



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

**Processo n°** 11080.004408/2007-17  
**Recurso n°** 505.970 Voluntário  
**Acórdão n°** **3401-01.150 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**  
**Sessão de** 10 de dezembro de 2010  
**Matéria** COFINS NÃO-CUMULATIVA. CESSÃO DE CRÉDITOS DO ICMS. AQUISIÇÕES DE EQUIPAMENTOS DE PROTEÇÃO INDIVIDUAL. CRÉDITOS DO ESTOQUE DE ABERTURA UTILIZADO APÓS DOZE MESES. SELIC.  
**Recorrente** ECS DO BRASIL METAL E PARTICIPAÇÕES LTDA  
**Recorrida** DRJ PORTO ALEGRE-RS

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/12/2006

Ementa:

ALEGAÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE. MATÉRIA DE COMPETÊNCIA EXCLUSIVA DO JUDICIÁRIO. SÚMULA CARF Nº 2.

Nos termos da Súmula CARF nº 2, de 2009, este Conselho Administrativo não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/12/2006

Ementa:

REGIME NÃO-CUMULATIVO. BASE DE CÁLCULO. CRÉDITOS DE ICMS TRANSFERIDO. NÃO INCLUSÃO.

Não compõe o faturamento ou receita bruta, para fins de tributação da Cofins e do PIS, o valor do crédito de ICMS transferido a terceiros, cuja natureza jurídica é a de crédito escritural do imposto Estadual. Apenas a parcela correspondente ao ágio integrará a base de cálculo das duas Contribuições, caso o valor do crédito seja transferido por valor superior ao saldo escritural.

NÃO-CUMULATIVIDADE. DISPÊNDIOS COM MANUTENÇÃO DE *SOFTWARE* E EQUIPAMENTOS DE PROTEÇÃO INDIVIDUAL. CRÉDITO IMPOSSIBILITADO.

No regime da não-cumulatividade do PIS e Cofins, a manutenção de software e a aquisição de equipamentos de proteção individual não dão direito a

créditos, por constituírem dispêndios não associados a determinado serviço ou bem produzido pela empresa.

RESSARCIMENTO. REGIME NÃO-CUMULATIVO. 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 10.833/2003 vedam expressamente tal aplicação.

**PARTE ABAIXO A CARGO GILSON, DESIGNADO RELATOR**

CRÉDITO CALCULADO SOBRE ESTOQUE DE ABERTURA. UTILIZAÇÃO APÓS DOZE MESES DO INGRESSO NA NÃO-CUMULATIVIDADE.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária da Terceira Seção de Julgamento, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso, vencidos os Conselheiros Odassi Guerzoni Filho e Gilson Macedo Rosenburg Filho quanto à cessão onerosa de crédito de ICMS, e vencido o Conselheiro Emanuel Carlos Dantas de Assis (Relator) quanto ao aproveitamento sobre o estoque de abertura. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Gilson Macedo Rosenburg Filho.

(assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenburg Filho - Presidente

(assinado digitalmente)

Carlos Dantas de Assis - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Gilson Macedo Rosenburg Filho, Emanuel Carlos Dantas de Assis, Rodrigo Pereira de Mello (Suplente), Odassi Gerzoni Filho e Fernando Marques Cleto Duarte e Dalton Cesar Cordeiro de Miranda.

## Relatório

Trata-se de recurso voluntário contra acórdão da 2ª Turma da DRJ em pedido de ressarcimento de saldo credor da Cofins não-cumulativa.

