nos termos da legislação tributária vigente.

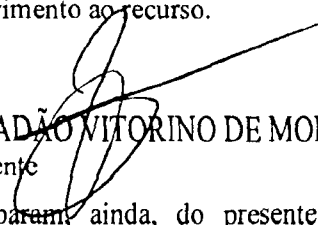
CRÉDITOS. RESSARCIMENTO

O ressarcimento de saldo credor de contribuição para o PIS, apurado no trimestre e não-utilizado na compensação de outros tributos, depende da certeza e liquidez do valor reclamado.

Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 3ª câmara / 1ª turma ordinária da terceira SEÇÃO DE JULGAMENTO, por maioria de votos, negar provimento ao recurso, nos termos do voto do Relator. Vencidos os Conselheiros Dr. Gustavo Kelly Alencar e Dr. Antônio Lisboa Cardoso que davam provimento ao recurso.


JOSÉ ADÃO VITORINO DE MORAIS
Presidente

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Maurício Taveira e Silva, Gustavo Kelly Alencar, Carlos Alberto Donassolo (Suplente) e Antônio Lisboa Cardoso. Ausente a Conselheira Maria Teresa Martinez Lopez.

Processo nº 13005.000604/2005-71
Acórdão n.º 3301-00.230



S3-C3T1
Fl. 186

Relatório

Trata-se de recurso voluntário (fls. 173/179) interposto pela recorrente contra a decisão proferida pela DRJ em Santa Maria, RS, acórdão nº 18-7.843, às fls. 163/170, que julgou improcedente a manifestação de inconformidade interposta contra o despacho decisório (fl. 118) que deferiu parcialmente o pedido de ressarcimento à fl. 01, no valor de R\$ 459.193,32 (quatrocentos e cinquenta e nove mil cento e noventa e três reais e trinta e dois centavos) decorrente de saldo credor da contribuição para o PIS, apurado no 1º trimestre de 2005.

Do total reclamado, a autoridade administrativa competente deferiu o valor de R\$ 131.745,11 (cento e trinta e um mil setecentos e quarenta e cinco reais e onze centavos), homologou a compensação dos débitos declarados nas Dcomps juntadas a este processo e autorizou o ressarcimento do saldo.

A glosa, no valor de R\$ 268.879,10 (duzentos e sessenta e oito mil oitocentos e setenta e nove reais e dez centavos), mantida pela autoridade julgadora de primeira instância decorreu de erro na apuração da contribuição devida mensalmente, uma vez que a recorrente deixou de incluir na sua base de cálculo as receitas decorrentes da cessão de créditos financeiros de Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS para terceiros.

Na manifestação de inconformidade interposta, a recorrente questionou a inclusão das receitas de ICMS na base de cálculo da contribuição para o PIS sob o argumento de que se trata de recuperação de custos e que sua tributação implica tributar seu patrimônio, contrariando a legislação dessa contribuição que prevê somente a tributação do faturamento.

Analizada a manifestação de inconformidade, aquela DRJ julgou-a improcedente sob a seguinte ementa:

"BASE DE CÁLCULO. CRÉDITO DE ICMS

A cessão de créditos de ICMS configura receita que deve ser incluída na base de cálculo do PIS."

Inconformada, a recorrente interpôs o presente recurso voluntário, requerendo a reforma da decisão de primeira instância a fim de que seja deferido, na íntegra, o ressarcimento pleiteado, alegando, em síntese, que as receitas decorrentes da cessão de créditos financeiros de ICMS para terceiros não integram a base de cálculo da contribuição para o PIS por se tratar de recuperação de custos, não se constituindo em receita, mas sim mutação patrimonial.

É o relatório.

Processo nº 13005.000604/2005-71
Acórdão n.º 3301-00.230



S3-C3T1
Fl. 187

Voto

Conselheiro JOSÉ ADÃO VITORINO DE MORAIS, Relator

O recurso apresentado atende aos requisitos de admissibilidade previstos no Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972. Assim, dele conheço.

