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

CÓPIA

Processo nº	11080.008337/2005-51
Recurso nº	507.506 Voluntário
Acórdão nº	**3302-01.168 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Sessão de	11 de agosto de 2011
Matéria	COFINS NÃO CUMULATIVA
Recorrente	AVIPAL S/A AVICULTURA E AGROPECUÁRIA
Recorrida	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/04/2005 a 30/06/2005

REGIME NÃO CUMULATIVO. INSUMOS. FRETE ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA.

O conceito de insumo dentro da sistemática de apuração de créditos pela não cumulatividade de PIS e Cofins que gera direito de crédito restringe-se aquele utilizado na produção ou fabricação de bens e produtos, não alcançando despesas posteriores ao processo produtivo.

CRÉDITO PRESUMIDO. ART 8º DA LEI N.10.925/2004. ATO DECLARATÓRIO INTERPRETATIVO SRF 15/05. ILEGALIDADE INEXISTENTE.

O crédito presumido previsto na Lei nº 10.925/04, só pode ser utilizados para a dedução de PIS e Cofins no mês de sua apuração, não podendo ser utilizado em pedido de ressarcimento ou de compensação de períodos diversos de apuração. Precedentes do STJ.

RECEITAS DECORRENTES DE VENDAS PARA A ZONA FRANCA DE MANAUS.

A isenção prevista no art. 14 da Medida Provisória no 2.037-25, de 2000, atual Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, quando se tratar de vendas realizadas para empresas estabelecidas na Zona Franca de Manaus, aplica-se, exclusivamente, às receitas de vendas enquadradas nas hipóteses previstas nos incisos IV, VI, VIII e IX, do referido artigo. No que se refere à Cofins, a isenção não alcança os fatos geradores ocorridos entre 1º de fevereiro de 1999 e 17 de dezembro de 2000, período em que produziu efeitos a vedação contida no inciso I do § 2º do art. 14 da Medida Provisória nº 1.858-6, de 1999, e reedições (atual Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001).

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 14/09/2011 por JOSE ANTONIO FRANCISCO, Assinado digitalmente em 14/09/2011 por JOSE ANTONIO FRANCISCO
12 por LEONARDO MUSSI DA SILVA, Assinado digitalmente em 22/02/2012 por WALBER JOSE DA SILVA, Assina
do digitalmente em 13/02/2012 por ALEXANDRE GOMES, Assinado digitalmente em 14/09/2011 por JOSE ANTO
NIO FRANCISCO
Impresso em 17/09/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Período de apuração: 01/04/2005 a 30/06/2005

PEDIDO DE RESSARCIMENTO. COFINS NÃO CUMULATIVA. BASE DE CÁLCULO DOS DÉBITOS DIFERENÇA A EXIGIR NECESSIDADE DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO.

No âmbito de pedido de ressarcimento de créditos da contribuição não cumulativa, é legítima a redução do valor objeto do pedido de ressarcimento pela inclusão na base de cálculo de valor desconsiderado pelo sujeito passivo, uma vez que o objeto do procedimento é a apuração do saldo passível de ressarcimento e não a exigência de tributo.

RESSARCIMENTO. COFINS NÃO-CUMULAIIVA. JUROS SELIC INAPLICABILIDADE.

Ao ressarcimento não se aplicam os juros Sebe, 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.

Recurso Voluntário Provido em Parte

CÓPIA

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos,

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para cancelar a glosa decorrente da inclusão das vendas para a ZFM na base de cálculo da Cofins devida no mês, nos termos do voto do redator designado. Vencidos os conselheiros Walber José da Silva, que negava provimento ao recurso, e Alexandre Gomes (relator), Leonardo Mussi da Silva e Fabiola Cassiano Keramidas, que reconheciam o direito ao crédito sobre fretes entre estabelecimentos da empresa e consideravam a receita da venda para a ZFM como receita de exportação. O Conselheiro Leonardo Mussi da Silva apresentou declaração de voto. Designado o Conselheiro José Antonio da Silva para redigir o voto vencedor. Fez sustentação oral, pela recorrente, a Dra. Adriana Oliveira e Ribeiro, OAB/DF 19961 e, pela recorrida, o Procurador da Fazenda Nacional, Dr. Rodrigo Burgos.

(Assinado digitalmente)

Walber José da Silva - Presidente

(Assinado digitalmente)

Alexandre Gomes - Relator

(Assinado digitalmente)

José Antonio Francisco - Redator designado

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 25/01/2012 por JOSE ANTONIO FRANCISCO, Assinado digitalmente em 25/01/2012 por LEONARDO MUSSI DA SILVA, Assinado digitalmente em 22/02/2012 por WALBER JOSE DA SILVA, Assinado digitalmente em 13/02/2012 por ALEXANDRE GOMES, Assinado digitalmente em 14/09/2011 por JOSE ANTONIO FRANCISCO
Impresso em 17/09/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

EDITADO EM: 14/09/2011

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Walber José da Silva, José Antonio Francisco, Fabiola Cassiano Keramidas, Alan Fialho Gandra, Alexandre Gomes e Leonardo Mussi.

CÓPIA

Relatório

Por fielmente retratar a controvérsia tratada no presente processo, transcreve-se o relatório produzido pela decisão recorrida:

> *Trata o presente processo de Declarações de Compensação de débitos de tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil com créditos de Cofins não cumulativa apurados no 2º trimestre de 2005.*
>
> *O Despacho Decisório n° 110/2008 proferido pelo Delegado da Receita Federal do Brasil em Porto Alegre aprovou a Informação Fiscal de fls. 315/323 e reconheceu parcialmente o direito creditório requerido, homologando as compensações declaradas até o limite do direito creditório reconhecido.*
>
> *De acordo com o Relatório de Ação Fiscal (fls.315/323), a empresa deixou de incluir na base de cálculo da contribuição vendas para clientes com sede em diversos municípios localizados nos estados da região norte, por considerar que essas operações estariam albergadas pelo benefício de alíquota zero concedido à Zona Franca de Manaus. Uma • parte dessas vendas refere-se a leite fluido industrializado que, no segundo trimestre de 2005, já estava com alíquota do PIS reduzida a zero. Entretanto, os demais produtos comercializados, notadamente leite em pó e queijos, tinham as respectivas receitas tributadas normalmente. Os valores referentes às vendas tributadas foram incluídos na base de cálculo da contribuição.*
>
> *Com relação aos créditos apontados no DACON, verificou a fiscalização a existência de divergências nos valores informados. A empresa reconheceu as divergências que tiveram origem no cômputo em duplicidade de créditos calculados sobre aquisições de determinados serviços.*
>
> *Sobre o montante reconhecido como correto pelo contribuinte, constatou-se que as contas "Frete Transferências para Vendas" referem-se a fretes pagos pela transferência de produtos acabados entre diversos estabelecimentos da empresa ou então para estabelecimentos de terceiros não clientes e, portanto, não geram créditos, por falta de previsão legal. Sendo assim, essa parcela foi glosada pela Fiscalização.*
>
> *Observou-se também que o crédito presumido, concedido pelo art. 8° da Lei n° 10.925/2004, não pode ser objeto de compensação, nos termos do disposto no Ato Declaratório Interpretativo SRF n° 15/2005. A parcela de crédito vinculada à receita bruta tributada no mercado interno também não é passível de compensação, só podendo ser objeto de dedução da própria contribuição. Já os créditos que decorrem dos custos e*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 14/09/2011 por JOSE ANTONIO FRANCISCO, Assinado digitalmente em 13/02/2012 por LEONARDO MUSSI DA SILVA, Assinado digitalmente em 13/02/2012 por ALEXANDRE GOMES, Assinado digitalmente em 14/09/2011 por JOSE ANTONIO FRANCISCO
Impresso em 17/09/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

despesas vinculados à receita bruta não tributada no mercado interno, tendo em vista vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota zero e não incidência, bem como a parcela de créditos vinculada à receita de exportação são passíveis de compensação com débitos de tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.

A segregação desses créditos, no 2º trimestre de 2005, foi efetuada com base na receita bruta auferida, uma vez que essa foi a opção da interessada no DACON do primeiro trimestre de 2005 (fls.109). Foram incluídas receitas tributadas que haviam sido consideradas não-tributadas pela empresa, tal fato provocou alteração no montante creditório passível de compensação com tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.

Tempestivamente, a interessada apresenta manifestação de inconformidade, onde inicialmente pondera que:

a) apurou no 2° trimestre de 2005 créditos de exportação no valor total de R$ 20.624.029,41, sendo que parte deste valor foi utilizado para quitar débitos de Cofins decorrentes de operações realizadas no mercado interno (R$ 2.068.731,70);

b) entregou Declarações de Compensação (fls.79, 81 e 82) no valor de R$ R$ 15.102.830,00 para compensar débitos da própria Cofins;

c) foram transferidos para o presente débitos tributários de Cofins oriundos de lançamento de ofício constante do processo nº 11080.005027/200-08, no valor de R$ 4.618.666,00.

A empresa prossegue na sua manifestação juntando Declarações de Ingresso emitidas pela SUFRAMA, as quais teriam o condão de comprovar a internação na Zona Franca de Manaus das mercadorias constantes das notas fiscais desconsideradas pela Fiscalização.

