



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

Processo n° 11075.000705/2007-54
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3801-002.668 – 1ª Turma Especial
Sessão de 29 de janeiro de 2014
Matéria PIS NÃO CUMULATIVO - RESSARCIMENTO
Recorrente PILECCO NOBRE ALIMENTOS LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/07/2004 a 31/12/2007

BASE DE CÁLCULO DA CONTRIBUIÇÃO PIS. CESSÃO DE CRÉDITO DE ICMS.

As cessões de créditos de ICMS não têm natureza jurídica de receita, por isso não integram a base de cálculo da contribuição.

BASE DE CÁLCULO DA CONTRIBUIÇÃO PIS. REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS.

As receitas decorrentes de crédito presumido de ICMS compõem a base de cálculo da contribuição PIS no regime da não-cumulatividade, tendo em vista que o faturamento mensal corresponde ao total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independente de sua denominação ou de sua classificação contábil.

REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. FRETE. TRANSFERÊNCIAS INTERNAS DE MERCADORIAS. INTERPRETAÇÃO EXTENSIVA DAS OPERAÇÕES DE VENDA. IMPOSSIBILIDADE.

Os valores relativos aos gastos com frete somente geram direito de descontar créditos da contribuição não-cumulativa se associados diretamente à operação de vendas das mercadorias e arcados pelo vendedor.

REGIME DA NÃOCUMULATIVIDADE. FRETE. TRANSFERÊNCIAS INTERNAS DE MERCADORIAS. CONCEITO DE INSUMO.

Não se subsume ao conceito de insumo, os valores pagos a título de transferências de produtos acabados (fretes) entre os estabelecimentos da empresa. Os valores relativos aos gastos com frete somente geram direito de descontar créditos da contribuição em questão se associados diretamente à operação de vendas das mercadorias e arcados pelo vendedor.

CRÉDITOS DA NÃO-CUMULATIVIDADE. CONCEITO DE INSUMOS. EMBALAGENS PARA TRANSPORTE.

Não geram direito a créditos a serem descontados da contribuição as aquisições de embalagens para transporte porque não são aplicadas ou consumidas diretamente no processo fabril, vez que não se enquadram no conceito de insumos.

CRÉDITOS DA NÃO-CUMULATIVIDADE. CONCEITO DE INSUMOS. COMISSÕES DE VENDA.

Não se pode vincular comissões pagas à terceiros ao custo de aquisição da matéria-prima. Assim, a definição de insumo não contempla essas despesas.

REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. MÉTODO DE RATEIO PROPORCIONAL. RESSARCIMENTO.

No cálculo do rateio proporcional para atribuição de créditos no regime da não-cumulatividade das contribuições sociais, no valor da receita bruta incluem-se as receitas da venda de bens e serviços e todas as demais receitas, a exemplo das receitas decorrentes dos créditos presumidos de ICMS, receitas financeiras e de recuperação de custos.

Recurso Voluntário Provido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado:

I - Por unanimidade de votos, em dar provimento parcial no sentido de reconhecer que as cessões de créditos de ICMS não integram a base de cálculo da contribuição;

II - Pelo voto de qualidade, em negar provimento em relação ao direito de excluir da base de cálculo as receitas decorrentes de recuperação de despesas de ICMS (créditos presumidos de ICMS). Vencidos os Conselheiros Paulo Antônio Caliendo Velloso da Silveira, Sidney Eduardo Stahl, e Maria Inês Caldeira Pereira da Silva Murgel que davam provimento neste item;

III - Pelo voto de qualidade, em negar provimento ao recurso em relação ao direito de descontar créditos em relação às despesas de fretes, à materiais de embalagem e comissões sobre compras. Vencidos os Conselheiros Paulo Antônio Caliendo Velloso da Silveira, Sidney Eduardo Stahl, e Maria Inês Caldeira Pereira da Silva Murgel que davam provimento nestes itens;

IV - Pelo voto de qualidade, em negar provimento em relação à mudança do rateio proporcional. Vencidos os Conselheiros Paulo Antônio Caliendo Velloso da Silveira, Sidney Eduardo Stahl, e Maria Inês Caldeira Pereira da Silva Murgel que davam provimento nestes itens. Fez sustentação oral pela recorrente o Dr. Dílson Gerent, OAB/RS 22.484.

(assinado digitalmente)

Flávio de Castro Pontes – Presidente e Relator.

Processo nº 11075.000705/2007-54
Acórdão n.º **3801-002.668**

S3-TE01
Fl. 12

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Flávio de Castro Pontes, Sidney Eduardo Stahl, Paulo Sérgio Celani, Maria Inês Caldeira Pereira da Silva Murgel, Marcos Antônio Borges e Paulo Antônio Caliendo Velloso da Silveira.

CÓPIA

Relatório

Adota-se o relatório da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento, que narra bem os fatos:

Trata o presente processo de análise e acompanhamento de PER/DCOMPs transmitidos pela contribuinte, através do qual pretendeu o ressarcimento/compensação de valores credores de PIS não-cumulativo – mercado interno (3º trimestre de 2004 ao 4º trimestre de 2007).

A Seção de Fiscalização efetuou a necessária auditoria e produziu Relatório de Verificações Fiscais, com anexos, onde, no que interessa a este julgamento, registrou (de forma sintética):

(...)

6.4 Irregularidade na Determinação dos Bens Utilizados como Insumos – Comissões Sobre Compras – 3º Trimestre de 2004 ao 4º Trimestre de 2004:

Através das planilhas de controle do crédito apresentadas pelo contribuinte (...), efetuou-se a glosa dos valores inseridos como “Comissões s/ compra de arroz c/ casca” nestes controles, para o ano de 2004.

(...) o legislador define com clareza as condições para o aproveitamento dos créditos da contribuição ao PIS/Pasep, de modo que as mesmas podem ser resumidas em dois grupos: o dos bens e o das despesas.

(...) não é qualquer despesa que tenha relação com a atividade empresarial, mesmo que necessária, que se classifica como insumo, pois além desses insumos cuidou a legislação de estabelecer créditos relativos a uma série de despesas, em lista cuja característica é a de ser exaustiva, ou seja, apenas as despesas nela relacionadas, além obviamente dos insumos, é que dão direito ao crédito no cálculo das contribuições não-cumulativas.

(...) conclui-se que as “Comissões s/ compra de arroz c/ casca” não podem ser enquadradas neste conceito de insumo, pois tais serviços prestados não são aplicados ou consumidos na fabricação ou produção do produto.

6.5 Irregularidade na Determinação dos Bens Utilizados como Insumos – Material de Embalagem e Compra de Rolete - 1º Trimestre de 2004 ao 4º Trimestre de 2004:

Através da análise digital feita nos documentos fiscais de entrada apresentados pela empresa, usando pesquisa de termos que identificassem materiais de embalagem para o período em questão no campo “Descrição Complementar” das notas fiscais, efetuou-se o ajuste nas planilhas de controle do crédito apresentadas pelo contribuinte (...) para os valores achados por esta fiscalização.