A contribuinte discorda de três glosas:

- tributação dos valores das transferências a terceiros de créditos do ICMS oriundos de exportação, alegando que não se enquadram no conceito de receita e seriam mero ingresso, caracterizado como cuperação de custos, mencionando em seu favor a Medida Provisória nº 451, de 15/12/2008 (convertida na Lei nº 11.945, de 04/06/2009, cujos arts. 16 e 17 modificam, com efeitos a partir de janeiro de 2009, as Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, de modo a excluir da base de cálculo do PIS Faturamento as receitas decorrentes de transferência onerosa a outros contribuintes 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);

- despesas referentes à manutenção de software e aquisição de material de segurança e prevenção (Equipamentos de Proteção Individual-EPI), que não foram caracterizadas pela DRJ como insumos, dentro da sistemática de apuração de créditos pela não-cumulatividade de Pis e Cofins, por não serem aplicados diretamente na prestação de serviços ou na produção ou fabricação de produtos destinados à venda; e

- créditos referentes ao estoque de abertura na Dacon de dezembro de 2006, que segundo a fiscalização foram incluídos indevidamente, enquanto a contribuinte sustenta que, como tais créditos são referentes aos estoques existentes em junho de 2004, poderiam ser utilizados em 2006 vez que num período superior ao limite de 12 meses estabelecido pela legislação. Observou não haver restrição legal ao aproveitamento posterior.

Para a Recorrente, a restrição aos créditos em questão fere os princípios da isonomia, da não-cumulatividade, da razoabilidade e da proporcionalidade. Argúi que as despesas em tela se subsumem ao conceito insumos utilizados no processo produtivo, pois são essenciais para a atividade, sendo que em relação aos Equipamentos de Proteção Individual-EPI transcreve as Soluções de Consulta nºs 359, de 26/11/2004, da 9ª Região Fiscal, e 40, de 19/07/2004, da 5ª Região).

Também pleiteia a “correção monetária” dos créditos pela taxa SELIC, desde a data da sua constituição até o efetivo ressarcimento ou compensação.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Relator Emanuel Carlos Dantas de Assis, Relator

O Recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos do Processo Administrativo Fiscal, pelo que cabe conhecê-lo, exceto no que argúi inconstitucionalidades.

Não deve ser conhecida a argüição de suposta os princípios como o da isonomia e o da não-cumulatividade, por constituir matéria que somente o Poder Judiciário é competente para julgar, consoante a Constituição Federal, arts. 97 e 102, I, “a”, III e §§ 1º e 2º deste último. Neste sentido, inclusive, a Súmula CARF nº 2, constante da consolidação realizada conforme a Portaria CARF nº 106, de 21/12/2009, segundo a qual “O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária”.

Na parte conhecida, dos três temas em debate dois não constituem novidade neste Colegiado, pelo que repito interpretações adotadas em julgados anteriores sob a minha relatoria. Refiro-me à inclusão ou não do valor de cessão onerosa de créditos do ICMS na base de cálculo do PIS e COFINS não-cumulativos, onde mantenho entendimento pela não inclusão,

ressaltando que na situação destes autos o saldo credor é oriundo de exportação, e à aplicação da Selic sobre a parte deferida do ressarcimento, que julgo descabida.

O terceiro tema, que diz respeito aos insumos e créditos respectivos (ou não) na sistemática da não-cumulatividade do PIS e Cofins, envolve as despesas com manutenção de software e com aquisição de material de segurança e prevenção (Equipamentos de Proteção Individual-EPI). Como exposto mais adiante, considero que tais dispêndios não dão direito aos créditos pleiteados.

### **CESSÃO DE CRÉDITOS DO ICMS COM ORIGEM EM EXPORTAÇÕES**

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,<sup>1</sup> a tributação (ou não) dos valores em tela enseja inúmeros debates, dando margem a três correntes: não incidência do PIS e da COFINS, exceto no que atinge a parcela correspondente ao ágio, quando for o caso; incidência sobre o valor recebido pela transferência, inconfundível que é o com montante do crédito cedido, de modo que a base de cálculo tributável será menor do que o crédito de ICMS negociado (quando houver deságio), igual (quando o valor cedido for idêntico ao pago pelo cessionário ao cedente) ou maior (quando houve ágio); e incidência sobre o montante transferido, independentemente de haver ágio ou deságio.