Insurge-se contra a glosa de créditos escriturados nas contas "Fretes Transferências para Vendas", alegando que a legislação admite o aproveitamento de créditos em duas situações: no caso de serviços utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda e na hipótese de frete na operação de venda. Na primeira situação, o frete representaria custo de produção e, na segunda, uma despesa operacional sendo passível de creditamento. Entende que a autoridade fiscal não poderia embasar tal glosa nas afirmações da empresa de que os fretes escriturados nessas contas referem-se à etapa anterior à venda (fls.209). Afirma que não houve comprovação nos autos da situação descrita pela fiscalização.

Com relação ao crédito presumido concedido pelo art. 8° da Lei n° 10.925/2004, afirma que houve inovação na interpretação dada pelo Ato Declaratório Interpretativo SRF no 15/2005, que teria restringido a utilização do crédito presumido apenas para dedução da contribuição para o PIS e Cofins não-cumulativos, não podendo ser ressarcido ou utilizado para compensação de outros débitos tributários. Acredita que o crédito presumido

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 14/09/2011 por JOSE ANTONIO FRANCISCO, Assinado digitalmente em 23/01/2012 por LEONARDO MUSSI DA SILVA, Assinado digitalmente em 22/02/2012 por WALBER JOSE DA SILVA, Assinado digitalmente em 13/02/2012 por ALEXANDRE GOMES, Assinado digitalmente em 14/09/2011 por JOSE ANTONIO FRANCISCO
Impresso em 17/09/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

> *deveria compor a totalidade dos créditos de Cofins — Exportação e somente após a apuração total ser utilizado na dedução do débito da contribuição mensal, afim de não diminuir a base de cálculo dos créditos de PIS — Exportação.*
>
> *Argumenta que a receita provenientes das vendas efetuadas para a Zona Franca de Manaus deveria compor o receita bruta de exportação na segregação de créditos de Cofins, por serem vendas equiparadas à exportação, nos termos do disposto no Decreto-Lei n° 288/1967.*

Após análise do processo, a DRJ de Porto Alegre entendeu por bem indeferir a solicitação em decisão que assim ficou ementada:

> *ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS Período de apuração: 01/04/2005 a 30/06/2005 ZONA FRANCA DE MANAUS - ALÍQUOTA ZERO- Apenas as vendas para empresas estabelecidas na Zona Franca de Manaus estão albergadas pelo benefício concedido de redução a zero da alíquota para o PIS e para a Cofins não cumulativos, não sendo extensivo tal benefício para outras cidades da região norte.*
>
> *FRETES - Não existe previsão legal para o cálculo de créditos a descontar da Cofins não-cumulativa sobre valores relativos a fretes realizados entre estabelecimentos da mesma empresa ou para estabelecimentos de terceiros não clientes.*
>
> *CRÉDITO PRESUMIDO - UTILIZAÇÃO - LIMITAÇÃO - A própria Lei n° 10.925/2005 já limitou a utilização do crédito presumido previsto em seu art. 80 à dedução de débitos das contribuições para o PIS e para a Cofins não cumulativos.*
>
> *TAXA SELIC - VEDAÇÃO LEGAL - De acordo com o disposto nos arts. 13 e 15 da Lei n° 10.833/2003, não incide correção monetária e juros sobre os créditos de PIS e de Cofins objeto de ressarcimento.*
>
> *Solicitação Indeferida.*

Contra esta decisão foi proposto Recurso Voluntário onde, em síntese, alega:

a) sobre a questão das vendas para a Zona Franca de Manaus aduziu que: *Não assiste razão à fiscalização reconstituir a base tributável da COFINS nos referidos meses, pois as receitas de vendas computadas no (novo) cálculo se referem a mercadorias internadas na Zona Franca de Manaus (ZFM) como provam as Declarações de Ingresso — SUFRAMA, anexadas aos autos, de n°s e96e9bf34a0a1d9b9bb6e45aa64c41b3, 099dcca5d983915954441d4bedd45a0a, 708266970c89c095c8b3809aa3111cc3, dcf791acOdb2b4aae3de065998ae82f5, a5e45ca5579df4711a17ab9f63014a8a6 e b05808446d1f3b2cc55ee558c427cec6, confirmando-se, portanto, que as receitas provenientes da venda desses produtos não está sujeita à tributação, vez que referidas operações são*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 14/09/2011 por JOSE ANTONIO FRANCISCO, Assinado digitalmente em 25/01/20
12 por LEONARDO MUSSI DA SILVA, Assinado digitalmente em 25/01/2012 por WALDER JOSE DA SILVA, Assin
do digitalmente em 13/02/2012 por ALEXANDRE GOMES, Assinado digitalmente em 14/09/2011 por JOSE ANTO
NIO FRANCISCO
Impresso em 17/09/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

equiparadas à exportação como demonstraremos posteriormente" e ainda que *"se examinadas as Declarações de Ingressos na SUFRAMA em referência, será possível constatar que nelas contém os dados mínimos previstos na Portaria da SUFRAMA, uma prova inequívoca de que efetivamente as mercadorias ingressaram na Zona Franca de Manaus. Ao contrário, se mantido o entendimento da autoridade julgadora a quo de que as Declarações de Ingresso não comprovam o internamento das mercadorias na Zona Franca de Manaus, o ônus da prova se inverte para a Administração Tributária";*

b) que possui direito aos créditos de fretes *"uma vez O texto legal não admite interpretação que não a literal. Como vimos, a legislação prevê duas situações para o aproveitamento de créditos de PIS calculados em relação a: (i)* ***serviços utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda*** *(art. 30 inciso I); (ii)* ***a frete na operação de venda*** *(art. 3° inciso IX). Na primeira, o frete representa custo de produção e na segunda trata-se de despesa operacional.*

c) que possui direito crédito presumido previsto no art. 8º da Lei 10.925/04 uma vês que "*O permissivo legal é o de que o crédito presumido de PIS apurado pela pessoa jurídica deve ser compensado com a contribuição de PIS devida em cada período de apuração. O mesmo procedimento deve ser adotado com relação a COFINS. A lei não diz que a compensação só é admitida com relação ao crédito presumido calculado sobre os insumos da produção vendida no mercado interno, ou determina que a pessoa jurídica beneficiária deva segregar os créditos presumidos • em razão do destino das vendas (mercado interno ou externo).*

d) que foram realizadas segregações ilegais da uma vez que conforme se verifica no *"demonstrativo às fls. 170 fine (Tabela 5), a fiscalização segregou receitas auferidas pela Recorrente no 3° trimestre-calendário de 2005, em: (i) receita bruta tributada no mercado interno; (ii) receita bruta não tributada no mercado interno; (iii) e receita bruta de exportação, para fins de apurar os respectivos créditos em percentual (%) e em valor (R$), observando a opção da Impugnante pela segregação dos créditos com base na proporção da receita bruta total. A fiscalização considerou receitas brutas não tributadas no mercado interno as seguintes: (i) vendas de leite UHT e leite tipo C; (ii) vendas para a Zona Franca de Manaus e; (iii) vendas de ovos. E como receita bruta de exportação apenas a proveniente das vendas para o exterior. Neste particular, fazemos o seguinte questionamento. (...) Embora estas receitas tenham sido contabilizadas pela Recorrente em separado das receitas de exportação, inclusive destacadas na Memória de Cálculo (fls. 149), decorrem de operações equiparadas à exportação, consoante legislação sobre a Zona Franca de Manaus, devendo, portanto, integrar a receita bruta de exportação para fins de apuração dos créditos de PIS-exportação".*

e) por fim, que é devida a atualização dos créditos pela SELIC.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Alexandre Gomes, Relator

O presente Recurso Voluntário é tempestivo, preenche os demais requisitos e dele tomo conhecimento.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 14/09/2011 por JOSE ANTONIO FRANCISCO, Assinado digitalmente em 25/01/20
12 por LEONARDO MUSSI DA SILVA, Assinado digitalmente em 22/02/2012 por WALBER JOSE DA SILVA, Assina
do digitalmente em 13/02/2012 por ALEXANDRE GOMES, Assinado digitalmente em 14/09/2011 por JOSE ANTO
NIO FRANCISCO
Impresso em 17/09/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

O presente Recurso Voluntário é tempestivo, preenche os demais requisitos e dele tomo conhecimento.

Conforme se depreende do relatório acima são cinco os temas a serem analisados no presente processo: (i) a reconstituição da base de calculo do PIS por conta da tributação de vendas consideradas pela Recorrente como sujeitas a isenção; (ii) não existência de direito ao credito relativo aos fretes realizados entre estabelecimentos da mesma empresa ou para estabelecimentos de terceiros não clientes; (iii) a limitação ao ressarcimento e a compensação do credito presumido estabelecido pelo art. 8º da Lei 10.925/05; (iv) incorreta segregação das vendas para a Zona Franca como sendo vendas no mercado interno; e (v) a correção dos créditos pela SELIC.

Para melhor entendimento trataremos pontualmente cada um dos itens acima listados.

(i) a reconstituição da base de calculo do PIS por conta da tributação de vendas consideradas pela Recorrente como isentas

A Fiscalização ao analisar o pedido de ressarcimentos de créditos decorrentes da não cumulatividade do PIS, entendeu por bem glosar parte dos créditos pleiteados sob os argumentos que a Recorrente deixou de incluir na base de cálculo da contribuição declarada e recolhida valores relativos a vendas que não teriam sido alcançadas pela alíquota zero uma vez que não haveria prova de que teriam sido efetuados com destino a Zona Franca de Manaus.