Ao contrário do entendimento da recorrente, a cessão de créditos de ICMS para terceiros constitui receitas, inclusive tais cessões são feitas mediante a emissão de nota fiscal fatura. A sua contabilização no ativo realizável a curto prazo e posterior cessão configura realização do respectivo ativo e, conseqüentemente, altera o resultado econômico da pessoa jurídica. Se cedido, mediante remuneração em dinheiro, gera receita não-operacional; se, mediante o recebimento de mercadorias, reduz o respectivo ativo e, conseqüentemente, o custo de mercadorias produzidas.

A Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, que instituiu a cobrança não-cumulativa do PIS, com as alterações vigentes no período de apuração do ressarcimento pleiteado, assim dispunha quanto a sua incidência:

"Art. 1º. A contribuição para o PIS/Pasep tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo, o total das receitas compreende a receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica.

§ 2º A base de cálculo da contribuição para o PIS/Pasep é o valor do faturamento, conforme definido no caput.

§ 3º Não integram a base de cálculo a que se refere este artigo, as receitas:

I - decorrentes de saídas isentas da contribuição ou sujeitas à alíquota zero;

II - (vetado)

III - auferidas pela pessoa jurídica revendedora, na revenda de mercadorias em relação às quais a contribuição seja exigida da empresa vendedora, na condição de substituta tributária;

IV - de venda de álcool para fins carburantes;

V - referentes a:

a) vendas canceladas e aos descontos incondicionais concedidos;

b) reversões de provisões e recuperações de créditos baixados como perda, que não representem ingresso de novas receitas,



resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido e os lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computados como receita.

VI - não operacionais, decorrentes da venda de ativo imobilizado."

Do exame desse dispositivo, conclui-se que a opção do legislador foi a generalização do alcance da incidência do PIS não-cumulativo, excluindo de sua incidência apenas as receitas e ingressos expressamente elencados no parágrafo 3º acima transcrito. As receitas e/ ou os ingressos decorrentes da cessão de créditos de ICMS a terceiros, mediante dinheiro e/ ou pagamento na aquisição de matérias-primas e insumos empregados no processo produtivo de mercadorias, ainda que exportadas, não foram contempladas.

A cessão de crédito de ICMS a terceiros constitui um negócio jurídico entre o cedente, no caso a requerente, e o cessionário, neste caso, o fornecedor/vendedor de matérias-primas adquiridas por aquele. A forma de pagamento do crédito cedido depende de acordo entre as partes. No presente caso, a cessão foi efetuada mediante o pagamento da aquisição de matérias-primas e insumos empregados pela cedente na produção de mercadorias. Nada impediria que fosse efetuada mediante o pagamento em dinheiro. Em ambos os casos, há uma realização de ativo circulante. No primeiro, houve ingressos de matéria-prima e insumos; no segundo, haveria ingresso de dinheiro e/ ou título de crédito realizável.

O fato de operação, por opção da requerente, não ter transitado por nenhuma conta de resultado não significa nem prova que não houve ingresso no patrimônio da pessoa jurídica. Independente da forma de escrituração, sempre haverá ingresso em dinheiro, título de e/ ou mercadorias. No presente caso foi de mercadorias cuja industrialização e comercialização implicará no resultado econômico da requerente.

Na aquisição de mercadorias, matérias-primas, insumos, etc, tributados com o ICMS, na realidade ocorre duas operações: a compra de mercadorias, matérias-primas e insumos propriamente dita; e a compra do crédito do ICMS embutido naqueles produtos. Assim, ao realizar a venda dos produtos, vende-se também o crédito referente àquele imposto neles embutidos. Isto ocorre sem que, necessariamente, se escrevem contas de resultados.