Entendo deva haver incidência tão-somente sobre o ágio, quando houver. Como na situação destes autos a glosa correspondente aos valores do crédito de ICMS transferidos e inexistente notícia de que teria havido ágio, cabe dar razão à Recorrente neste ponto.

Para mim, a controvérsia há de ser dirimida levando-se em conta a natureza jurídica do crédito cedido, que permanece sendo de saldo credor escritural de ICMS, cuja utilização é submetida a regras rígidas. À semelhança do que se dá com o Crédito Presumido

---

<sup>1</sup> 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**.

do IPI ressarcido, que também não deve compor a base de cálculo do PIS e COFINS<sup>2</sup> - inclusive no regime da não-cumulatividade, onde a base de cálculo das duas Contribuições é a receita bruta a englobar outras receitas além das provenientes da venda de mercadorias e da prestação de serviços -, a natureza jurídica do crédito de ICMS determina o seu regime jurídico e, conseqüentemente, a caracterização como receita ou não, para fins da tributação analisada.

Como se sabe, institutos como decadência e prescrição, por exemplo, prendem-se a cada espécime jurídica delineada, de forma que uma caracterização ou classificação inadequada pode acarretar consequências em desacordo com as normas do ordenamento jurídico. Numa classificação do Direito, a maior utilidade está em permitir uma melhor compreensão do fenômeno jurídico. Se para um economista, por exemplo, o critério econômico pode ser o mais adequado e suficiente para uma classificação que pretenda averiguar em quanto um incentivo como o crédito presumido incrementou as exportações, para um operador ou cientista do Direito é diferente. No estudo dos fenômenos e institutos jurídicos, a classificação deve ser orientada pelas normas jurídicas, delas se extraindo a natureza jurídica do objeto investigado.

Na situação dos autos é indiscutível que o crédito em tela deve ser classificado como saldo credor escritural do ICMS, que define bem sua natureza jurídica e delimita o regime jurídico correspondente, a regular a forma e amplitude de utilização desse saldo, com obediência à Lei Complementar nº 87/96l e às diversas leis estaduais dispendo sobre o imposto.

Dispendo sobre o saldo credor do ICMS, a LC nº 87/96 estabelece o seguinte (negritos acrescentados):

*Art. 25. Para efeito de aplicação do disposto no art. 24, os débitos e créditos devem ser apurados em cada estabelecimento, compensando-se os saldos credores e devedores entre os estabelecimentos do mesmo sujeito passivo localizados no Estado. (Redação dada pela LC nº 102/2000)*

*§ 1º Saldos credores acumulados a partir da data de publicação desta Lei Complementar por estabelecimentos que realizem operações e prestações de que tratam o inciso II do art. 3º e seu parágrafo único podem ser, na proporção que estas saídas representem do total das saídas realizadas pelo estabelecimento:*

*I - imputados pelo sujeito passivo a qualquer estabelecimento seu no Estado;*

*II - havendo saldo remanescente, transferidos pelo sujeito passivo a outros contribuintes do mesmo Estado, mediante a emissão pela autoridade competente de documento que reconheça o crédito.*

*§ 2º Lei estadual poderá, nos demais casos de saldos credores acumulados a partir da vigência desta Lei Complementar, permitir que:*

<sup>2</sup> Neste sentido, dentre outros, os Recursos Voluntários nº 150288, sessão de 10/07/2009, Acórdão nº 3401-00.022, e 122667, sessão de 15/03/2005, Acórdão nº 203-10.047, ambos decididos por maioria sob a minha relatoria.

*I - sejam imputados pelo sujeito passivo a qualquer estabelecimento seu no Estado;*

*II - sejam transferidos, nas condições que definir, a outros contribuintes do mesmo Estado.*

Como é cediço, os créditos de ICMS devem ser empregados, inicialmente, para reduzir os débitos, no âmbito da não-cumulatividade própria. Depois, remanescendo saldo credor este pode ser empregado nos termos em que a lei estadual dispuser, comportando inclusive o ressarcimento, em algumas hipóteses. Seja deduzido dos débitos, ressarcido ou transferido a terceiros, continua com a mesma natureza jurídica. Daí não parecer razoável que, a depender da forma de utilização desse crédito, seja ou não tributado pelo PIS e pela Cofins.