Independente da questão de terem sido internalizadas corretamente na SUFRAMA e terem de fato sido destinadas a Zona Franca de Manaus, há tema de fundo que merece análise preliminar, qual seja, a modificação da base de cálculo do tributo em sede de pedido de ressarcimento.

A matéria tratada é de ordem publica, podendo ser conhecida de ofício pelo julgador administrativo, pois claramente ofende o principio da legalidade, afrontando o disposto nos 13, § I; 114, 115, 116, incisos I e II, 142, 144 e 149, todos do Crédito Tributário Nacional.

O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais tem reiteradamente se manifestado a respeito do tema, como vemos da ementa abaixo transcrita:

> *Assunto: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP*
>
> *Período de apuração: 01/10/2005 a 31/12/2005*
>
> *CONTRIBUIÇÃO AO PIS NO REGIME NÃO-CUMULATIVO. CRÉDITOS GERADOS. PEDIDO DE, COMPENSAÇÃO DOS CRÉDITOS COM OUTROS TRIBUTOS. FISCALIZAÇÃO PARA APURAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DA CONTRIBUIÇÃO NO MESMO PERÍODO. NECESSIDADE DE LANÇAMENTO.*
>
> *A sistemática de creditamento da COFINS e do PIS não-cumulativos não permite que, em pedido de compensação, seja sumariamente subtraída, do montante a ressarcir, a diferença de valores que a fiscalização considerar como recolhidos a menor, decorrentes da revisão da apuração da base de cálculo da contribuição.*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 14/09/2011 por JOSE ANTONIO FRANCISCO, Assinado digitalmente em 25/01/2012 por LEONARDO MUSSI DA SILVA, Assinado digitalmente em 22/02/2012 por WALBER JOSE DA SILVA, Assinado digitalmente em 13/02/2012 por ALEXANDRE GOMES, Assinado digitalmente em 14/09/2011 por JOSE ANTONIO FRANCISCO
Impresso em 17/09/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Se a fiscalização entende que valores como o de transferências de créditos de ICMS devem sofrer a incidência da Contribuição, tem de promover a sua exigência necessariamente por meio de lançamento de oficio, não podendo fazer a subtração sumária do crédito que o contribuinte utilizou para o pagamento de outros tributos, que ficariam a descoberto.

Recurso Voluntário Provido.

Do voto do eminente Conselheiro Ivan Alegretti, cito e adoto como razão de decidir o seguinte trecho:

"Assim, por entender que o contribuinte teria deixado de fazer incidir a Contribuição ao PIS em relação aos valores correspondentes à venda de créditos de 1CMS, a Fiscalização utilizou parte do saldo de créditos para o pagamento do valor que corresponderia ao débito de l'IS relativo à venda de créditos de ICMS.

Na linha de manifestações anteriores deste Conselho, entendo que o procedimento é equivocado.

A sistemática não cumulativa da Contribuição ao PIS e da COFINS não funciona tal como a sistemática de apuração do IN, como parece pretender a Fiscalização.

No caso do IPI se promove a escrituração de créditos e débitos para, no final do período de apuração, mediante o balanço entre tais valores, obter-se (a) ou um saldo credor - que é transferido para aproveitamento no período subseqüente (b) ou um saldo devedor —que implica em recolhimento do tributo.

No caso do PIS e da COFINS a incidência e a apuração não dependem do confronto entre créditos e débitos. Sua incidência se dá sobre a receita ou o faturamento, determinando o valor devido, independente da existência de créditos que possam ser usados para redução deste valor.

Com efeito, a única diferença da sistemática não cumulativa reside em permitir que "Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação (...)" (art. 3º da Lei n" 10,637/2002 e da Lei nº 10833/2003).

É nítido, portanto, que os créditos gerados no sistema não cumulativo da COFINS e do PIS não compõem nem interferem na apuração da base de cálculo destas mesmas Contribuições.

No âmbito do pedido de compensação que utiliza créditos de PIS não cumulativo não é cabível que a Fiscalização utilize parte do crédito a titulo de "irregularidade", reduzindo o saldo de créditos — como meio indireto para promover a revisão e ampliação da base de cálculo da Contribuição, para o efeito de cobrança dos valores que entende devidos Se a Fiscalização entende que determinado valor recebido pelo contribuinte configura receita sujeita às referidas Contribuições, de modo que o contribuinte teria declarado e recolhido tributo menor que o devido, é imprescindível que promova a constituição do crédito pelo meio próprio: o lançamento.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 14/09/2011 por JOSE ANTONIO FRANCISCO, Assinado digitalmente em 25/01/2012 por LEONARDO MUSSI DA SILVA, Assinado digitalmente em 22/02/2012 por WALBER JOSE DA SILVA, Assinado digitalmente em 13/02/2012 por ALEXANDRE GOMES, Assinado digitalmente em 14/09/2011 por JOSE ANTONIO FRANCISCO
Impresso em 17/09/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Confira-se, ademais, que o presente entendimento reitera a jurisprudência deste Conselho em julgamentos anteriores:

PEDIDO DE RESSARCIMENTO. COF1NS NÃO CUMULATIVA. BASE DE CÁLCULO DOS DÉBITOS DIFERENÇA A EXIGIR NECESSIDADE DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO A sistemática de ressarcimento da COFINS e do PIS não-cumulativos não permite que, em pedidos de ressarcimento, valores como o de transferências de créditos de 1CMS, computados pela fiscalização no faturamento, base de cálculo dos débitos, sejam ,subtraídas do montante a ressarcir.

Em tal hipótese, para a exigência tias Contribuições carece seja efetuado lançamento de oficio..

RESSARCIMENTO. COFINS NÃO-CUMULAIIVA. JUROS SELIC INAPLICABILIDADE. Ao ressarcimento não .se aplicam os juros Sebe, 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 n" 10833/2003, vedam expressamente tal aplicação.

Recurso provido em parte.

(Acórdão 203-1.1852, Recurso Voluntário nº 130.611, Conselheiro EMANUEL CARLOS DANTAS DE ASSIS D.O.U de 06/06/2007, Seção I, pág. 49)

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL LANÇAMENTO.

Constatado que, na apuração do tributo devido, no âmbito do lançamento por homologação, o sujeito passivo não oferecera à tributação, matéria que a fiscalização julga tributável, impõe-se o lançamento para formalização da exigência tributária. pois a mera glosa de créditos legítimos do .sujeito passivo configura irregular compensação de oficio com crédito tributário ainda não constituído e, portanto, destituído da certeza e da liquidez imprescindíveis a sua cobrança.

NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. PIS NÃO CUMULATIVO . ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA .1NCABÍVEL.

É incabível a atualização monetária do .saldo credor do PIS não cumulativo objeto de ressarcimento.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

(Recurvo Voluntário nº 140.760, PA nº 11065.002884/2005-11, Conselheira SILVIA DE BRITO OLIVEIRA, j. 22/07/2008)

No mesmo sentido citamos ainda:

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/12/2002 a 31/12/2002

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 14/09/2011 por JOSE ANTONIO FRANCISCO, Assinado digitalmente em 25/01/20
12 por LEONARDO MUSSI DA SILVA, Assinado digitalmente em 22/02/2012 por WALBER JOSE DA SILVA, Assina
do digitalmente em 13/02/2012 por ALEXANDRE GOMES, Assinado digitalmente em 14/09/2011 por JOSE ANTO
NIO FRANCISCO
Impresso em 17/09/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

> *Ementa: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL PIS/Pasep NÃO CUMULATIVO. RESSARCIMENTO. ERRO NA BASE DE CÁLCULO DO PIS/Pasep . LANÇAMENTO DE OFÍCIO.*
>
> *A sistemática de ressarcimento do PIS/Pasep Não Cumulativo não exime a autoridade fiscal de proceder ao lançamento de ofício para exigir eventual diferença da contribuição deduzida do valor do crédito para fins de ressarcimento. No caso, a autoridade fiscal limitou-se a reduzir o valor do saldo a ressarcir mediante mero ajuste escriturai, aumentando o valor da contribuição ao PIS/Pasep diminuída do ressarcimento, em detrimento de lançamento de ofício para a constituição do crédito tributário correspondente.*
>
> *RESSARCIMENTO PIS/PASEP REGIME NÃO CUMULATIVO. ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA E JUROS.*
>
> *O artigo 15, combinado com o Artigo 13, ambos da Lei n° 10.833, de 2003, vedam expressamente a aplicação de qualquer índice de atualização monetária ou de juros para este tipo de ressarcimento.*
>
> *Recurso provido em parte*
>
> *(Processo n° 11065.005339/2003-15. Recurso n° 134.005 Relator ODASSI GUERZONI FILHO. J 27/01/2007)*

Como se vê, é fato inconteste que, havendo discordância da base de cálculo utilizada para a apuração da contribuição devido no mês é dever da autoridade fiscal promover o respectivo lançamento, não lhe sendo permitido, em substituição a este, promover a glosa de créditos em pedidos de ressarcimento ou compensação.

Diante dos precedentes citados, entendo que as glosas decorrentes da inclusão das vendas para a Zona Franca de Manaus devem ser canceladas, e eventual discussão acerca da incidência sobre as operações efetuadas pela Recorrente deverá ser tratada mediante lavratura de auto de infração.