Cabe, ainda, ressaltar que, na modalidade de PIS não-cumulativo, como no presente caso, o contribuinte ao adquirir mercadorias para revenda e/ ou matérias-primas e outros produtos empregados no processo de industrialização de seus produtos, se credita do ICMS neles embutidos, inclusive sobre a parcela correspondente a esse imposto.

Dessa forma, se o montante auferido na alienação dos produtos, inclusive do crédito do ICMS apurado e cedido e/ ou alienado a terceiros, não sofresse tributação estar-se-ia proporcionando ao contribuinte benefício sem amparo legal.

Quanto ao ressarcimento do valor glosado pela autoridade administrativa competente, aplicando-se a Lei nº 10.637, de 2002, art. 1º, transcrito anteriormente, no cálculo da contribuição para o PIS, devida mensalmente, apurou-se somente o valor já reconhecido que teve parte compensada com débitos declarados em Dcomps e o saldo ressarcido.

Portanto, no presente caso, inexistente saldo a ser ressarcido.

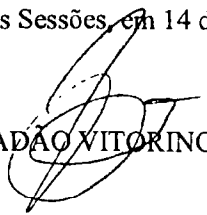
Processo nº 13005.000604/2005-71
Acórdão n.º 3301-00.230



S3-C3T1
Fl. 189

Em face do exposto e de tudo o mais que consta dos autos, nego provimento ao presente recurso, mantendo a decisão recorrida.

Sala das Sessões, em 14 de agosto de 2009


JOSÉ ADÃO VITORINO DE MORAIS



S2-C2T1

Fl. 1

212



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

Processo nº 11020.003115/2006-38
Recurso nº 156.473 Voluntário
Acórdão nº 2201-00.165 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 07 de maio de 2009
Matéria PIS NÃO-CUMULATIVO - CRÉDITOS DE ICMS E SELIC
Recorrente PENASUL ALIMENTOS LTDA
Recorrida DRJ-Porto Alegre-RS

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/03/2006

PEDIDO DE RESSARCIMENTO. COMPENSAÇÃO. 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 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.

RESSARCIMENTO. COFINS NÃO-CUMULATIVA. JUROS SELIC. INAPLICABILIDADE.

Ao ressarcimento não se aplicam os juros Selic, inconfundível que é com a restituição ou compensação, sendo que no caso do PIS e COFINS não-cumulativos os arts. 13 e 15, VI, da Lei nº 10833/2003, vedam expressamente tal aplicação.

Recurso provido em parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária da SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO do CARF, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso, para reconhecer o ressarcimento, tal como constou no pedido original, sem a correção monetária. Vencido o Conselheiro José Adão Vitorino de Moraes que negava provimento ao recurso. Esteve presente ao julgamento a advogada da recorrente, Drª Denise da Silveira de Aquino Costa – OAB/SC 10264.



Processo nº 11020.003115/2006-38
Acórdão nº 2201-00.165

S2-C2T1
Fl. 2

213

GILSON MACEBO ROSENBERG FILHO

Presidente

EMANUEL CARLOS DANTAS DE ASSIS

Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Andréia Dantas Moneta Lacerda (Suplente), Odassi Guerzoni Filho, Jean Cleuter Simões Mendonça, Fernando Marques Cleto Duarte e Dalton Cesar Cordeiro de Miranda.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário contra decisão da 2ª Turma da DRJ que manteve indeferimento de Pedido de Ressarcimento de créditos de ICMS do PIS Faturamento, incidência não-cumulativa, referentes ao 1º trimestre de 2006.

O órgão de origem reconheceu parcialmente o direito creditório, glosando os valores de transferências de créditos de ICMS para terceiros, considerados como receita a compor o faturamento, sobre o qual são apurados os débitos do PIS e COFINS não-cumulativos segundo a fiscalização.

Na Manifestação de Inconformidade o contribuinte se insurge contra a glosa decorrente de transferências de créditos de ICMS e defende aplicação da taxa Selic sobre a parcela deferida.