6.6 Irregularidade na Determinação dos Bens Utilizados como Insumos – Despesas Sobre Energia Elétrica – 1º Trimestre de 2004 ao 4º Trimestre de 2007:

Verificou-se pelas planilhas de controle dos créditos apresentadas pelo contribuinte (...) o uso da soma algébrica da “conta do custo” e “conta despesa operacional” para a determinação das despesas com energia elétrica, visando a obtenção de crédito básico.

6.7 Irregularidade na Determinação dos Bens Utilizados como Insumos – Fretes Sobre Transferências – 1º Trimestre de 2004 ao 4º Trimestre de 2007:

O contribuinte corretamente apura créditos relativos a fretes feitos por Pessoas Jurídicas domiciliada no país, quando suportado pelo vendedor. Além destes, também apura, indevidamente, créditos de fretes quando da transferência destes produtos entre seus estabelecimentos.

(...) não há base legal pra apropriar créditos relativos às despesas de fretes quando da transferência das mercadorias para revenda, entre estabelecimentos, pois tal despesa integra o custo de aquisição.

(...) constituindo-se o crédito sobre vendas suportado pelo vendedor um benefício fiscal, dado não poder ser qualificado como insumo, e, previsto no rol taxativo de hipóteses do art. 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, sua interpretação deve ser restritiva, por analogia (inciso I do art. 108 do Código Tributário Nacional – CTN) ao art. 111 do CTN. Logo, indevido qualquer tentativa de extrapolar o conceito de “frete sobre venda” para “frete sobre transferência”, dado este último ser entre estabelecimentos da mesma empresa (...).

(...), tais valores relativos aos fretes sobre transferências foram glosados, permanecendo os fretes devidos a pessoas jurídicas domiciliadas no País, nas operações de vendas e quando incorridos a partir de 01/02/2004.

6.8 Irregularidade na Determinação da Base de Cálculo da Contribuição – Receitas da Cessão de Créditos do Icms – 1º Trimestre de 2005 ao 4º Trimestre de 2005:

(...), verificou-se que as receitas decorrentes da cessão de créditos do Icms efetuada pela empresa no ano de 2005 não haviam sido inseridas na base de cálculo do PIS/Pasep.

A inclusão das denominadas cessões de créditos do Icms à base de cálculo das contribuições deve-se ao fato de tal operação configurar espécie de alienação, ou seja, uma cessão de créditos em que a pessoa jurídica vendedora toma o lugar do cedente; o adquirente, o do cessionário e, a Unidade de Federação, o do cedido.

6.9 Irregularidade na Determinação da Base de Cálculo da Contribuição – Recuperação de Despesa de Icms – 1º Trimestre de 2004 ao 4º Trimestre de 2007:

Verificou-se nos arquivos digitais representando os lançamentos contábeis da empresa, que no período em questão houve valores relativos a recuperação de despesas de Icms que não foram levadas à base de cálculo da contribuição.

(...) a base de cálculo da contribuição para o PIS/Pasep sujeita à incidência não-cumulativa é definido como o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou de sua classificação contábil, sendo que no § 3º deste mesmo artigo está explícito as hipóteses de exclusão para esta contribuição.

(...) em função de previsão legal, de conteúdo amplo, tudo aquilo que a pessoa jurídica auferir como receita encontra-se no campo de incidência da contribuição, observadas as exclusões e deduções da receita bruta legalmente admitidas.

(...) tais valores achados e relativos a “Recuperação de Despesa de ICMS” foram levados à planilha de ajustes dos cálculos da contribuição (...), aumentando o valor devido de PIS/Pasep para os anos de 2004 a 2007.

6.12 Irregularidade na Determinação dos Créditos – Percentagem de Créditos Básicos com Relação às Vendas com Alíquota Zero - 1º Trimestre de 2004 ao 4º Trimestre de 2007:

(...) o contribuinte não faz a correta proporção entre seus créditos que dão direito ao ressarcimento/compensação previstos no art. 16 da Lei nº 11.116/2005.

Dado que os valores a ressarcir/compensar para a presente empresa são proporcionais unicamente às vendas com alíquota zero (no caso, vendas de arroz beneficiado), importante se faz tal distinção a fim de evitar o cálculo dos créditos usando, por exemplo, as receitas financeiras (possuem alíquota zero também) ou até mesmo outras vendas tributadas (vendas de quirela, farelo, sucata, etc). A falta de segregação do que é unicamente “vendas com alíquota zero” aliada a separação simplista de “créditos básicos” e “créditos presumidos” a fim de determinar o montante do crédito com direito da ressarcimento/compensação faz com que tal valor fique irreal.

Desta maneira, com relação à receita total da empresa, para os anos de 2004 a 2007 foi levantada à percentagem da receita proporcional aos créditos presumidos, da receita proporcional

às vendas com alíquota zero – outras, da receita proporcional às vendas tributáveis e da receita proporcional às vendas com alíquota zero de arroz beneficiado, sendo o montante a ressarcir/compensar dos créditos previstos no art. 3º da Lei nº 10.637/2002 calculados usando esta última proporção.

Com base neste Relatório a autoridade administrativa emitiu Despacho Decisório, onde reconheceu parcialmente o direito creditório em favor do interessado, denegando, por consequência, parte do crédito pleiteado. Homologou as compensações declaradas até o limite do crédito disponível.

A empresa foi cientificada em 27/01/2011 e, não conformada, apresentou em 24/02/2011, através de procuradores, longa manifestação de inconformidade, onde inicialmente retrata os fatos, referindo a seguir, em resumo:

1. A não inclusão, na formação da base de cálculo do PIS devido, da cessão de créditos de ICMS a terceiros:

- *a sistemática de contabilização do ICMS faz com que os saldos credores apurados fiquem consignados em conta do Ativo (ICMS a Recuperar), os quais podem ser utilizados para abatimento dos valores do mesmo tributo, apurados como devidos sobre operações próprias, ou transferidos a terceiros em operações de aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem. Isso aconteceu no caso concreto;*

- *a forma de contabilização faz com que o ICMS destacado nas notas fiscais de aquisição se constitua num redutor de custos, nos casos de aquisição de insumos utilizados na fabricação de produtos destinados à exportação;*

- *o montante de ICMS registrado no ativo da empresa, utilizado para pagamento a fornecedores, está longe de se constituir em receita, razão pela qual não pode ser mantida a Decisão administrativa que, nessa parte, glosou parcialmente o pedido de ressarcimento de créditos de PIS.*

2. O crédito presumido do ICMS não é “receita” e sim um “redutor de custos”:

- *o Crédito Presumido do ICMS foi instituído pelos Estados membros da Federação como um mecanismo de defesa dos interesses de determinados setores da economia, com o fim de evitar que estabelecimentos industriais se transferissem de um Estado para outro, porque este lhe oferece redução do aludido tributo, melhorando a sua condição de competitividade;*

- *quando um estabelecimento passa a ter direito de consignar em seus registros contábeis e fiscais um Crédito Presumido do ICMS, os valores dele decorrentes são tratados como redutor de custo, pois esse é o objetivo a ser alcançado tanto pelo beneficiário quanto pelo estado concedente de tal incentivo;*

• pela leitura dos arts. 1º, § 1º, das Leis nºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, é possível constatar a improcedência e inconsistência da pretensão fiscal, na medida em que o referido dispositivo faz expressa referência às receitas auferidas pela pessoa jurídica. Tanto a doutrina pátria como a jurisprudência têm entendimento consolidado no sentido de que o crédito presumido do ICMS não pode ser considerado como receita, especialmente quando se pretende computar o dito valor como base de cálculo do PIS e da COFINS não-cumulativos.