(ii) não existência de direito ao crédito relativo aos fretes

A fiscalização negou o direito ao crédito decorrente dos fretes realizados entre estabelecimentos da mesma empresa ou para estabelecimentos de terceiros não clientes

> *É certo que nessas contas não se faz o registro de aquisição de serviços de frete utilizados como insumo na produção de bens destinados à venda, pois para isso existem outras contas especificas principalmente no subgrupo "Estoques de Matéria-prima" (folha 118).*
>
> *Do exame de alguns documentos fiscais comprobatórios de operações lançadas nas contas "Fretes s/ Vendas" e "Fretes Transferência p/ Vendas", observou-se que os fretes objeto de registro na primeira conta foram aqueles pagos pelo transporte dos produtos acabados de um estabelecimento do contribuinte até seus clientes (folhas 122 e 123). Já os fretes objeto de registro na segunda conta foram aqueles pagos pela transferência de produtos acabados entre os diversos estabelecimentos do contribuinte ou então para estabelecimentos de terceiros, não clientes, o que caracteriza fretes não*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 13/02/2012 por JOSE ANTONIO FRANCISCO, Assinado digitalmente em 13/02/20
12 por LEONARDO MUSSI DA SILVA, Assinado digitalmente em 22/02/2012 por LEONARDO MUSSI DA SILVA, Assina
do digitalmente em 13/02/2012 por ALEXANDRE GOMES, Assinado digitalmente em 14/09/2011 por JOSE ANTO
NIO FRANCISCO
Impresso em 17/09/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

> *vinculados a operações de venda (folhas 124 a 128). Em conseqüência, não geram créditos, por falta de previsão legal. (g.n)*

A lei 10.637/02 que dispõe sobre a não-cumulatividade na cobrança da contribuição para os Programas de Integração Social (PIS) e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep), assim prescreve:

> ***Art. 3º*** *Do valor apurado na firma 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; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)*

A Lei 10.833/03, que tratou da não-cumulatividade da COFINS, possui o mesmo dispositivo legal acima transcrito, tratando a matéria de forma igual.

Do exame atento do art. 3° *caput* e parágrafo 1º das Leis n° 10.637/02 e 10.833/03, verifica-se que estas leis adotaram uma sistemática em que as contribuições incidem sobre a totalidade da receita auferida pela pessoa jurídica, com o desconto de créditos através da aplicação da alíquota sobre a base de cálculo, relativamente aos custos, encargos e despesas suportados pela empresa no decorrer de suas atividades.

Vale destacar que a chamada "não-cumulatividade" do PIS e da COFINS não guarda qualquer simetria com aquele delineado pelas legislações do IPI e do ICMS.

Assim, a primeira diferença que destacamos é de ordem jurídica: a sistemática "não-cumulativa" do PIS e COFINS, diferentemente da existente para o IPI e o ICMS, não vem prevista na Constituição Federal e sim em lei ordinária.

Outra diferença tem relação com o método da "não-cumulatividade" formalmente erigido pelo legislador ordinário para o PIS e COFINS.

Para essas contribuições, o Poder Executivo, ao editar as MPs 66/02 e 135/03, optou, conforme exposição de motivos da lei, pelo chamado **"Método Indireto Substantivo"**, como forma de garantir apenas neutralidade parcial do impacto tributário sobre os agentes da cadeia de valor.

Ou seja, na sistemática do PIS e da COFINS não cumulativa o direito ao crédito não leva em consideração o valor das contribuições pagas nas etapas anteriores, mas sim certas bases de créditos e débitos (valor dos bens e serviços) desde que sujeitos a tributação nesta etapa anterior.

De outro lado, no caso do IPI, temos o método de crédito do imposto que determina que o cálculo do crédito a ser utilizado leva em consideração o valor destacado de IPI na nota fiscal de aquisição dos insumos.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 14/09/2011 por JOSE ANTONIO FRANCISCO, Assinado digitalmente em 25/01/2012 por LEONARDO MUSSI DA SILVA, Assinado digitalmente em 22/02/2012 por WALBER JOSE DA SILVA, Assinado digitalmente em 13/02/2012 por ALEXANDRE GOMES, Assinado digitalmente em 14/09/2011 por JOSE ANTONIO FRANCISCO
Impresso em 17/09/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Porém a falta de melhor definição dos termos utilizados na Lei 10.637/02 e 10.833/03 acabou por permitir uma grande discussão a respeito do alcance da possibilidade de utilização dos créditos para abatimento das contribuições devidas.

De um lado, a Receita Federal que procura restringir o direito ao crédito igualando a sistemática de apuração a do IPI, ou seja, somente dariam direito ao creditamento as aquisições de insumos que se consumirem ou se desgastarem no processo produtivo, e de outro, os contribuintes, buscando um alargamento deste conceito de insumo.

A respeito do tema vale destacar recente decisão do Conselho Administrativo de Recurso Fiscal – CARF:

> *ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP*
>
> *Período de apuração: 01/04/2006 a 30/06/2006*
>
> *CRÉDITO. RESSARCIMENTO. A inclusão no conceito de insumos das despesas com serviços contratados pela pessoa jurídica e com as aquisições de combustíveis e de lubrificantes denota que o legislador não quis restringir o creditamento do PIS/Pasep às aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e ou material de embalagens (alcance de insumos na legislação do IPI) utilizados, diretamente, na produção industrial, ao contrário, ampliou de modo a considerar insumos como sendo os gastos gerais que a pessoa jurídica precisa incorrer na produção de bens ou serviços por ela realizada. Recurso negado. (CSRF. Resp 248.457. Relator Henrique Pinheiro Torres Data Julgamento: 23/08/2010)*

Do voto do eminente Relator Henrique Pinheiro Torres destaca-se pela relevância para o aqui discutido:

> *A meu sentir, o alcance dado ao termo insumo, pela legislação do IPI não é o mesmo que foi dado pela legislação dessas contribuições. No âmbito desse imposto, o conceito de insumo restringe-se ao de matéria-prima, produto intermediário e de material de embalagem, já na seara das contribuições, houve um alargamento, que inclui até prestação de serviços, o que demonstra que o conceito de insumo aplicado na legislação do IPI não tem o mesmo alcance do aplicado nessas contribuições. Neste ponto, socorro-me dos sempre precisos ensinamentos do Conselheiro Júlio César Alves Ramos, em minuta de voto referente ao Processo nº 13974.000199/2003-61, que, com as honras costumeiras, transcrevo excerto linhas abaixo:*
>
> > *Destarte, aplicada a legislação do IPI ao caso concreto, tudo o que restaria seria a confirmação da decisão recorrida.*
> >
> > *Isso a meu ver, porém, não basta. É que, definitivamente, não considero que se deva adotar o conceito de industrialização aplicável ao IPI, assim como tampouco considero assimilável a restritiva noção de matérias primas, produtos intermediários e material de embalagem lá prevista para o estabelecimento do conceito de "insumos" aqui referido. A primeira e mais óbvia razão está na completa ausência de remissão àquela legislação na Lei 10.637.*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 14/09/2011 por JOSE ANTONIO FRANCISCO, Assinado digitalmente em 25/01/20
12 por LEONARDO MUSSI DA SILVA, Assinado digitalmente em 22/02/2012 por WALBER JOSE DA SILVA, Assina
do digitalmente em 13/02/2012 por ALEXANDRE GOMES, Assinado digitalmente em 14/09/2011 por JOSE ANTO
NIO FRANCISCO
Impresso em 17/09/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

> *Em segundo lugar, ao usar a expressão "insumos", claramente estava o legislador do PIS ampliando aquele conceito, tanto que aí incluiu "serviços", de nenhum modo enquadráveis como matérias primas, produtos intermediários ou material de embalagem.*

Após analisar o tema e os dispositivos legais relacionados, assim conclui o nobre relator:

> *Isso denota que o legislador não quis restringir o creditamento do Pis/Pasep às aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e ou material de embalagens (alcance de insumos na legislação do IPI) utilizados, diretamente, na produção industrial, ao contrário, ampliou de modo a considerar insumos como sendo os gastos gerais que a pessoa jurídica precisa incorrer na produção de bens ou serviços por ela realizada.*

Como vemos a jurisprudência administrativa do CARF caminha a passos largos para um distanciamento cada vez maior da aplicação dos conceitos do IPI na apuração dos créditos de PIS e COFINS não cumulativo.

No mesmo norte, decidiu a 2ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da Terceira Seção do CARF, de forma unânime, nos autos do processo 11020.001952/2006-22, de cuja ementa destaca-se:

> *ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP*
>
> *Período de Apuração: 01/04/2005 a 30/06/2005*
>
> *(...)*
>
> *REGIME NÃO CUMULATIVO. INSUMOS. MATERIAIS PARA MANUTENÇÃO DE MÁQUINAS.*
>
> *O conceito de insumo dentro da sistemática de apuração de créditos pela não cumulatividade de PIS e COFINS deve ser entendido como toda e qualquer despesa necessária à atividade da empresa, nos termos da legislação do IRPJ, não devendo ser utilizado o conceito trazido pela legislação do IPI. Uma vez que a materialidade de tal tributo é distinta da materialidade das contribuições em apreço.*
>
> *(...)*
>
> *Recurso Voluntário provido em Parte.*

Neste contexto, entendo que assiste razão a recorrente, que pode creditar-se de frete realizado pela empresa, uma vez que se tratam de despesas operacionais indispensáveis e essenciais ao funcionamento da Recorrente, sem os quais a atividade industrial da empresa fica evidentemente prejudicada.