A 2ª Turma da DRJ indeferiu a Manifestação de Inconformidade, interpretando que a transferência em foco é uma cessão de créditos, em que a pessoa jurídica vendedora toma o lugar cedente; o adquirente, o do cessionário; e a Unidade da Federação, o do cedido.

Reportando-se à legislação de regência, incluindo a Lei nº 9.718/98, considerou que na incidência das duas Contribuições há generalização, enquanto na exclusão da base de cálculo a norma foi bastante seletiva, restringindo-a a um pequeno rol *numerus clausus*, no qual o negócio jurídico ora analisado não se enquadra.

Também entendeu que a cessão em tela não está albergada pela imunidade própria das exportações.

Para amparar sua interpretação, reportou-se à Solução de Consulta Interna da Cosit nº 48, de 30/12/2004, segundo a qual há incidência do PIS, COFINS, IRPJ e CSLL sobre os valores auferidos com a cessão de créditos de ICMS.



Processo nº 11020.003115/2006-38
Acórdão nº 2201-00.165

S2-C2T1
Fl. 3

214

No mais, a instância recorrida reputou impossibilitada a aplicação dos juros Selic na espécie, por vedação expressa contida nos arts. 13 e 15 combinados, da Lei nº 10.833/2003, e considerou despiciendo haver lançamento na situação em tela.

O Recurso Voluntário, tempestivo, defende, em síntese, que os valores de transferência de ICMS constituem redução de despesa (o valor da rubrica tributos recuperáveis, credora, passa para o ativo), não sendo receita tributável pelo PIS e Cofins.

Ao final requer lhe seja reconhecido o direito à integralidade do crédito pleiteado, com a "correção" pela Selic.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro EMANUEL CARLOS DANTAS DE ASSIS, Relator

O Recurso é tempestivo e preenche as demais condições de admissibilidade, pelo que dele conheço.

São duas as matérias a tratar: a glosa relativa à transferência de créditos de ICMS, cujo valor foi reduzido daquele a ressarcir, e a incidência (ou não) da Selic sobre a parcela do ressarcimento parcial autorizado pelo órgão de origem.

À luz do alargamento da base de cálculo promovido pelo art. 1º da Lei nº 10.637/2002 e art. 1º da Lei nº 10.833/2003,¹ entendo que os valores recebidos pela transferência de créditos de ICMS a terceiro são tributados pelo PIS e pela COFINS. Como a

¹ Os dois artigos possuem as seguintes redações, respectivamente:

Art. 1º A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, com a incidência não-cumulativa, tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo, o total das receitas compreende a receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica.

§ 2º A base de cálculo da contribuição é o valor do faturamento, conforme definido no caput.

Art. 1º A contribuição para o PIS/Pasep tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo, o total das receitas compreende a receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica.

§ 2º A base de cálculo da contribuição para o PIS/Pasep é o valor do faturamento, conforme definido no caput.



Processo nº 11020.003115/2006-38
Acórdão nº 2201-00.165

S2-C2T1
Fl. 4

215

base de cálculo é receita auferida, se houver deságio será inferior ao montante dos créditos transferidos.

O caso em tela, todavia, possui uma nuance que exige dar razão à Recorrente, apesar de os valores em tela integrarem a receita bruta, tal como redefinida pelas Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003. É que o procedimento adotado pelo órgão de origem é insustentável. A glosa efetuada no pedido de ressarcimento, em vez do lançamento de ofício pertinente, não pode prosperar. Daí a necessidade de reversão dos valores glosados, de modo a permitir o ressarcimento na integralidade, sem óbice ao lançamento que poderá ser efetuado, respeitado, evidentemente, o prazo decadencial.