3. A alegada utilização indevida de créditos sobre valores pagos a título de frete nas operações de transferência de mercadorias entre estabelecimentos da requerente:

• o gasto com transporte de mercadorias entre seus estabelecimentos ou para distribuição aos clientes são, e sempre foram, considerados na formação do custo de cada produto ou mercadoria, para fins de definição da margem de lucro. Quanto maior o custo, maior será o preço de venda. Existindo direito de crédito sobre tributos a recuperar, tais créditos são registrados, contabilmente, como redutores de custo, fazendo com que o valor de venda de cada produto/mercadoria seja proporcionalmente menor;

• no caso do PIS e da COFINS não-cumulativos, o critério eleito pelo legislador, para assegurar os créditos, é conhecido como sendo o de base sobre base, ou seja, não importa se ocorreu ou não a agregação física. O que deve ser verificado é se o item sobre o qual se fez crédito integrou o custo do produto, do serviço ou da mercadoria;

• inexistente a distinção pretendida pelo Fisco, que restringe o conceito de insumo tão somente para os bens ou serviços que se aplicam diretamente aos produtos, excluindo todos os outros custos e despesas que comprovadamente estão ligados ao processo industrial, como, por exemplo, o transporte de mercadorias entre estabelecimentos da pessoa jurídica;

• os dispêndios efetuados com fretes na transferência de mercadorias entre os estabelecimentos da empresa são computados, na sua totalidade, como custo de produção, interferindo, de forma inconteste, na formação do preço de venda. Dessa forma, geram direito de crédito de PIS e COFINS na modalidade não-cumulativa.

4. O direito de crédito do PIS não-cumulativo sobre compra de material de embalagem e de consumo de energia elétrica:

• o art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, define o direito ao crédito sobre a compra de insumos e consumo de energia elétrica, sendo que o art. 1º da IN SRF nº 358, de 2003, e o art. 8º, § 4º, I, da IN SRF nº 404, de 2004, definem o que seja insumo (neles consta o material de embalagem);

• não há nada que justifique a glosa dos créditos de PIS sobre material de embalagem, porquanto tais dispêndios também

fazem parte do conceito de insumo e, portanto, integram o custo de industrialização;

• a RFB já manifestou entendimento de que a energia elétrica é passível de gerar crédito na apuração do PIS/COFINS não-cumulativos. Deve, portanto, ser acolhido o pedido da empresa, devendo ser reconhecido o direito ao crédito de PIS sobre os custos incorridos com energia elétrica consumida no estabelecimento.

5. A alegada utilização indevida de créditos sobre comissões:

• as comissões de compras, pagas pela empresa, consiste na compra de arroz em casca, no mercado, intermediada por terceiros, visando a aquisição do produto com qualidade, menor preço, rapidez e redução do custo. Os valores dessas comissões são classificados, inclusive contabilmente, como custo do produto e, como tal, considerado no cálculo dos créditos do PIS;

• para efeito do cálculo dos créditos do PIS não-cumulativo, deve-se considerar como custo da venda do arroz, pronto para consumo, as despesas tidas, inclusive aquelas decorrentes do pagamento de comissões pela compra do arroz em casca. Essas despesas integram a cadeia de aquisição do produto (matéria-prima), o que, por consequência, outorga o direito ao crédito do PIS sobre os respectivos custos.

6. Da necessidade de apropriação dos créditos com base no rateio proporcional de custos:

• na determinação dos créditos do PIS/COFINS não-cumulativos, a empresa deve segregar os créditos em três categorias distintas, a saber: (1) créditos vinculados à receita tributável no mercado interno; (2) créditos vinculados à receita não tributável no mercado interno; (3) créditos vinculados à receita de exportação;

• a empresa não dispõe de contabilidade de custos. Os custos e despesas comuns, que geram créditos vinculados aos três tipos de receitas referidos anteriormente são rateados com base no faturamento;

• para fins de apuração dos percentuais de rateio, a empresa não computa em suas receitas, as demais receitas, tributadas ou não (receitas financeiras, crédito presumido de ICMS e recuperação de despesas), ao entendimento de que custos e despesas comuns geradores de créditos devem ser rateados somente entre as receitas de vendas ou de prestação de serviços a que estão vinculados;

• ao efetuar o cálculo do rateio dos créditos vinculados aos custos/despesas comuns, o Fisco computou na receita bruta o valor das demais receitas (receitas financeiras, crédito presumido de ICMS e recuperação de despesas), gerando uma distorção no rateio dos créditos, reduzindo, por consequência, o

valor dos créditos vinculados à receita não tributada no mercado interno;

• é flagrante o equívoco perpetrado pelo Fisco, já que o rateio dos custos/despesas comuns deve ser realizado somente com base na receita bruta gerada pela venda de mercadorias, de produtos e da prestação de serviços, não se justificando a inclusão das demais receitas. Requer que o processo seja baixado em diligência para que o Fisco proceda ao rateio dos custos tão-somente com base na receita bruta da venda de mercadorias, produtos e/ou prestação de serviços.

Ao finalizar, requer:

a) seja reconhecido o direito ao crédito pleiteado;

b) seja determinada a realização de diligência para que o fisco faça a averiguação das Notas Fiscais que deram origem aos créditos sobre a compra de material de embalagem e de consumo de energia elétrica, bem como para que proceda ao cálculo dos créditos passíveis de apropriação pelo critério de rateio dos custos e despesas comuns com base na receita bruta da venda de mercadorias, produtos e /ou prestação de serviços;

c) provar o alegado por todos os meios de provas em direito admitidos.

A repartição preparadora atestou a tempestividade da peça contestatória.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Porto Alegre (RS) julgou parcialmente procedente a manifestação de inconformidade, nos termos da ementa abaixo transcrita:

Assunto: Processo Administrativo Fiscal Período de apuração: 01/07/2004 a 31/12/2007

PERÍCIA NÃO NECESSÁRIA. DESRESPEITO ÀS REGRAS DO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. PEDIDO NÃO FORMULADO.