(iii) a limitação ao ressarcimento e a compensação do credito presumido estabelecido pelo art. 8º da Lei 10.925/05

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 14/09/2011 por JOSE ANTONIO FRANCISCO, Assinado digitalmente em 25/01/20
12 por LEONARDO MUSSI DA SILVA, Assinado digitalmente em 22/02/2012 por WALBER JOSE DA SILVA, Assina
do digitalmente em 13/02/2012 por ALEXANDRE GOMES, Assinado digitalmente em 14/09/2011 por JOSE ANTO
NIO FRANCISCO
Impresso em 17/09/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Entre os valores a serem utilizados nas compensações realizadas a recorrente incluiu a parcela excedente dos créditos presumidos de que trata o art. 8º da Lei 10.925/05.

Assim prescreve citado dispositivo:

> *Art. 8º As pessoas jurídicas, inclusive cooperativas, que produzam mercadorias de origem animal ou vegetal, classificadas nos Capítulos 2 a 4, 8 a 12, 15, 16 e 23, e nos códigos 01.03, 01.05, 0504.00, 0701.90.00, 0702.00.00, 0706.10.00, 07.08, 0709.90, 07.10, 07.12 a 07.14, exceto os códigos 0713.33.19, 0713.33.29 e 0713.33.99, 09.01, 1701.11.00, 1701.99.00, 1702.90.00, 18.01, 18.03, 1804.00.00, 1805.00.00, 20.09, 2101.11.10 e 2209.00.00, todos da NCM, destinadas à alimentação humana ou animal,* ***poderão deduzir da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS****, devidas em cada período de apuração, crédito presumido, calculado sobre o valor dos bens referidos no inciso II do caput do art. 3o das Leis nos 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, adquiridos de pessoa física ou recebidos de cooperado pessoa física.*
>
> *(...)*
>
> *§ 2º O direito ao crédito presumido de que tratam o caput e o § 1º deste artigo* ***só se aplica aos bens adquiridos ou recebidos, no mesmo período de apuração****, de pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no País, observado o disposto no § 4º do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003.*

Neste ponto também não assiste razão a Recorrente.

A leitura da legislação é clara ao afirmar que o credito presumido poderá ser deduzido da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, devidas em cada período de apuração.

Assim me parece correto afirmar que os valores do credito presumido só podem ser utilizados para a dedução de Pis e Cofins no mês de sua apuração, não podendo ser utilizado em pedido de ressarcimento ou de compensação de períodos diversos de apuração.

A propósito, esta também é a interpretação uníssona do STJ, senão vejamos:

> *TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. CRÉDITO PRESUMIDO. ART 8º DA LEI N. 10.925/2004. ATO DECLARATÓRIO INTERPRETATIVO SRF 15/05. ILEGALIDADE INEXISTENTE.*
>
> *1. Ambas as Turmas integrantes da Primeira Seção desta Corte Superior firmaram entendimento no sentido de que o ato declaratório interpretativo SRF 15/05 não inovou no plano normativo, mas apenas explicitou vedação que já estava contida na legislação tributária vigente.*
>
> *2. Precedentes: REsp 1233876/RS, Rel. Min. Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe 1.4.2011; e REsp 1118011/SC, Rel. Min. Benedito Gonçalves, Primeira Turma, DJe 31.8.2010.*
>
> *3. Recurso especial não provido. (REsp 1240954 / RS, Relator, Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, Dje 21/06/2011)*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 14/09/2011 por JOSE ANTONIO FRANCISCO, Assinado digitalmente em 23/01/20
12 por LEONARDO MUSSI DA SILVA, Assinado digitalmente em 22/02/2012 por WALBER JOSE DA SILVA, Assina
do digitalmente em 13/02/2012 por ALEXANDRE GOMES, Assinado digitalmente em 14/09/2011 por JOSE ANTO
NIO FRANCISCO
Impresso em 17/09/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Assim correta a decisão exarada pela DRJ de Porto Alegre.

(iv) incorreta segregação das vendas para a Zona Franca como sendo vendas no mercado interno

A fiscalização contabilizou os créditos decorrentes de vendas para a Zona Franca de Manaus como créditos oriundos de receita bruta não tributada no mercado interno, já que estas estão sob o abrigo da alíquota zero para a contribuição em tela.

A Recorrente, por sua vez, entende que as vendas para a Zona Franca de Manaus equiparam-se, para todos os efeitos, a uma venda para o exterior, devendo, portanto, ser incluídas na parcela denominada receita bruta exportação.

Afirma a Recorrente que *"a fiscalização considerou receitas brutas não tributadas no mercado interno as seguintes: (i) vendas de leite UHT e leite tipo C; (ii) vendas para a Zona Franca de Manaus e; (iii) vendas de ovos. E como receita bruta de exportação apenas a proveniente das vendas para o exterior. Neste particular, fazemos o seguinte questionamento.*

Informa ainda que, embora tenham sido escrituradas em conta separada das receitas de exportação, trata-se de vendas efetivadas para a Zona Franca de Manaus revestindo-se de natureza equiparada a exportação.

Com razão a Recorrente.

Quando da criação da Zona Franca de Manaus, assim prescreveu o art. 4º do Decreto-Lei 288/67:

> *Art 4º* ***A exportação de mercadorias*** *de origem nacional* ***para*** *consumo ou industrialização na* ***Zona Franca de Manaus****, ou reexportação para o estrangeiro,* ***será para todos os efeitos*** *fiscais, constantes da legislação em vigor,* ***equivalente a uma exportação brasileira para o estrangeiro****.*

A Constituição Federal de 1988, nos Atos das Disposições Transitórios assim tratou do tema:

> *Art. 40. É mantida a Zona Franca de Manaus, com suas características de área livre de comércio, de exportação e importação, e de incentivos fiscais, pelo prazo de vinte e cinco anos, a partir da promulgação da Constituição.*
>
> *Parágrafo único. Somente por lei federal podem ser modificados os critérios que disciplinaram ou venham a disciplinar a aprovações dos projetos na Zona Franca de Manaus.*

Estando às vendas para a Zona Franca de Manaus equiparadas às vendas para o exterior, para todos os efeitos legais, correta o critério de incluí-las entre a denominada "RECEITA BRUTA DE EXPORTAÇÃO".

(v) a correção dos créditos pela SELIC.

Em relação à SELIC sem razão à recorrente.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 14/09/2011 por JOSE ANTONIO FRANCISCO, Assinado digitalmente em 25/01/2012 por LEONARDO MUSSI DA SILVA, Assinado digitalmente em 22/02/2012 por WALBER JOSE DA SILVA, Assinado digitalmente em 13/02/2012 por ALEXANDRE GOMES, Assinado digitalmente em 14/09/2011 por JOSE ANTONIO FRANCISCO
Impresso em 17/09/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

A Lei nº 10.833/03, sem seu art. 15, combinado com o art. 13, veda expressamente a aplicação de qualquer índice de atualização monetária ou de juros aos pedidos de ressarcimento por ela regulados.

Estando a aplicação da SELIC expressamente afastada por Lei em vigor, é vedado ao julgador administrativo afastá-la.

Assim, voto por DAR PROVIMENTO PARCIAL ao recurso voluntário nos termos do voto acima transcrito.

CÓPIA

(Assinado digitalmente)

Alexandre Gomes - Relator

Voto Vencedor

Conselheiro José Antonio Francisco, Redator Designado

Divirjo do ilustre Relator em relação ao direito ao crédito sobre fretes entre estabelecimentos da empresa e à equiparação da receita da venda para a ZFM à receita de exportação, matérias para as quais fui designado redator para o acórdão.

Em relação à primeira questão, destaque-se que o creditamento das despesas de frete é somente permitido em relação às operações de venda, "quando o ônus for suportado pelo vendedor".

De fato, frete representa, por definição, prestação de serviço de transporte. Dessa forma, quando se fala em frete está-se falando de serviço prestado por terceiro, sendo, portanto, discutido, no âmbito de sua natureza, a possibilidade ou não de creditamento.

Afora a expressa previsão acima mencionada, o creditamento de despesas de frete somente seria admissível na definição do art. 3º, II, da Lei nº 10.833, de 2003 (ou da Lei nº 10.637, de 2002, no caso do PIS).

Referido dispositivo refere-se a bens e serviços utilizados como insumos na prestação de serviços ou na produção ou fabricação de produtos destinados a vendas.

Dentro desse conceito é que se tentam enquadrar as mais variadas despesas incorridas pela empresa produtora para o fim de creditamento das contribuições não cumulativas.

Entretanto, é preciso ter em conta que, de um lado, tal conceito não se confunde com o de insumo de IPI, restrito a matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem. De outro, não é qualquer bem ou serviço adquirido que gera direito de crédito.