Sublinho considerar irrelevante a contabilização desse crédito, pois a circunstância de constar do ativo, antes de ressarcido ou transferido a terceiros, não tem qualquer importância para caracterizá-lo como integrante da receita bruta tributável pelos PIS e Cofins. Também não vejo relevância na posição assumida pelo adquirente: tanto faz que o cessionário seja um fornecedor do cedente ou uma terceira pessoa sem vínculo anterior.

O importante é que, desde a origem e independentemente da forma de utilização, trata-se de créditos do ICMS.

Por oportuno, informo que a Quarta Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes já decidiu, à unanimidade, pela exclusão dos créditos de ICMS transferidos, quando decorrentes de exportação. Refiro-me ao Recurso nº 148.095, Acórdão nº 204-03.395, sessão de 03/09/2008, relatora a ilustre Conselheira Nayra Bastos Manatta.

Destacando que aquele julgado possui fundamentação diferenciada deste, já que lá é dado relevo à circunstância de se tratar de créditos oriundos de exportação, enquanto neste consideraria tal origem sem importância (se a lei estadual autorizar a transferência escorada no inc. II do § 2º do art. 25 da LC nº 87/96, que não se restringe a créditos da exportação, parece-me também não deva haver incidência do PIS e Cofins, assim como se dá quando a lei estadual se ampara no inc. II do § 1º do mesmo artigo, que se refere respecificamente às operações de exportação), em reforço à interpretação acima explanada reproduzo parte do voto da douta Conselheira Nayra Bastos Manatta no Acórdão nº 204-03.395, que vai de encontro à minha argumentação:

*Nesta questão adoto o entendimento do Conselheiro Jorge Freire esposado no Recurso Voluntário nº 137.860 que a seguir transcrevo:*

*'Exsurge do relatado que a matéria posta ao conhecimento deste Colegiado cinge-se à incidência ou não da COFINS e do PIS sobre a cessão de saldo credor de ICMS oriundo de exportações e se sobre o valor ressarcível daquelas contribuições aplica-se ou não atualização monetária e/ou juros de mora.*

*A origem do saldo credor do ICMS sob análise decorre da norma constitucional que determina a não incidência deste sobre as operações que destinem mercadorias para o exterior (CF, art. 155, § 2º, X e LC 87/96, art 3º, II). O contribuinte, ao adquirir insumos, se credita daquele imposto (CF, art. 155, D, mas não pode aproveitá-lo no todo uma vez que destina sua produção ao exterior, acumulando, dessa forma, saldo credor. De outro turno, a Lei Complementar 87/97, em seu artigo 25, 1º, II,*

*permite que os saldos credores acumulados possam ser transferidos a outros contribuintes do mesmo estado, mediante a emissão pela autoridade competente de documento que reconheça o crédito.*

*Assim, a questão que se põe é identificarmos se essa transferência do saldo credor do ICMS se reveste da natureza jurídica de receita, pois só assim há falar-se em incidência da COFINS e do PIS. Afigure-se que não se está a discutir a legitimidade (decorrente de exportações efetivas) dos créditos ou sua liquidez e certeza, mas sim sua natureza jurídica.*

*O decisum vergastado entende 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", concluindo que "o negócio jurídico ora analisado não se enquadra em nenhuma das exclusões da base de cálculo da contribuição ...previstas na legislação."*

*De outra banda, a recorrente, adentrando na seara contábil, espousa entendimento que não podendo o valor do imposto recuperável (no caso, a cessão do crédito de ICMS) ser contabilizado como custo (referindo-se ao parágrafo único do art. 289 do regulamento do imposto de renda), "a não inclusão representa redução do custo real de aquisição de mercadorias ou matérias primas que se transforma, contabilmente, em um direito recuperável, cuja realização, seja para compensar débitos próprios do mesmo tributo ou através de transferências a filiais ou a terceiros para quitar débitos do mesmo tributo (ICMS), deve ser considerada como decorrente de uma recuperação da parcela não incluída no custo das mercadorias ou insumos adquiridos".*