A realização de perícia somente deve ocorrer quando não for possível a aferição dos fatos pelo conhecimento ordinário, devendo o pedido ser considerado como não formulado quando não houver respeito às regras do processo administrativo fiscal.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep Período de apuração: 01/07/2004 a 31/12/2007

INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. BASE DE CÁLCULO. CRÉDITOS. INSUMOS.

O sujeito passivo poderá descontar da contribuição apurada no regime não-cumulativo, créditos calculados sobre valores correspondentes a insumos, assim entendidos 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.

INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. BASE DE CÁLCULO. CRÉDITOS. COMISSÕES.

O sujeito passivo somente poderá descontar créditos calculados sobre valores correspondentes a insumos, assim entendidos os bens ou serviços aplicados ou consumidos diretamente na produção ou fabricação de bens e na prestação de serviços, não se considerando como tal despesas com comissões na compra de matéria-prima.

INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. BASE DE CÁLCULO. CRÉDITOS. FRETES.

Não existe previsão legal para o cálculo de créditos a descontar do PIS não-cumulativo sobre valores relativos a fretes realizados entre estabelecimentos da mesma empresa.

INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. BASE DE CÁLCULO. CRÉDITOS. EMBALAGENS.

Apenas as embalagens que se caracterizam como insumos, ou seja, 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, é que dão direito a crédito. As embalagens que não são incorporadas ao produto durante o processo de industrialização (embalagens de apresentação), mas apenas depois de concluído o processo produtivo e que se destinam tão-somente ao transporte dos produtos acabados (embalagens para transporte), não podem gerar direito a creditamento relativo às suas aquisições.

INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. BASE DE CÁLCULO. CRÉDITOS. ENERGIA ELÉTRICA.

Por expressa previsão legal, dão direito a crédito os valores gastos com energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica, não gerando crédito os valores incluídos na fatura de energia em relação aos quais não há qualquer permissivo legal para tanto.

INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. BASE DE CÁLCULO. CESSÃO DE CRÉDITOS DE ICMS. RECUPERAÇÃO DE DESPESAS. TRIBUTAÇÃO.

A receita auferida em decorrência da transferência de créditos de ICMS a terceiros pode ser excluída da base de cálculo da contribuição somente a partir de 1º/01/2009, por força da alteração promovida pela Lei 11.945, de 2009. As receitas decorrentes de recuperação de despesas não podem ser excluídas da base de cálculo do PIS, por falta de previsão legal.

INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. APURAÇÃO DE CRÉDITOS. CRITÉRIO DE DETERMINAÇÃO.

Inexistindo sistema de contabilidade de custos integrada e coordenada com a escrituração, a apropriação dos créditos deve ser feita por rateio proporcional.

Discordando da decisão de primeira instância, a recorrente interpôs recurso voluntário, instruído com diversos documentos. Em síntese, apresentou as mesmas alegações suscitadas na manifestação de inconformidade, acrescentando basicamente que:

A não inclusão, na formação da base de cálculo do PIS devido, da cessão de créditos de ICMS a terceiros - Precedentes jurisprudenciais

- a Colenda Terceira Seção da Quarta Câmara deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, julgou o recurso vinculado ao processo administrativo nº 11065.100352/2007-19, através do qual se pleiteou o reconhecimento do direito de ressarcimento do Crédito Presumido do IPI que foi glosado, por ter, o Fisco Federal, entendido que a empresa deveria ter computado como receita, para fins de incidência das contribuições do PIS e da Cofins, os valores de créditos de ICMS transferidos a seus fornecedores, em pagamento de matérias-primas utilizadas na fabricação de produtos exportados. A decisão proferida foi no sentido de dar provimento ao recurso, por terem entendidos os seus integrantes, por maioria, que efetivamente não se trata de receita.

A alegada utilização indevida de créditos sobre valores pagos a título de frete nas operações de transferência de mercadorias entre os estabelecimentos da recorrente

- como já referido por ocasião da apresentação da manifestação de inconformidade, para realizar o transporte de produtos entre os seus estabelecimentos e, também, para distribuir as suas mercadorias junto aos clientes, a recorrente se utiliza de sua frota própria de veículos, e, também contrata o transporte com outras pessoas jurídicas, cujo valor do frete, por evidente, é acrescido ao preço de custo das mercadorias;

- de outra banda, as pessoas jurídicas que efetuam esse transporte e recebem o valor do frete, consignam tais receitas como integrantes da base de cálculo do PIS e da Cofins;

- deste modo, se, para a aplicação do princípio da não-cumulatividade devem ser levados em consideração os créditos assegurados pela legislação de regência, para que estes sejam confrontados com os débitos decorrentes das operações de venda, é evidente que, com relação aos créditos, a análise do que é de direito para o contribuinte deve ser feita, considerando não apenas a letra da lei, mas também, e primordialmente, o bom senso e a essencialidade do dispêndio, vinculado à própria atividade da pessoa jurídica.

- a lei deve ser interpretada, sempre, com uma dose de bom senso e com certo grau de temperamento, de tal modo que a sua aplicação não resulte em distorção dos objetivos do legislador;

- em se tratando de créditos do PIS e da Cofins, o intérprete e aplicador da lei não podem deixar de observar em cada caso, se o dispêndio é ESSENCIAL, ou não, para o exercício da atividade da pessoa jurídica, ou, dito de outra forma, se a pessoa jurídica tem condições de exercer na plenitude, a sua atividade, caso não ocorra o fato em comento, ou seja, o pagamento do frete para outras pessoas jurídicas realizarem a transferência de mercadorias entre os seus estabelecimentos;

- se a resposta a essa indagação for no sentido de considerar impossível a realização dos seus objetivos sociais, tem-se, então, que o dispêndio está enquadrado no conceito de ESSENCIALIDADE, com o que deve ser assegurado o crédito da contribuição em comento, desde que o pagamento do frete tenha sido efetuado à pessoas jurídicas;

- à recorrente não resta nenhuma dúvida de que é possível, sim, aplicar, em maior grau de extensão, o disposto no inciso IX do art. 3º, da Lei nº 10.637/2002, pois, ao ser prevista a hipótese de crédito sobre os custos do “frete na operação de venda, quando o ônus for suportado pelo vendedor”, isto não significa dizer que os custos vinculados aos demais fretes, relacionados às transferências de mercadorias, não possam ser objeto de creditamento, na medida em que, como já ficou assentado, estes são essenciais ao completo desenvolvimento da recorrente;

- ademais, não é preciso ser um profundo conhecedor das Ciências Contábeis, para constatar que integram o custo dos produtos fabricados todos os itens que, de forma direta, (matéria-prima, por exemplo) e indireta (energia elétrica, depreciação, etc) estão a eles relacionados, devendo aí ser incluído o custo do frete para transferência dos mesmos entre os estabelecimentos da recorrente;

- é que o mesmo art. 3º, retro transcrito, apresenta uma outra hipótese em que fica assegurado o direito de crédito, e que está prevista na parte inicial do seu inciso II, quando este se refere a “bens e serviços utilizados como insumos na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados a venda...”;

- em que pese não haver, em nenhum dispositivo legal que trata do tema em questão, qualquer definição ou conceito do que pode ou deve ser considerado como “insumos”, dúvida não pode haver que, com relação ao PIS e à Cofins, não pode ser considerados os conceitos existentes na legislação do IPI e do ICMS, tal como previsto na Instrução Normativa nº 404/2004 que, sem amparo legal, vinculou o direito de crédito do PIS não-cumulativo à integração do insumo ao produto final, se apegando, com isso ao conceito de insumos estabelecido pela legislação do IPI.