A condição é de que o bem ou serviço seja insumo, mas não qualquer insumo, uma vez que o dispositivo especifica claramente que deva ser utilizado na prestação de serviços ou na produção e fabricação de produtos.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 14/09/2011 por JOSE ANTONIO FRANCISCO, Assinado digitalmente em 25/01/20
12 por LEONARDO MUSSI DA SILVA, Assinado digitalmente em 22/02/2012 por WALBER JOSE DA SILVA, Assina
do digitalmente em 13/02/2012 por ALEXANDRE GOMES, Assinado digitalmente em 14/09/2011 por JOSE ANTO
NIO FRANCISCO
Impresso em 17/09/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Portanto, embora insumo seja genericamente qualquer elemento necessário para produzir mercadorias ou serviços, a lei exige que, para gerar crédito, ele seja utilizado na produção ou fabricação.

Tal disposição, singela e bastante clara, restringe drasticamente as pretensões de interpretar a disposição legal citada como referente a todo e qualquer insumo de produção. A primeira conclusão é elementar: custos e despesas posteriores à produção ou à prestação de serviços não geram direito de crédito com base no dispositivo. Assim, somente os casos previstos em outros incisos específicos do citado dispositivo geram crédito, quando não enquadrados no conceito de insumo utilizado na produção.

Dessa forma, embora o frete entre estabelecimentos seja insumo, relativamente ao produto final, ele não se enquadra na definição do dispositivo legal citado, não gerando direito a crédito das contribuições.

Quanto às vendas para a Zona Franca de Manaus - ZFM, primeiramente há que se analisar a questão da necessidade de lançamento para efetuar a inclusão dos débitos na apuração do saldo passível de ressarcimento.

Em regra, o crédito tributário não constituído por meio de declaração do sujeito passivo tem que ser objeto de lançamento, atividade vinculada e obrigatória, nos termos do art. 142 do CTN.

Entretanto, no presente caso, embora não tenha havido um lançamento sob o ponto de vista formal (não há ato administrativo denominado de lançamento nos presentes autos), houve lavratura de atos administrativos que contêm todos os requisitos de um lançamento.

Houve autorização para reexame (fl. 52); termo de início de fiscalização (fl. 53); relatório que descreveu as infrações, apurou a base de cálculo e o valor devido (fls. 68 e seguintes), efetuado por auditor-fiscal; ciência de todo o procedimento com direito ao processo previsto no Decreto no 70.235, de 1972, satisfazendo o procedimento ao disposto no art. 11 do referido decreto.

Portanto, deve-se considerar que o procedimento adotado foi hábil e idôneo para o efeito de constituir o crédito do fisco, tornando-o líquido e certo, sujeito à impugnação.

Ademais, ainda que não fosse legítima a interpretação acima exposta, deve-se considerar que o procedimento, desde seu início, foi o de apuração do saldo passível de ressarcimento, conforme requerimento do sujeito passivo.

Nas verificações que se seguiram, o fisco apurou irregularidade na apuração dos débitos. Como o saldo a ser ressarcido é a diferença positiva entre os créditos e os débitos, tanto a majoração irregular de créditos como a redução indevida dos débitos influem o resultado apurado.

Assim, da mesma forma como é possível, por meio do procedimento adotado nos presentes autos, reduzir o montante de créditos do sujeito passivo, também é possível a majoração de débitos, independentemente de lançamento, uma vez que o objetivo não é exigir tributo, mas apenas apurar o montante de ressarcimento devido ao sujeito passivo.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 14/09/2011 por JOSE ANTONIO FRANCISCO, Assinado digitalmente em 25/01/20
12 por LEONARDO MUSSI DA SILVA, Assinado digitalmente em 22/02/2012 por WALBER JOSE DA SILVA, Assina
do digitalmente em 13/02/2012 por ALEXANDRE GOMES, Assinado digitalmente em 14/09/2011 por JOSE ANTO
NIO FRANCISCO
Impresso em 17/09/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Quanto ao mérito, primeiramente há que se esclarecer que, se uma lei dispõe em sentido contrário ao que determina a constituição, há inconstitucionalidade material. Não há como simplesmente "abandonar" suas disposições para "preferir" as disposições constitucionais sem considerar que a lei contraria a Constituição.

Nesse contexto, aplicam-se o art. 62 do Regimento Interno do Carf e a Súmula Carf nº 2, descabendo também sua apreciação no âmbito do presente recurso.

Quanto ao mérito, adoto o entendimento do Acórdão 203-08988, RV 122018, de lavra da Ilustre Conselheira Luciana Pato Peçanha Martins, cujo teor foi o seguinte:

> *No que se refere às receitas de exportação, a Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991, estabeleceu em seu art. 7º:*
>
> *"Art 7º É ainda isenta da contribuição a venda de mercadorias ou serviços destinados ao exterior, nas condições estabelecidas pelo Poder Executivo."*
>
> *O Decreto nº 1.030, de 29 de dezembro de 1993, que regulamentou o disposto no art.7º da Lei Complementar nº 70, de 1991, estabeleceu as condições para a concessão de isenção, assim dispondo:*
>
> *"Art.1º Na determinação da base de cálculo da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (Cofins), instituída pelo art. 1º da Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991, serão excluídas as receitas decorrentes da exportação de mercadorias ou serviços, assim entendidas:*
>
> *I - vendas de mercadorias ou serviços para o exterior, realizadas diretamente pelo exportador;*
>
> *II - exportações realizadas por intermédio de cooperativas, consórcios ou entidades semelhantes;*
>
> *III - vendas realizadas pelo produtor-vendedor às empresas comerciais exportadoras, nos termos do Decreto-Lei nº 1.248, de 29 de novembro de 1972, e alterações posteriores, desde que destinadas ao fim específico de exportação para o exterior;*
>
> *IV - vendas, com fim específico de exportação para o exterior, a empresas exportadoras registradas na Secretaria de Comércio Exterior do Ministério da Indústria, do Comércio e do Turismo; e*
>
> *V - fornecimentos de mercadorias ou serviços para uso ou consumo de bordo em embarcações e aeronaves em tráfego internacional, quando o pagamento for efetuado em moeda conversível.*
>
> *Parágrafo único. A exclusão de que trata este artigo não alcança as vendas efetuadas:*
>
> *a) a empresa estabelecida na Zona Franca de Manaus, na Amazônia Ocidental ou em Área de Livre Comércio;*
>
> *b) a empresa estabelecida em Zona de Processamento de Exportação;*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 14/09/2011 por JOSE ANTONIO FRANCISCO, Assinado digitalmente em 25/01/20
12 por LEONARDO MUSSI DA SILVA, Assinado digitalmente em 22/02/2012 por WALBER JOSE DA SILVA, Assina
do digitalmente em 13/02/2012 por ALEXANDRE GOMES, Assinado digitalmente em 14/09/2011 por JOSE ANTO
NIO FRANCISCO
Impresso em 17/09/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

c) a estabelecimento industrial, para industrialização de produtos destinados a exportação, ao amparo do art. 3º da Lei nº 8.402, de 8 de janeiro de 1992;

d) no mercado interno, às quais sejam atribuídos incentivos concedidos à exportação.

(...)"(grifou-se)

Por sua vez, a Lei Complementar nº 85, de 15 de fevereiro de 1996, em seu art. 1º alterou a redação do art. 7º da Lei Complementar nº 70, de 1991, para isentar da Cofins as receitas provenientes das hipóteses adiante mencionadas, determinando ainda no seu art. 2º ***que seus efeitos retroagissem aos fatos geradores ocorridos a partir do dia 1º de abril de 1992****, data de início dos efeitos do disposto na referida Lei Complementar nº 70, de 1991.*

"Art.1º O ***art. 7º da Lei Complementar nº 70****, de 30 de dezembro de 1991, passa a vigorar com a seguinte redação:*

"Art.7º São também isentas da contribuição as receitas decorrentes:

I - de vendas de mercadorias ou serviços para o exterior, realizadas diretamente pelo exportador;

II - de exportações realizadas por intermédio de cooperativas, consórcios ou entidades semelhantes;

III - de vendas realizadas pelo produtor-vendedor às empresas comerciais exportadoras, nos termos do Decreto-lei nº 1.248, de 29 de novembro de 1972, e alterações posteriores, desde que destinadas ao fim específico de exportação para o exterior;

IV - de vendas, com fim específico de exportação para o exterior, a empresas exportadoras registradas na Secretaria de Comércio Exterior do Ministério da Indústria, do Comércio e do Turismo;

V - de fornecimentos de mercadorias ou serviços para uso ou consumo de bordo em embarcações ou aeronaves em tráfego internacional, quando o pagamento for efetuado em moeda conversível;

VI - das demais vendas de mercadorias ou serviços para o exterior, nas condições estabelecidas pelo Poder Executivo."

Art. 2º Esta Lei Complementar entra em vigor na data de sua publicação, ***retroagindo seus efeitos a 1o de abril de 1992****." (grifou-se)*

A Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, não fez qualquer referência à exclusão de receitas de exportações ou à isenção das contribuições sobre tais receitas. A Medida Provisória nº 1.858-6, de 29 de junho de 1999, e reedições até a Medida Provisória nº 2.034-24, de 23 de novembro de 2000, redefiniu no seu art. 14 as regras de desoneração da contribuição em tela nas

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 14/09/2011 por JOSE ANTONIO FRANCISCO, Assinado digitalmente em 25/01/20
12 por LEONARDO MUSSI DA SILVA, Assinado digitalmente em 22/02/2012 por WALBER JOSE DA SILVA, Assina
do digitalmente em 13/02/2012 por ALEXANDRE GOMES, Assinado digitalmente em 14/09/2011 por JOSE ANTO
NIO FRANCISCO
Impresso em 17/09/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

hipóteses especificadas e revogou expressamente todos os dispositivos legais relativos a exclusão de base de cálculo e isenção, existentes até o dia 30 de junho de 1999.