Neste sentido já decidiu esta Terceira Câmara recentemente, em vários julgamentos ocorridos na seção de 25 de janeiro de 2007. Refiro-me, dentre eles, ao Acórdão nº 203-11760, Recurso Voluntário nº 134.005, unânime. Como os fundamentos são idênticos, adoto o voto da lavra do ilustre Conselheiro Odassi Guerzoni Filho sobre a questão, transcrevendo-o:

Em outras palavras, a redução do valor a ser ressarcido ao contribuinte se deveu, não porque tivessem sido constatadas irregularidades materiais ou legais nos fundamentos do crédito, mas, sim, nos débitos da contribuição do PIS/Pasep Não Cumulativo de cada um dos períodos.

Agiu o fisco, portanto, de forma similar aos procedimentos que adota quando trata, por exemplo, de "Pedidos de Ressarcimento de Créditos de IPI", fundados no artigo 11 da Lei nº 9.779, de 1999, ou seja, diante de um crédito de IPI indevidamente pleiteado pela empresa, promove uma glosa no valor do crédito, diminuindo, conseqüentemente, a pretensão do contribuinte.

Tal procedimento, entretanto, não se mostra adequado quando se depara com Pedidos de Ressarcimento de Créditos da Contribuição para o PIS/Pasep – Não Cumulativo quando o motivo da divergência levantada pelo fisco se encontra na parcela do débito do PIS/Pasep, como é o presente caso. Lembre-se, neste ponto, que o valor do saldo do ressarcimento pleiteado pela empresa fora diminuído pela autoridade fiscal por entender que o valor do débito da contribuição devida ao PIS/Pasep, havia sido apurado a menor em decorrência da falta de inclusão de algumas rubricas na base de cálculo que a determinou (créditos de ICMS e crédito presumido de IPI).

Diante de um valor de débito do PIS/Pasep apurado a menor, o fisco, em vez de efetuar um lançamento de ofício na forma dos artigos 13, § 1; 114, 115, 116, incisos I e II, 142, 144 e 149, todos do Crédito Tributário Nacional, combinados com os dispositivos pertinentes do Decreto nº 4.524, de 17 de dezembro de 2002, apenas retificou o correspondente valor então declarado no Pedido de Ressarcimento para o valor que entendeu correto.

Assim, até que haja alteração específica nas regras para se apurar o valor dos ressarcimentos do PIS/Pasep Não-Cumulativo, a constatação, pelo fisco, de irregularidade na



Processo nº 11020.003115/2006-38
Acórdão nº 2201-00.165

S2-C2T1
Fl. 5

216

formação da base de cálculo da contribuição, implicará na lavratura de auto de infração para a exigência do valor calculado a menor; jamais um mero acerto escritural de saldos, conforme foi feito neste processo.

No tocante à aludida "correção monetária" com base na taxa Selic, cabe rejeitá-la.

É que o art. 13 da Lei nº 10.833/2003 veda expressamente, na hipótese de ressarcimento da COFINS não-cumulativa, qualquer "atualização monetária ou incidência de juros sobre os respectivos valores". A vedação também se aplica ao PIS não-cumulativo, a teor do inc. VI do art. 15 da mesma Lei nº 10.833/2003, introduzido (o inciso) pelo art. 21 da Lei nº 10.865, de 30/04/2004,

De todo modo, e independentemente dos dois dispositivos legais acima, entendendo impossibilitada a aplicação de juros Selic na situação dos autos, haja vista que esta taxa é inconfundível com os índices de inflação e ao ressarcimento não se aplica o mesmo tratamento da restituição ou compensação.

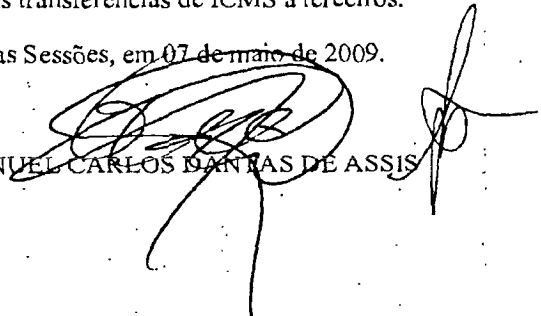
Não se constituindo em mera correção monetária, mas em um *plus* quando comparada aos índices de inflação, a taxa Selic somente poderia ser aplicada aos valores a ressarcir se houvesse lei específica.