- quanto a isto, aliás, multiplicam-se as decisões administrativas do CARF e do Poder Judiciário, reconhecendo que aqueles conceitos não podem ser tomados por empréstimo para se

analisar o direito à apropriação de créditos e do PIS não-cumulativos;

O direito de crédito do PIS não-cumulativo sobre compra de material de embalagem

- o fato de se tratar bobina, fita adesiva, capas, fios e filme, não lhes retira a característica de “embalagem”, notadamente porque, esses materiais são utilizados para o acondicionamento (embalagem) de vários sacos de arroz, de uma só vez, formando os chamados fardos;

Da necessidade de apropriação dos créditos com base no rateio proporcional dos custos

é preciso, agora, deixar bastante claro que, ao contrário do que entendeu a Turma Julgadora, em nenhum momento a recorrente defendeu a adoção do critério de rateio pelo método de “apropriação direta” dos custos, até porque, não é demasiado repetir o que já foi dito por ocasião da manifestação de inconformidade, ela não possui contabilidade de custos integrada. A razão do inconformismo da recorrente, como logo em seguida se demonstrará, reside no cômputo (indevido) de valores que não configuram receita de venda de mercadoria e/ou prestação de serviços, no cálculo do rateio proporcional.

Por último, requereu que fosse dado provimento ao seu recurso para o fim de:

- reconhecer o direito ao crédito pleiteado, sem a necessidade de incluir na formação da base de cálculo do PIS devido, o montante do crédito presumido de ICMS e do saldo credor que foi transferido a terceiros;

- reconhecer o direito ao crédito do PIS sobre os custos relativos ao frete pago nas operações de transferência de mercadorias entre os seus estabelecimentos, às comissões sobre compras e sobre a compra de material de embalagem;

- determinar que o processo seja baixado à Delegacia da Receita Federal em Santa Maria/RS para que o Agente Fiscal proceda ao cálculo dos créditos passíveis de apropriação, pelo critério de rateio dos custos e despesas comuns com base na receita bruta da venda de mercadorias, produtos e/ou prestação de serviços;

- por fim, que seja acolhido o pedido de julgamento unificado deste recurso, com o interposto nos autos do processo administrativo nº 11075.000407/2006-83, nos termos do previsto no art. 9º, § 1º, do Decreto nº 70.235/72, com a redação que lhe foi dada pela Lei nº 11.196/2005.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Flávio de Castro Pontes

O recurso é tempestivo e atende aos demais pressupostos recursais, portanto, dele toma-se conhecimento.

Inicialmente analisa-se o pedido de julgamento unificado deste recurso, com o interposto nos autos do processo administrativo nº 11075.000407/2006-83. Embora esse procedimento atendesse aos princípios da economia processual e ampla defesa, este relator não tem competência para alterar a distribuição efetuada.

Regulamentando a distribuição dos processos administrativos, os art. 47 e 49, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 22/06/2009, estabelece que os processos serão distribuídos mediante sorteio para as Seções e Câmaras, observadas sua competência, e, posteriormente, os processos recebidos pelas Câmaras serão sorteados aos conselheiros.

Assim, por falta de previsão normativa, não se pode redistribuir este processo para outro relator por conexão, ou vice-versa.

Destaca-se inicialmente que as matérias em discussão nesse litígio administrativo são objeto de inúmeras controvérsias entre a Fazenda Nacional e os contribuintes. Assim, as matérias serão enfrentadas por tópicos específicos, em consonância com as alegações da requerente no recurso voluntário.

1 Base de cálculo - cessão de créditos de ICMS

A principal controvérsia desse tópico (item 6.8 do Relatório de Verificações Fiscais) cinge-se a identificar se a cessão de créditos de ICMS para terceiros integra a base de cálculo da contribuição PIS nos termos da Lei nº 10.637/2002 (incidência não-cumulativa).

O art. 1º da Lei 10.637/2002 dispõe que:

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.

(...)

No caso em tela assiste razão à interessada. É certo que no presente caso o acúmulo de créditos de ICMS tem origem em incentivo fiscal estadual. A cessão de créditos de ICMS não tem natureza de receita, visto que há mera mutação patrimonial, porquanto não há lançamentos a serem feitos nas contas de resultado. Ao contrário da tese da autoridade fiscal que incluiu na base de cálculo da contribuição para o PIS as cessões de créditos de ICMS, essa operação não caracteriza uma alienação.

Além disso, a cessão de créditos foi pelo valor nominal, portanto não existiu um ágio que poderia resultar em um acréscimo patrimonial. Nessas operações, em regra, ocorre um deságio, posto que sempre há dúvidas quanto ao fato do crédito cedido ser líquido e certo. De modo que a aludida operação não tem a essência de receita, logo não integra a base de cálculo da contribuição.

A propósito da cessão de créditos de ICMS, transcreve-se o entendimento de Hiromi Higuchi, Fábio Hiroshi Higuchi e Celso Hiroyuki Higuchi em Imposto de Renda das empresas: interpretação e prática: atualizado até 10-01-2010, 35ª ed. – São Paulo: IR Publicações, 2010, p. 879 e 880:

As empresas exportadoras de mercadorias acumulam vultosos créditos de ICMS que chegam a bilhões de reais em todo o País. Como não conseguem utilizar os créditos, estes são cedidos para outras empresas. O 2º C.C. decidiu que as cessões onerosas e outras operações semelhantes envolvendo créditos de ICMS, por apresentarem mera mutação patrimonial, não integram a base de cálculo de PIS e COFINS (ac n.ºs 201-80.856/2007 a 201-80.866/2007 no DOU de 23-04-08).