*A natureza do crédito cedido é importante para o deslinde da lide. Na origem, o crédito do ICMS é um incentivo fiscal concedido pelo legislador constituinte e complementar no sentido de não incluí-lo no preço da mercadoria exportada, desonerando-o em relação às compras de insumos utilizados em produtos efetivamente exportados, como forma de incentivar às vendas da produção nacional ao exterior. Ou seja, o legislador, afrontando a sistemática da não-cumulatividade, permite a utilização de um crédito mesmo que não haja débito a ser compensado, uma vez que a saída para o exterior é imune, não havendo o que compensar.*

*Contudo, e mesmo por isso, se houver débito desse imposto, a utilização desse crédito incentivado deverá, primeiramente, ser compensado com aquele. Mas há outras formas de aproveitamento, caso ainda reste saldo credor, como será sempre o caso de empresas preponderantemente exportadoras. Ao menos na legislação do ICMS no RS, sucessivamente, o saldo credor, poderá ser transferido para outro estabelecimento seu dentro do Estado do Rio Grande do Sul ou para outro*

*contribuinte, dentro do Estado. Também, sendo impossível seu aproveitamento nas formas anteriores, poderá ser utilizado para pagar aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, bem como máquinas e equipamentos. E, por fim, transferi-lo para terceiros, contribuintes de ICMS, no Estado do Rio Grande do Sul, para que os adquirentes do crédito o utilizem para extinguir, pela forma de compensação seus débitos do tributo.*

*Esse crédito não se reveste da natureza de receita. Até porque não se pode cindilo para concluir que uma forma de aproveitamento gera acréscimo patrimonial e outra não. Se o crédito fosse transferido a uma filial da mesma empresa poderíamos falar em acréscimo patrimonial? Ou só há falar-se em acréscimo patrimonial quando há cessão do crédito a terceiro? A sua natureza é uma só, incindível.*

*Em face de tal, entendo que não se pode fazer uma leitura linear de que, aos olhos da norma impositiva, todo ingresso que represente acréscimo patrimonial ocorrido nas contas de receita da empresa constitui-se em base de cálculo da Cofins. Até porque, desta forma, estaríamos pautando a natureza jurídica dos aportes financeiros em função de sua escrituração contábil, e aí adentraríamos no caminho da imprecisão, quando estaríamos a discutir se o valor do crédito deveria ser escriturado como receita patrimonial ou como conta redutora do custo dos produtos exportados que deram à luz ao valor incentivado.*

*A Lei nº 9.718/98, ao alargar sua incidência sobre "receitas auferidas" pelo sujeito passivo, tomou impreciso o delineamento do núcleo material da hipótese de incidência. Justamente por isso, entendo que o rol das exclusões da base de cálculo listados no inciso I do § 2º do artigo 3º da Lei nº 9.718/98, não é numerus clausus.*

*O que não se pode conceber é que a norma crie formas de aproveitamento de crédito oriundo da exportação de mercadorias, imunes de qualquer tributação, e, ao mesmo tempo, tribute o valor aportado por meio desse crédito somente quando ele for cedido a terceiros.*

*Nesse sentido, decisão do TRF 4 quando julgamento do Mandado de Segurança nº 2005.71.08.001336-5/RS I, que restou ementado nos seguintes termos:*

**‘TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. PIS E COFINS. BASE DE CÁLCULO. CRÉDITO DE ICMS. IMUNIDADE. BITRIBUTAÇÃO.**

*O posicionamento adotado pelo Fisco ofende a regra constitucional de imunidade. 2. O ICMS de que trata a Fazenda já serviu de base de cálculo para apuração do PIS e COFLVS a ser recolhido pelo fornecedor de insumos, portanto, pretender*