É certo que a partir do momento em que o contribuinte ingressa com o pedido de ressarcimento o mais justo é que fosse o valor corrigido monetariamente, até a data da efetiva disponibilização dos recursos ao requerente. Afinal, entre a data do pedido e a do ressarcimento o valor pode ficar defasado, sendo corroído pela inflação do período. Daí ser admissível no intervalo a correção monetária.

Todavia, desde 01/01/96 não se tem qualquer índice inflacionário que possa ser aplicado aos valores em tela. A taxa Selic, representando juros, e não mera atualização monetária, é aplicável somente na repetição de indébito de pagamentos indevidos ou a maior. Daí a impossibilidade de sua aplicação no ressarcimento em tela.

Pelo exposto, dou provimento parcial para reconhecer o crédito a compensar, sem a glosa por conta das transferências de ICMS a terceiros.

Sala das Sessões, em 07 de maio de 2009.


EMANUEL CARLOS DANTAS DE ASSIS

MINISTERIO DA FAZENDA
SISTEMA COMUNICACAO E PROTOCOLO - COMPROT
RELACAO DE MOVIMENTACAO - RM

Nº 16358
RELACAO:
DATA 11/09/2012
MOV.:



() Malote () R. Postal: _____

ORGAO ORIGEM : 01.37491-5 PGFN-COCAT-DF
ORGAO DESTINO : 01.15169-0 CARF-MF-DF

RESPONSAVEL PELA EMISSAO	MATRICULA/CPF	ASSINATURA
EDERSON OVIDIO	020.542.611-57	

NºPROCESSO	SEQ.	VOLUME	PROC. JUNTADO
11618.000297/00-17	0023	0003	
11030.002483/2004-88	0012	0001	
11065.101518/2008-97	0008	0001	
12709.000433/2004-17	0036	0002	
13884.005082/2003-83	0011	0002	

3. REC
RESPONSAVEL PELA RECEPCAO MATRICULA/CPF

ASSINATURA

DATA RECEBIMENTO 12/09/12
12/09/12 CARIMBO:

DOCUMENTO EMITIDO PELO COMPROT EM 11/09/2012 AS 09:37 IMPRESSO EM 11/09/2012



Ministério da Fazenda

PÁGINA DE AUTENTICAÇÃO

O Ministério da Fazenda garante a integridade e a autenticidade deste documento nos termos do Art. 10, § 1º, da Medida Provisória nº 2.200-2, de 24 de agosto de 2001 e da Lei nº 12.682, de 09 de julho de 2012.

Documento autenticado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001. Corresponde à fé pública do servidor, referente à igualdade entre as imagens digitalizadas e os respectivos documentos ORIGINAIS.

Histórico de ações sobre o documento:

Documento juntado por MARIA LUCIA MOTA DA SILVA em 17/09/2012 12:35:45.

Documento autenticado digitalmente por MARIA LUCIA MOTA DA SILVA em 17/09/2012.

Esta cópia / impressão foi realizada por HIULY RIBEIRO TIMBO em 13/06/2019.

Instrução para localizar e conferir eletronicamente este documento na Internet:

- 1) Acesse o endereço:
<https://cav.receita.fazenda.gov.br/eCAC/publico/login.aspx>
- 2) Entre no menu "Legislação e Processo".
- 3) Selecione a opção "e-AssinaRFB - Validar e Assinar Documentos Digitais".
- 4) Digite o código abaixo:

EP13.0619.11544.UQ6E

- 5) O sistema apresentará a cópia do documento eletrônico armazenado nos servidores da Receita Federal do Brasil.

Código hash do documento, recebido pelo sistema e-Processo, obtido através do algoritmo sha1:

2F46E6C9BCCBBE3CBA59423D6799F47F135AA2AB