As decisões são corretas porque na cessão de crédito de ICMS não há nenhuma receita a ser contabilizada na conta de resultado. A empresa só adquire o crédito de ICMS se a empresa cedente conceder deságio. Se o deságio for de 20%, a empresa debita Caixa em 80% e a despesa de deságio em 20% e credita a conta de Ativo (crédito de ICMS) em 100%. Não há nenhuma receita a ser contabilizada na conta de resultado. Este é o procedimento contábil correto. A contabilização é idêntica à do desconto de duplicatas em que não há receita a ser contabilizada no resultado. A culpa pode ter sido do contabilista que criou receita ilusória na conta de resultado.(grifou-se)

Em casos análogos, a não incidência de contribuição também foi acolhida, de forma unânime, em outros julgados administrativos do antigo Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda:

*Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins Período de apuração: 01/02/1999 a 31/07/2003
Ementa: COFINS. BASE DE CÁLCULO. EXCLUSÕES. CESSÃO DE CRÉDITOS DE ICMS. NÃO INCIDÊNCIA DE COFINS. Não há incidência de Cofins sobre a cessão de créditos de ICMS, por se tratar esta operação de mera mutação patrimonial. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. O regime de cálculo e recolhimento da Cofins por substituição tributária somente se aplica às hipóteses previstas em lei, o que exclui as*

operações de venda de óleo combustível. Recurso provido em parte.

(Segundo Conselho de Contribuintes, Primeira Câmara, Acórdão nº 201-80786, de 11/12/2007)

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep Período de apuração: 01/07/2006 a 30/09/2006 PIS NÃO CUMULATIVO. RESSARCIMENTO. TRANSFERÊNCIA DE CRÉDITOS DO ICMS A TERCEIROS. Não incide Pis e Cofins na cessão de créditos de ICMS, uma vez sua natureza jurídica não se revestir de receita. (...)

(Segundo Conselho de Contribuintes, Quarta Câmara, Acórdão nº 204-03448, de 05/09/2008)

Outrossim, a Câmara Superior de Recursos Fiscais do CARF teve igual entendimento em decisão unânime:

CESSÃO DE CRÉDITOS DE ICMS. NÃO INCIDÊNCIA.

A cessão de créditos de ICMS não se constitui em base de cálculo da contribuição, por se tratar esta operação de mera mutação patrimonial, não representativa de receita

(Câmara Superior de Recursos Fiscais, Recurso nº 202-137.936, Acórdão nº 02/03-783, de 11/02/99).

Destarte, a transferência do saldo credor de ICMS acumulado, classificado, em regra, no ativo como tributo recuperável, não modifica esse ativo, há somente uma alteração da classificação contábil, ou seja, esse saldo credor transfere-se para uma outra conta do ativo, portanto essa operação não configura receita.

Além do mais, é importante consignar que Excelsa Corte (STF), por maioria, ao apreciar o recurso extraordinário nº 606.107 na sistemática de repercussão geral reconheceu que é inconstitucional a incidência da contribuição para PIS e Cofins não cumulativas sobre os valores recebidos por empresa exportadora em razão da transferência a terceiros de créditos de ICMS, a teor do Informativo STF 707 de 2013:

É inconstitucional a incidência da contribuição para PIS e Cofins não cumulativas sobre os valores recebidos por empresa exportadora em razão da transferência a terceiros de créditos de ICMS. Com base nesse entendimento, o Plenário, por maioria, negou provimento a recurso extraordinário em que discutido se os valores correspondentes à transferência de créditos de ICMS integrariam a base de cálculo de contribuição para PIS e Cofins não cumulativas. Inicialmente, aduziu-se que a apropriação de créditos de ICMS na aquisição de mercadorias teria suporte na técnica da não cumulatividade (CF, art. 155, § 2º, I), a fim de evitar que sua incidência em cascata onerasse demasiadamente a atividade econômica e gerasse distorções concorrenciais. Esclareceu-se, na sequência, que a não incidência e a isenção nas operações de saída implicariam a anulação do crédito relativo às operações anteriores. (...)

Por essas razões, nessa matéria dá-se provimento ao recurso da interessada.

2 Recuperação de Despesas de ICMS (Crédito Presumido de ICMS)

Esta controvérsia tem por objeto as alterações na base de cálculo da contribuição com a inclusão de valores relativos a recuperação de despesas de ICMS (item 6.9 do Relatório de Verificações Fiscais).

A interessada alega que os referidos créditos presumidos de ICMS devem ser tratados como “reduzidor de custo”.

A Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, estabelece:

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.

Não tem razão a interessada. Registre-se de imediato que a autoridade fiscal adotou como fundamento legal a Lei nº 10.637/2002, que teve vigência após a Emenda Constitucional nº 20/98 que, por seu turno, ampliou a competência da União para instituição de contribuições sociais sobre a totalidade das receitas.

Como visto, a Lei nº 10.637/2002 dispõe que 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.

De outro giro, as exclusões da base de cálculo estão discriminadas no § 3º do art. 1º da Lei nº 10637/2002:

§ 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; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

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 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.

(...)

Desta maneira, as exclusões da base de cálculo estão todas discriminadas na lei e as receitas decorrentes de crédito presumido do ICMS não fazem parte desse rol, logo não podem ser excluídas da base de cálculo da contribuição PIS. Insista-se que a norma estabelece a incidência da contribuição sobre a totalidade das receitas e não prevê estas exclusões.

Diferentemente do alegado, esses recursos recebidos têm natureza de receita, visto que provoca alterações no patrimônio da interessada, com lançamentos a serem feitos nas contas de resultado.

Por outro lado, rechaça-se a tese de que estes créditos têm a natureza de “reduzidor de custo”. Por certo, toda receita tem o objetivo de recuperar custos, fato que por si só, não afasta a incidência da contribuição. Consigne-se, ainda, que as receitas em discussão não se caracterizam como subvenções para investimento. Não há nos autos elementos nesse sentido.

Em remate, as receitas decorrentes do crédito presumido de ICMS compõem a base de cálculo, tendo em vista que o faturamento mensal corresponde ao total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independente de sua denominação ou de sua classificação contábil.

Em remate, as receitas decorrentes do crédito presumido de ICMS compõe a base de cálculo, tendo em vista que o faturamento mensal corresponde ao total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independente de sua denominação ou de sua classificação contábil.

3. Glosa de créditos

3.1 Do direito descontar créditos em relação aos fretes nas operações de transferências de mercadorias entre os estabelecimentos da recorrente.

Esta controvérsia tem por objeto o direito do contribuinte de descontar créditos da contribuição PIS de fretes sobre transferências de produtos entre os estabelecimentos da recorrente (item 6.7 do Relatório de Verificações Fiscais).

É certo que os aludidos fretes não estão relacionados a uma operação de venda, portanto, *in casu*, não se aplicam os descontos de créditos previstos no inciso IX do art. 3º da Lei 10.883/2003, combinado com o art. 15 do mesmo diploma legal:

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

(..).

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

(...)

Não se admite uma interpretação extensiva nesta situação como pleiteia a recorrente. Os valores relativos aos gastos com frete somente geram direito de descontar créditos da contribuição em questão se associados diretamente à operação de vendas das mercadorias e arcados pelo vendedor.

Assim sendo, resta examinar o conceito de insumo para a solução deste tópico.

Segundo o art. 3º, inciso II, Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, disciplina, a pessoa jurídica poderá descontar créditos em relação a bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.