*considerá-lo novamente é medida repudiada pelo sistema tributário.*

## **CRÉDITOS DA NÃO-CUMULATIVIDADE DO PIS E COFINS - MANUTENÇÃO DE SOFTWARE E AQUISIÇÃO DE EQUIPAMENTOS DE PROTEÇÃO INDIVIDUAL (EPI)**

Admitindo a polêmica que os créditos da não-cumulatividade do PIS e Cofins encerra, considero que na situação em tela o art. 3º, II, tanto da Lei nº 10.637/2002 (para o PIS) quanto da Lei nº 10.833/2003 (para a Cofins) não alberga o direito da Recorrente. Na redação dada pela Lei nº 10.865/2004, os dois dispositivos legais informam (*verbis*):

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

*(...)*

*II - bens e serviços, utilizados como insumo na 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;*

Por inexistir um dispositivo específico tratando dos valores em questão (o que ocorre, por exemplo, em relação às despesas com energia, aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos etc, que possuem regras particulares, insertas nos incisos III a X do art. 3º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003), a norma a ser aplicada neste processo há de ser extraída do inc. II, acima transcrita. Este contempla regra mais genérica, segundo a qual bens e serviços utilizados como insumos **na** (não é dito “para” ou “visando a”, destaque) prestação de serviços e **na** produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda. Se em vez de “na” tivesse sido empregado “para”, ensejaria uma interpretação funcional ou de simples necessidade à produção, a admitir o emprego do método teleológico na norma ora construída.

Para mim, a norma contida no texto do inc. II em comento não exige que determinado insumo seja direta ou imediatamente utilizado no produto ou serviço final. Pode, o insumo estar ligado a um produto intermediário. Mas há, sim, necessidade de se identificar a qual produto ou serviço está relacionado o insumo. Sem essa identificação ou vinculação (em qual produto ou serviço o insumo é empregado), inexistente o crédito.

Por essa regra geral, os créditos de PIS e Cofins não-cumulativos, por um lado, não parecem tão abrangentes quanto as deduções do IRPJ, onde se admitem todas as despesas são necessárias à atividade empresarial. Por outro, não se restringem aos insumos empregados em processo industrial, como se dá no âmbito do IPI. Das normas extraídas das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, e da amplitude do aspecto material das duas Contribuições - que incidem sobre o faturamento ou receita bruta, nesta incluídas as demais receitas além das provenientes da venda de mercadoria e da prestação de serviços -, o que se tem é um meio-termo entre a amplitude do IRPJ e a limitação do IPI.

A mais, em relação aos insumos do IPI, a não-cumulatividade do PIS e Cofins admite créditos sobre os valores da depreciação de máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, da amortização edificações e benfeitorias utilizados nas atividades da empresa, da energia elétrica e térmica consumida nos estabelecimentos da

pessoa jurídica etc. A menos, em relação às despesas dedutíveis do IRPJ, não se admite créditos sobre pagamentos a não contribuintes das duas Contribuições (pessoas físicas, especialmente, excetuados os créditos presumidos) e sobre despesas diversas, por exemplo.

Por ser mais ampla do que a não-cumulatividade do IPI, que tem sede constitucional – ao contrário da do PIS e COFINS, de suporte infraconstitucional e com nascedouro nas Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003 -, não há exigência, aqui, de contato direto do insumo com o produto final, como determina o PN CST nº 65/79. Este Parecer Normativo é aplicável apenas no âmbito do IPI. Diferentemente do pretendem as IN SRF nºs 247/2002 e 404/2004, que parecem remeter ao referido Parecer (refiro-me à alínea “a” do inc. I do § 4º do art. 8º da IN SRF nº 404/2004, equivalente à alínea “a” do inc. I do § 5º do art. 66 da IN SRF 247/202), não vejo suporte legal para se requerer na não-cumulatividade das Contribuições que “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” (redação da citada alínea, na IN SRF nº 404/2004).