A respeito do instituto da isenção, deve ser lembrado que o Código Tributário Nacional dispõe, em seu art. 111, que interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre outorga de isenção.

Não procede a argumentação da recorrente de que, para fins de isenção da Cofins, teria o art. 4º do Decreto-Lei nº 288, de 28 de fevereiro de 1967, equiparado a venda de mercadorias de origem nacional para consumo ou industrialização na Zona Franca de Manaus, ou reexportação para o estrangeiro à exportação brasileira para o exterior. O referido dispositivo estabelece:

*"Art. 4º A exportação de mercadorias de origem nacional para consumo ou industrialização na Zona Franca de Manaus, ou reexportação para o estrangeiro**,** será para todos os efeitos fiscais, **constantes da legislação em vigor**, equivalente a uma exportação brasileira para o estrangeiro." (grifou-se)*

Sobre o alcance do artigo referido, deve ser ressaltado que abrangia tão-somente os efeitos fiscais previstos na legislação então vigente, conforme norma inserta no dispositivo suso transcrito, verbalizada na expressão seguinte: constante da legislação em vigor.

De outro lado, essa equiparação não é absoluta, podendo ser mitigada para não alcançar incentivos fiscais que o legislador pretendeu ou pretenda estender exclusivamente às exportações efetivas para o exterior. Para que não paire dúvida do aqui afirmado, basta dar uma espiada na norma inserta no artigo 7º do Decreto-Lei nº 1.435/1975, que se transcreve abaixo:

"Art. 7º A equiparação de que trata o artigo 4º do Decreto-Lei no 288, de 28 de fevereiro de 1967, não compreende os incentivos fiscais previstos nos Decretos-Leis nº s 491, de 5 de março de 1969; 1.158, de 16 de março de 1971; 1.189, de 24 de setembro de 1971; 1.219, de 15 de maio de 1972, e 1.248, de 29 de novembro de 1972, nem os decorrentes do regime de "drawback".

Veja-se que o legislador, no dispositivo legal acima transcrito, restringiu o alcance da equiparação em comento para evitar que os incentivos específicos para a exportação, previstos nos diplomas legais enumerados nesse artigo 7º, fossem estendidos às remessas para a Zona Franca de Manaus.

Se o legislador pretendesse contemplar, indistintamente, com a isenção dessa contribuição, todas as receitas de vendas efetuadas para quaisquer empresas estabelecidas na Zona Franca de Manaus, teria feito constar expressamente na legislação específica da Cofins, mas isso não foi feito, ao contrário, dispôs inequivocamente que a isenção não alcança as vendas efetuadas a empresas estabelecidas nessa área de livre comércio, como disposto no parágrafo único do artigo 1º do

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 14/09/2012 por JOSE ANTONIO FRANCISCO, Assinado digitalmente em 25/01/2012 por LEONARDO MUSSI DA SILVA, Assinado digitalmente em 22/02/2012 por WALBER JOSE DA SILVA, Assinado digitalmente em 13/02/2012 por ALEXANDRE GOMES, Assinado digitalmente em 14/09/2011 por JOSE ANTONIO FRANCISCO
Impresso em 17/09/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

> *Decreto nº 1.030, de 29 de dezembro de 1993, que regulamentou o disposto no art.7º da Lei Complementar nº 70, de 1991.*
>
> *Por seu turno, a discussão a respeito do art. 40 do Ato das Disposições Transitórias da Constituição Federal de 1988, conforme dito preliminarmente, não será realizada por considerar que o contencioso administrativo não é o foro próprio e adequado para questionamentos de natureza constitucional.*
>
> *Registre-se, por oportuno, que o Supremo Tribunal Federal, na ADIN nº 2.348-9, impetrada pelo Governador do Estado do Amazonas, na sessão plenária do dia 7 de dezembro de 2000, deferiu medida cautelar quanto ao disposto no inciso I do § 2º do artigo 14 da Medida Provisória nº 2.037-24, de 2000, suspendendo* ***ex nunc*** *a eficácia da expressão "****na Zona Franca de Manaus****".*
>
> *Acatando a liminar concedida pelo STF, na edição da Medida Provisória nº 2.037-25, de 21 de dezembro de 2000, publicada no Diário Oficial da União de 22 de dezembro de 2000, atual Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, foi suprimida a expressão "na Zona Franca de Manaus" do inciso I do § 2º do art. 14 que constava de suas edições anteriores.*
>
> *Assim, enquanto não julgada definitivamente, a ADIN apenas suspende a eficácia da incidência de Cofins sobre as receitas de vendas efetuadas a empresa estabelecida na Zona Franca de Manaus a partir da concessão de liminar pelo STF. Vale observar que o § 1º do art. 11 da Lei nº 9.868, de 1999 determina que "a medida cautelar, dotada de eficácia contra todos, será concedida com efeito ex nunc,* ***salvo se o Tribunal entender que deva conceder-lhe eficácia retroativa."***

Para complementação do voto, adoto o entendimento do Acórdão 204-01.806, de lavra da Ilustre Conselheira Nayra Bastos Manatta:

> *Portanto, os efeitos da liminar concedida não se aplicam aos períodos compreendidos entre janeiro a dezembro/97, primeiro em virtude dos efeitos ex nunc concedidos pelo Tribunal, e segundo porque a alteração normativa incidiu sobre a Medida Provisória nº 2.037-24, de 2000.*
>
> *Quanto à aplicação do disposto no art. 7º da Lei Complementar nº 70/91 às vendas à ZFM, é de se observar que o referido dispositivo legal contempla apenas as operações de exportação e o CTN no seu art. 111, inciso II determina que se interpreta literalmente a lei que dispõe sobre outorga de isenção. Assim sendo, não se pode estender os efeitos do disposto no referido art. 7º, bem como do disposto no Decreto-Lei nº 288/67, uma vez que naquele dispositivo consta expressamente que só diz respeito à legislação em vigor quando da sua edição, o que não é o caso dos autos.*
>
> *No que diz respeito ao PIS, mantém-se as mesmas considerações tecidas para a Cofins sobre os efeitos da liminar concedida pelo*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 14/09/2011 por JOSE ANTONIO FRANCISCO, Assinado digitalmente em 13/02/2012 por LEONARDO MUSSI DA SILVA, Assinado digitalmente em 13/02/2012 por ALEXANDRE GOMES, Assinado digitalmente em 14/09/2011 por JOSE ANTONIO FRANCISCO
Impresso em 17/09/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

> *STF em sede do ADIN nº 2348-9 e sobre a modificação normativa trazida pela Medida Provisória nº 2037-24, de 2000, bem como quanto à impossibilidade de se estender os efeitos do disposto no Decreto-Lei nº 288/67 ao caso dos autos. Alem disto é de se observar que a partir da edição da Lei nº 7714/88, as vendas efetuadas a empresas estabelecidas na ZFM não estavam isentas desta contribuição, pelo que dispôs literalmente o art. 5º, §2º, alínea "a" do referido dispositivo legal.*
>
> *"Art. 5º Para efeito de cálculo da contribuição para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PASEP e para o Programa de Integração Social - PIS, de que trata o Decreto-Lei nº 2.445, de 29 de junho de 1988, o valor da receita de exportação de produtos manufaturados nacionais poderá ser excluído da receita operacional bruta.*
>
> *"§ 1º Serão Consideradas exportadas, para efeito do disposto no caput deste artigo, as mercadorias vendidas a empresa comercial exportadora, de que trata o art. 1º do Decreto-Lei nº 1.248, de 29 de novembro de 1972.* ***(Parágrafo incluído pela MP 622, de 22.09.94)***
>
> *"§ 2º A Exclusão prevista neste artigo não alcança as vendas efetuadas:****(Parágrafo incluído pela MP 622, de 22.09.94)*** *a) a empresa estabelecida na Zona Franca de Manaus, na Amazônia Ocidental ou em Área de Levre Comércio;"*

Ademais, adoto o entendimento da Receita Federal, que considera que "A isenção da Cofins (ou PIS/Pasep) prevista no art. 14 da Medida Provisória nº 2.037-25, de 2000, atual Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, quando se tratar de vendas realizadas para empresas estabelecidas na Zona Franca de Manaus, aplica-se, exclusivamente, às receitas de vendas enquadradas nas hipóteses previstas nos incisos IV, VI, VIII e IX, do referido artigo."

O entendimento acima, exposto na Solução de Consulta n. 8, de 2002, é exatamente de que somente aquelas isenções previstas à época do mencionado Decreto-Lei n. 288, de 1967, é que se aplicam e não todos os casos do art. 14 da MP citada.

À vista do exposto, na parte em que dá provimento ao recurso, voto por seguir o relator apenas em relação às glosas decorrentes da inclusão das vendas para a ZFM na base de cálculo do PIS (item IV de seu voto).