*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)*

(...)

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)

b) no § 1º do art. 2º desta Lei; (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

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 - (VETADO)

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

I – das aquisições efetuadas no mês:

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

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

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

(...)

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

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

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

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

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

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

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

Em que pese não vincular a autoridade julgadora, a interpretação dada pela RFB apresenta-se compatível e coerente com a legislação da não-cumulatividade da contribuição para o PIS. Essas normas complementares não atentaram contra a legalidade, além de não terem extrapolados os limites traçados na respectiva lei.

Em outras palavras, as normas acima delimitaram o direito de crédito com a especificação dos serviços que geram crédito. Posto isso, ao sujeito passivo somente é permitido descontar unicamente os créditos autorizados e discriminados pela lei. Em suma, não é qualquer serviço, custo de produção ou despesa que confere crédito da contribuição.

Caso o legislador tivesse outra intenção, de tal forma que os direitos de descontar os créditos abrangiam o maior número de gastos possíveis, teria feito constar na lei uma referência explícita ao direito de descontar créditos em conformidade com custos e as

despesas necessárias segundo a legislação do IRPJ. Da mesma maneira, caso quisesse adotar o conceito de custos de produção, não teria utilizado a expressão insumos.

Além disso, a lei que instituiu a não-cumulatividade da contribuição para o PIS especificou outros custos de produção e despesas operacionais que geram direito ao crédito, tais como: aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa; valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica; máquinas e equipamentos adquiridos para utilização na fabricação de produtos destinados à venda, bem como a outros bens incorporados ao ativo imobilizado; edificações e benfeitorias em imóveis de terceiros, quando o custo, inclusive de mão-de-obra, tenha sido suportado pela locatária; energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica.

Com efeito, o conceito de insumo no âmbito do direito tributário foi estabelecido no inciso I, § 1º, do artigo 1º da Lei nº 10.276, de 10 de setembro de 2001, *in verbis*:

Art. 1º

(...)

§1º A base de cálculo do crédito presumido será o somatório dos seguintes custos, sobre os quais incidiram as contribuições referidas no caput:

I - de aquisição de insumos, correspondentes a matérias-primas, a produtos intermediários e a materiais de embalagem, bem assim de energia elétrica e combustíveis, adquiridos no mercado interno e utilizados no processo produtivo;

Destarte, em tributos não cumulativos o conceito de insumo corresponde a matérias-primas, produtos intermediários e a materiais de embalagem. Ampliar este conceito implica em fragilizar a segurança jurídica tão almejada pelos sujeitos ativo e passivo.

Nesse sentido, recentemente o Superior Tribunal de Justiça (STJ), no julgamento do Recurso Especial 1.020.991 - RS, assim se pronunciou:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. CREDITAMENTO. LEIS Nº 10.637/2002 E 10.833/2003. NÃO-CUMULATIVIDADE. ART. 195, § 12, DA CF. MATÉRIA EMINENTEMENTE CONSTITUCIONAL. INSTRUÇÕES NORMATIVAS SRF 247/02 e SRF 404/04. EXPLICITAÇÃO DO CONCEITO DE INSUMO. BENS E SERVIÇOS EMPREGADOS OU UTILIZADOS DIRETAMENTE NO PROCESSO PRODUTIVO. BENEFÍCIO FISCAL. INTERPRETAÇÃO EXTENSIVA. IMPOSSIBILIDADE. ART. 111 CTN.

1. A análise do alcance do conceito de não-cumulatividade, previsto no art. 195, § 12, da CF, é vedada neste Tribunal Superior, por se tratar de matéria eminentemente constitucional, sob pena de usurpação da competência do Supremo Tribunal Federal.

2. *As Instruções Normativas SRF 247/02 e SRF 404/04 não restringem, mas apenas explicitam o conceito de insumo previsto nas Leis 10.637/02 e 10.833/03.*

3. *Possibilidade de creditamento de PIS e COFINS apenas em relação aos bens e serviços empregados ou utilizados diretamente sobre o produto em fabricação.*

4. *Interpretação extensiva que não se admite nos casos de concessão de benefício fiscal (art. 111 do CTN). Precedentes: AgRg no REsp 1.335.014/CE, Rel. Ministro Castro Meira, Segunda Turma, DJe 8/2/13, e Resp 1.140.723/RS, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, DJe 22/9/10.*

5. *Recurso especial a que se nega provimento.*

(STJ, 1ª Turma, REsp 1.020.991-RS, DJe 14/05/2013, rel. Sérgio Kukina)

Por pertinente, transcreve-se o seguinte excerto do voto proferido pelo Ministro Relator no julgamento deste recurso especial:

No mais, não houve a alegada restrição do conceito de insumo com a edição das Instruções Normativas SRF 247/02 e SRF 404/04, mas apenas a explicitação da definição deste termo, que já se encontrava previsto nas Leis 10.637/02 e 10.833/03.

Nesses instrumentos normativos, o critério para a obtenção do creditamento é que os bens e serviços empregados sejam utilizados diretamente sobre o produto em fabricação. Logo, não se relacionam a insumo as despesas decorrentes de mera administração interna da empresa.

Assim, a parte recorrente não faz jus à obtenção de créditos de PIS e COFINS sobre todos os serviços mencionados como necessários à consecução do objeto da empresa, como pretende relativamente aos valores pagos à empresas pela representação comercial (comissões), pelas despesas de marketing para divulgação do produto, pelos serviços de consultoria prestados por pessoas jurídicas (aqui incluídos assessoria na área industrial, jurídica, contábil, comércio exterior, etc), pelos serviços de limpeza, pelos serviços de vigilância, etc., porque tais serviços não se encontram abarcados pelo conceito de insumo previsto na legislação, visto não incidirem diretamente sobre o produto em fabricação.

Quando a lei entendeu pela incidência de crédito nesses serviços secundários, expressamente os mencionou, a exemplo do creditamento de combustíveis e lubrificantes previsto nos dispositivos legais questionados (...) (grifou-se)

Nessa esteira, se o conceito de insumo estivesse relacionado com os custos de produção, não faria sentido o legislador ordinário enumerar uma série de outros custos passíveis de gerarem créditos. Deste modo, adota-se como solução deste litígio o conceito de insumo segundo o disposto na IN 247/2002.

Superada essa fase conceitual, passa-se ao exame deste caso concreto.

A autoridade fiscal relatou:

Como se pode ver, não há base legal para apropriar créditos relativos às despesas de fretes quando da transferência das mercadorias para revenda, entre estabelecimentos, pois tal despesa integra o custo de aquisição.