Apesar da inexigência de contato direto, a vinculação com esse ou aquele bem produzido (ou serviço prestado) pela empresa é inafastável. Daí não acolher a interpretação dada pelas Soluções de Consulta nºs 359, de 26/11/2004, da 9ª Região Fiscal, e 40, de 19/07/2004, da 5ª Região, no sentido permissão dos créditos no caso de aquisição de Equipamentos de Proteção Individual. Afinal, como vincular tais equipamentos a um bem ou serviço da Recorrente? Em face da impossibilidade dessa associação, que estende às despesas de manutenção de *software*, nego os créditos litígio.

### **CRÉDITO DO ESTOQUE DE ABERTURA UTILIZADO APÓS DOZE MESES DO INÍCIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE**

A DRJ referendou a glosa correspondente ao estoque levantado no início de junho de 2004 (quando houve o ingresso no regime da não-cumulatividade), mas aproveitado pela contribuinte no Dacon de dezembro de 2006, por entender que o estoque de abertura deve ser utilizado, necessariamente, em 12 parcelas mensais, iguais e sucessivas, a partir da data de início da incidência não-cumulativa. Segundo o acórdão recorrido, o aproveitamento teria que se dar mês a mês, em doze parcelas iguais, e não numa parcela única, integral, apenas em dezembro de 2006.

Entendo haver razão à Recorrente, quando defende que as disposições previstas nos arts. 11, § 20, da Lei nº 10.637/2004 (PIS), e 12, § 20, da Lei nº 10.833/2003<sup>3</sup>,

---

<sup>3</sup> Art. 12. A pessoa jurídica contribuinte da COFINS, submetida à apuração do valor devido na forma do art. 3o, terá direito a desconto correspondente ao estoque de abertura dos bens de que tratam os incisos I e II daquele mesmo artigo, adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País, existentes na data de início da incidência desta contribuição de acordo com esta Lei.

§ 1o O montante de crédito presumido será igual ao resultado da aplicação do percentual de 3% (três por cento) sobre o valor do estoque.

§ 2o O crédito presumido calculado segundo o § 1o será utilizado em 12 (doze) parcelas mensais, iguais e sucessivas, a partir da data a que se refere o caput deste artigo.

§ 2o O crédito presumido calculado segundo os §§ 1o e 9o deste artigo será utilizado em 12 (doze) parcelas mensais, iguais e sucessivas, a partir da data a que se refere o caput deste artigo. (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

foram criadas para que o contribuinte não se creditasse, no próprio mês, do montante de crédito presumido em função de estoque acumulado no período anterior, quando a empresa estava submetida ao regime cumulativo. Inexistindo vedação a que esse crédito seja utilizado em período posterior aos doze meses seguintes àquele do ingresso na não-cumulatividade, cabe admitir o aproveitamento. A única limitação é o prazo decadencial de cinco anos contados do mês de entrada na não-cumulatividade, que na situação dos autos não constituiu óbice por que o

§ 2o O crédito presumido calculado segundo os §§ 1o, 9o e 10 deste artigo será utilizado em 12 (doze) parcelas mensais, iguais e sucessivas, a partir da data a que se refere o caput deste artigo. (Redação dada pela Lei nº 10.925, de 2004) (Vide Lei nº 10.925, de 2004)

§ 3o O disposto no caput aplica-se também aos estoques de produtos acabados e em elaboração.

§ 4o A pessoa jurídica referida no art. 4o que, antes da data de início da vigência da incidência não-cumulativa da COFINS, tenha incorrido em custos com unidade imobiliária construída ou em construção poderá calcular crédito presumido, naquela data, observado:

I - no cálculo do crédito será aplicado o percentual previsto no § 1o sobre o valor dos bens e dos serviços, inclusive combustíveis e lubrificantes, adquiridos de pessoas jurídicas domiciliadas no País, utilizados como insumo na construção;

II - o valor do crédito presumido apurado na forma deste parágrafo deverá ser utilizado na proporção da receita relativa à venda da unidade imobiliária, à medida do recebimento.

§ 5o A pessoa jurídica que, tributada com base no lucro presumido ou optante pelo SIMPLES, passar a ser tributada com base no lucro real, na hipótese de sujeitar-se à incidência não-cumulativa da COFINS, terá direito ao aproveitamento do crédito presumido na forma prevista neste artigo, calculado sobre o estoque de abertura, devidamente comprovado, na data da mudança do regime de tributação adotado para fins do imposto de renda.

§ 6o Os bens recebidos em devolução, tributados antes do início da aplicação desta Lei, ou da mudança do regime de tributação de que trata o § 5o, serão considerados como integrantes do estoque de abertura referido no caput, devendo o crédito ser utilizado na forma do § 2o a partir da data da devolução.

§ 7o O disposto neste artigo aplica-se, também, aos estoques de produtos que não geraram crédito na aquisição, em decorrência do disposto nos §§ 7o a 9o do art. 3o desta Lei, destinados à fabricação dos produtos de que tratam as Leis nos 9.990, de 21 de julho de 2000, 10.147, de 21 de dezembro de 2000, 10.485, de 3 de julho de 2002, e 10.560, de 13 de novembro de 2002, ou quaisquer outros submetidos à incidência monofásica da contribuição. (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

§ 8o As disposições do § 7o deste artigo não se aplicam aos estoques de produtos adquiridos a alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela incidência da contribuição. (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

§ 9o O montante do crédito presumido de que trata o § 7o deste artigo será igual ao resultado da aplicação do percentual de 7,6% (sete inteiros e seis décimos por cento) sobre o valor do estoque. (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

§ 10. O montante do crédito presumido de que trata o § 7o deste artigo, relativo às pessoas jurídicas referidas no parágrafo único do art. 56 desta Lei, será igual ao resultado da aplicação da alíquota de 3% (três por cento) sobre o valor dos bens em estoque adquiridos até 31 de janeiro de 2004, e de 7,6% (sete inteiros e seis décimos por cento) sobre o valor dos bens em estoque adquiridos a partir de 1o de fevereiro de 2004. (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

§ 10. O montante do crédito presumido de que trata o § 7o deste artigo, relativo às pessoas jurídicas referidas no art. 51 desta Lei, será igual ao resultado da aplicação da alíquota de 3% (três por cento) sobre o valor dos bens em estoque adquiridos até 31 de janeiro de 2004, e de 7,6% (sete inteiros e seis décimos por cento) sobre o valor dos bens em estoque adquiridos a partir de 1o de fevereiro de 2004. (Redação dada pela Lei nº 10.925, de 2004) (Vide Lei nº 10.925, de 2004)

interregno entre a aquisição do direito (1/12 avos em junho de 2004 e assim por diante, nos doze meses seguintes) e o seu gozo (dezembro de 2006) é inferior.

Dessarte, comprovado que o crédito calculado sobre o estoque existente no início da não-cumulatividade (estoque levantado em maio de 2004, já que em junho daquele ano a Recorrente ingressou na não-cumulatividade) não foi utilizado antes de dezembro de 2006, a glosa apresenta-se descabida.

## **SELIC**

Quanto à alegada incidência da Selic sobre a parte deferida, cabe rejeitá-la, como já antecipado no início deste voto.

É que e 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, entendo 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.

## **CONCLUSÃO**

Pelo exposto, dou provimento parcial para reconhecer o crédito a ressarcir, sem as glosas por conta das transferências de ICMS a terceiros e do estoque comprovadamente existente no início da não-cumulatividade (junho de 2004), mas utilizado numa parcela única em dezembro de 2006.

(assinado digitalmente)

Relator Emanuel Carlos Dantas de Assis

Processo nº 11080.004408/2007-17  
Acórdão n.º **3401-01.150**

**S3-C4T1**  
Fl. 233

---