Além disto, constituindo-se o crédito sobre vendas suportado pelo vendedor um benefício fiscal, dado não poder ser qualificado como insumo, e previsto no rol taxativo de hipóteses do art. 3.º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, sua interpretação deve ser restritiva, por analogia (inciso I do art. 108 do Código Tributário Nacional - CTN) ao art. 111 do CTN. Logo, indevido qualquer tentativa de extrapolar o conceito de "frete sobre venda" para "frete sobre transferência", dado este último ser entre estabelecimentos da mesma empresa, tendo inclusive CFOP próprio - CFOP 5150 e CFOP 6150 - e diferentes dos CFOP's de vendas. (grifou-se)

Deste modo, para se ter direito ao desconto dos créditos é necessário que os serviços prestados por pessoa jurídica sejam aplicados diretamente na fabricação do produto, o que não ocorreu nas situações descritas. Dos elementos que constam neste processo administrativo fiscal, constata-se que os serviços que foram objeto de glosa fiscal (fretes sobre transferências) não podem ser considerados insumos porque não foram aplicados diretamente na atividade fabril.

Anote-se que a RFB consolidou a tese que o frete pago para transportar produtos acabados não configura insumo, conforme Solução de Divergência COSIT nº 26/2008, DOU 09.06.2008:

ASSUNTO: Contribuição para o PIS/Pasep EMENTA: TRANSPORTE DE PRODUTO ACABADO ENTRE ESTABELECEMENTOS DA MESMA PESSOA JURÍDICA; INSUMOS DA ATIVIDADE DE TRANSPORTE; CRÉDITOS DE CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. IMPOSSIBILIDADE. 1. O transporte de produto acabado entre estabelecimentos industriais, ou destes para os centros de distribuição e ainda de um centro de distribuição para outro, da mesma pessoa jurídica não gera direito a crédito a ser descontado da contribuição para o PIS/Pasep com incidência não-cumulativa, ainda que esse transporte constitua ônus da empresa que irá vender o produto. 2. Os insumos utilizados na atividade de transporte de produto acabado (ou em elaboração) entre estabelecimentos industriais; destes para os centros de distribuição; de um centro de distribuição para outro ou do estabelecimento vendedor para o comprador não gera direito a crédito a ser descontado da Contribuição para o PIS/Pasep apurada de forma não-cumulativa.

DISPOSITIVOS LEGAIS: Arts. 3º inciso II da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002; 15 inciso II da Lei nº 10.833, de 2003 e 15 da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004. (grifou-se)

É bem verdade que esses fretes são importantes para o processo produtivo, todavia não são empregados diretamente na fabricação do produto destinado à venda. Os fretes ocorrem após o encerramento do processos produtivo, ou seja, tratam-se de transferências de produtos acabados, portanto são custos de produção que não se enquadram no conceito de insumos.

Em remate, em relação a essa matéria, não merece reparo a decisão recorrida.

3.2 Do direito descontar créditos em relação à materiais de embalagem.

Como relatado, nesta matéria a controvérsia é se determinadas aquisições enquadram-se no conceito de insumo (item 6.5 do Relatório de Verificações Fiscais).

Mais uma vez não assiste razão à interessada.

Destarte, nos termos da posição adotada anteriormente, para se ter direito ao desconto dos créditos é necessário que os insumos utilizados na fabricação de bens destinados à venda 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.

Assim sendo, dos elementos que constam neste processo administrativo fiscal, constata-se que as seguintes aquisições que foram objeto de glosa fiscal (bobinas, fitas adesivas, capas, fios e filmes) não podem ser consideradas insumos porque não foram aplicadas diretamente na atividade fabril.

Destarte, após o confronto das posições da fiscalização e da interessada, é forçoso concluir que as embalagens que foram glosadas caracterizam-se como acondicionamento para transporte e não se enquadram no conceito de insumo, uma vez que estes produtos foram aplicados quando o processo produtivo já havia sido encerrado.

Em suma, não geram direito a créditos a serem descontados da contribuição as aquisições de bobinas, fitas adesivas, capas, fios e filmes.

3.3 Do direito descontar créditos em relação às comissões sobre compras

Como visto, nesta matéria a discussão concentra-se no direito de descontar créditos em relação as “comissões sobre compra de arroz com casca” (item 6.10 do Relatório de Verificações Fiscais).

Novamente tem-se por objeto o conceito de insumo.

Como visto, a Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e alterações dispunha em seu art. art. 3º a pessoa jurídica **poderá descontar créditos** calculados em relação a bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.

Com efeito, resta evidente que a norma limita o direito da pessoa jurídica de descontar créditos. O conceito de insumo adotado neste voto é restritivo, ou seja, corresponde somente a matérias-primas, a produtos intermediários e a materiais de embalagem. Desta forma, as comissão pagas não se subsumem a este conceito, portanto não podem gerar crédito da contribuição.

É fato que as comissões são pagas à terceiros, de sorte que não se pode vincular essas comissões ao custo de aquisição da matéria-prima, *in casu*, o arroz. Insista-se que a definição de insumo não contempla outras despesas.

Em remate, somente geram créditos da contribuição PIS os custos enquadrados no conceito apresentado de insumos.

3.4 – Rateio Proporcional

A interessada insurgiu-se contra o critério de cálculo dos créditos da contribuição. Não se conforma no cálculo do rateio proporcional com o cômputo de valores que não configuram receita de venda de mercadorias e/ou prestação de serviços.

É incontroverso que o critério adotado tanto pela fiscalização como pela recorrente é o de rateio proporcional, assim não há litígio neste aspecto.

Não se pode perder de vista que a recorrente somente tem direito ao ressarcimento de créditos apurados em relação a custos, despesas e encargos vinculados às receitas sujeitas à incidência não cumulativa, observados os critérios previstos no § 8º do art. 3º da Lei 10.637/2002:

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

(...)

§ 7º Na hipótese de a pessoa jurídica sujeitar-se à incidência não-cumulativa da contribuição para o PIS/Pasep, em relação apenas a parte de suas receitas, o crédito será apurado, exclusivamente, em relação aos custos, despesas e encargos vinculados a essas receitas. (Vide Lei nº 10.865, de 2004)

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

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

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

O dispositivo legal acima estabelece uma proporção entre receita bruta sujeita à incidência não cumulativa e a receita bruta total. Por analogia, neste caso concreto estabelece-se uma proporção entre receitas de alíquota zero e/ou exportação e a receita bruta total. Destaca-se que não existe uma norma específica regulamentando essa matéria.

Como amplamente demonstrado, o conceito de receita bruta total está estabelecido no art. 1º, da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, abaixo transcrito:

*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.** (grifou-se)*

Assim, no conceito de bruta incluem-se as receitas da venda de bens e serviços e todas as demais receitas. Desta forma, no item receita bruta, como acertadamente procedeu a autoridade fiscal, incluem-se as receitas financeiras, as receitas decorrentes dos créditos presumidos de ICMS e de recuperação de custos.

4 Conclusão

Em face do exposto, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso voluntário para excluir, na apuração do ressarcimento, a incidência da contribuição PIS sobre a cessão de créditos do ICMS.

Flávio de Castro Pontes - Relator