(Assinado digitalmente)

José Antonio Francisco

Declaração de Voto

Conselheiro Leonardo Mussi

1) A questão da reconstituição da base de cálculo do PIS por conta da tributação das vendas para Zona Franca de Manaus.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 14/09/2011 por JOSE ANTONIO FRANCISCO, Assinado digitalmente em 25/01/20
12 por LEONARDO MUSSI DA SILVA, Assinado digitalmente em 22/02/2012 por WALBER JOSE DA SILVA, Assina
do digitalmente em 13/02/2012 por ALEXANDRE GOMES, Assinado digitalmente em 14/09/2011 por JOSE ANTO
NIO FRANCISCO
Impresso em 17/09/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

O ilustre Relator, de forma brilhante, rechaçou a possibilidade de, em procedimento, visando a homologar a compensação, as autoridades administrativas promoverem a redução do crédito, por suposto erro do contribuinte na apuração do débito tributário a ser quitado mediante compensação. Com razão o Relator.

Ao tratar "da competência para apreciar pedido de restituição, ressarcimento ou reembolso e declaração de compensação", a IN 900, deixa patente que o objeto da análise a ser realizada pela autoridade competente é tão somente sobre a restituição, o ressarcimento ou a homologação da compensação, *verbis*:

> *"Art. 57. A decisão sobre o pedido de restituição de crédito relativo a tributo administrado pela RFB, o pedido de ressarcimento de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins e o pedido de reembolso, caberá ao titular da Delegacia da Receita Federal do Brasil (DRF), da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Administração Tributária (Derat) ou da Delegacia Especial de Instituições Financeiras (Deinf) que, à data do reconhecimento do direito creditório, tenha jurisdição sobre o domicílio tributário do sujeito passivo, ressalvado o disposto nos arts. 58 e 60.*
>
> *Parágrafo único. A restituição, o reembolso ou o ressarcimento dos créditos a que se refere o caput, bem como sua compensação de ofício com os débitos do sujeito passivo para com a Fazenda Nacional, caberão à DRF, à Derat ou à Deinf que, à data da restituição, do reembolso, do ressarcimento ou da compensação, tenha jurisdição sobre o domicílio tributário do sujeito passivo.*
>
> . . . .
>
> *Art. 63. A homologação de compensação declarada pelo sujeito passivo à RFB será promovida pelo titular da DRF, da Derat ou da Deinf que, à data da homologação, tenha jurisdição sobre o domicílio tributário do sujeito passivo."*

A competência atribuída é tão somente para julgar o pedido de restituição ou homologar a compensação. O fisco pode negar a restituição ou deixar de homologar a compensação se há problema em relação ao crédito a ser restituído.

Mas não é dado o direito de, no âmbito restrito do processo instaurado para se discutir o pedido de restituição ou compensação, a autoridade exigir, por vias obliquas, eventuais débitos encontrados na revisão, como no caso dos autos, da base de cálculo do tributo.

A competência de exigir o crédito tributário é regulada por outras regras, que visam dar certeza, liquidez e exigibilidade ao crédito do fisco.

Nos tributos sujeitos ao lançamento de ofício ou por declaração, o fisco apura o montante do tributo devido e expede a notificação de lançamento, estabelecendo a data ou termo para o pagamento da dívida. A certeza, liquidez e exigibilidade do crédito foram devidamente determinadas pela legislação e pela administração pública.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 14/09/2011 por JOSE ANTONIO FRANCISCO, Assinado digitalmente em 25/01/20
12 por LEONARDO MUSSI DA SILVA, Assinado digitalmente em 22/02/2012 por WALBER JOSE DA SILVA, Assina
do digitalmente em 13/02/2012 por ALEXANDRE GOMES, Assinado digitalmente em 14/09/2011 por JOSE ANTO
NIO FRANCISCO
Impresso em 17/09/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, a questão é um pouco diversa. Num primeiro momento, a legislação determina que a dívida tributária seja apurada pelo próprio contribuinte, devendo este, verificar a ocorrência do fato gerador, determinar a matéria tributável e recolher antecipadamente, se for o caso, o montante do débito acrescido ou não de penalidades. Além de realizar esta atividade (apurar e, eventualmente, pagar), o lançamento por homologação somente se opera, nos termos do artigo 150 do CTN, isto é, somente produz efeitos, se as autoridades administrativas tomarem conhecimento daquela atividade exercida pelo contribuinte.

As autoridades administrativas tomam conhecimento da atividade exercida pelo contribuinte por intermédio das obrigações acessórias, notadamente das declarações criadas com esta finalidade. Estas declarações constituem instrumento hábil à exigência do crédito, consoante expressamente previsto no § 1º do art. 5º do Decreto-Lei nº 2.124/84:

> *"§ 1º O documento que formalizar o cumprimento de obrigação acessória, comunicando a existência de crédito tributário, constituirá confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência do referido crédito."*

Se o contribuinte deu ciência às autoridades administrativas quanto à atividade por ele exercida (determinar a matéria tributável, apurar o montante do tributo devido e, se for o caso, recolher o tributo devido com ou sem multa), opera-se o lançamento por homologação.

Nesta hipótese, tendo em vista o lançamento realizado pelo contribuinte, as autoridades administrativas poderão realizar a sua revisão nos termos da cabeça do art. 149 do CTN. Se o fisco não encontrar qualquer erro na atividade exercida pelo contribuinte, haverá a sua homologação expressa, que ocorre com o simples termo de encerramento de fiscalização. Mas se as autoridades, ao realizarem a revisão, encontrarem algum equivoco na atividade realizada pelo contribuinte, deverão proceder ao lançamento de ofício, de modo a exigir eventual diferença do tributo, nos termos do inciso V do artigo 149, que assevera:

> *"Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:*
>
> *.....*
>
> *V - quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte;"*

O artigo seguinte mencionado no dispositivo acima é exatamente o artigo 150 que trata do lançamento por homologação, que vem a ser, segundo o dispositivo:

> *"Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa." (grifamos)*

Desta forma, se o contribuinte apurou e deu conhecimento da atividade exercida às autoridades administrativas, eventual revisão desta atividade, poderá ser realizada pelas autoridades administrativas nos termos do artigo 149, V, do CTN antes mencionado, que condiciona a revisão *"quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 14/09/2011 por JOSE ANTONIO FRANCISCO, Assinado digitalmente em 25/01/20
12 por LEONARDO MUSSI DA SILVA, Assinado digitalmente em 22/02/2012 por WALBER JOSE DA SILVA, Assina
do digitalmente em 13/02/2012 por ALEXANDRE GOMES, Assinado digitalmente em 14/09/2011 por JOSE ANTO
NIO FRANCISCO
Impresso em 17/09/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

legalmente obrigada, no exercício da atividade" realizada no âmbito do lançamento por homologação.

Toda esta revisão é executada por intermédio de um procedimento administrativo de fiscalização regulado, dentre outras regras, pelo Decreto nº 3.724/01, que prescreve:

> *"Art. 2º Os procedimentos fiscais relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil serão executados, em nome desta, pelos Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil e somente terão início por força de ordem específica denominada Mandado de Procedimento Fiscal (MPF), instituído mediante ato da Secretaria da Receita Federal do Brasil.*
>
> *. . . .*
>
> *§ 2º Entende-se por procedimento de fiscalização a modalidade de procedimento fiscal a que se referem o art. 7o e seguintes do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972."*

O Decreto nº 70.235/72 também estabelece que:

> *"Art. 7º O procedimento fiscal tem início com: (Vide Decreto nº 3.724, de 2001)*
>
> *I - o primeiro ato de ofício, escrito, praticado por servidor competente, cientificado o sujeito passivo da obrigação tributária ou seu preposto;*
>
> *II - a apreensão de mercadorias, documentos ou livros;*
>
> *III - o começo de despacho aduaneiro de mercadoria importada.*
>
> *§ 1° O início do procedimento exclui a espontaneidade do sujeito passivo em relação aos atos anteriores e, independentemente de intimação a dos demais envolvidos nas infrações verificadas.*
>
> *§ 2° Para os efeitos do disposto no § 1º, os atos referidos nos incisos I e II valerão pelo prazo de sessenta dias, prorrogável, sucessivamente, por igual período, com qualquer outro ato escrito que indique o prosseguimento dos trabalhos."*

A função do procedimento de fiscalização é a de dar a certeza e liquidez necessárias ao crédito tributário. A exigibilidade, necessária a qualquer crédito, depende da formalização de um ato administrativo, qual seja, o auto de infração ou a notificação de lançamento, conforme estabelece o artigo 9º do Decreto 70.235/72, *verbis*:

> *"Art. 9º A exigência do crédito tributário e a aplicação de penalidade isolada serão formalizados em autos de infração ou notificações de lançamento, distintos para cada tributo ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito."*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 14/09/2011 por JOSE ANTONIO FRANCISCO, Assinado digitalmente em 25/01/2012 por LEONARDO MUSSI DA SILVA, Assinado digitalmente em 22/02/2012 por WALBER JOSE DA SILVA, Assinado digitalmente em 13/02/2012 por ALEXANDRE GOMES, Assinado digitalmente em 14/09/2011 por JOSE ANTONIO FRANCISCO
Impresso em 17/09/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Em apertada síntese, o crédito tributário no caso do lançamento por homologação possui exigibilidade em razão de o contribuinte ter realizado a atividade que determina o artigo 150 do CTN, apurando a dívida e informando as autoridades administrativas, ou se estas, tomando conhecimento da atividade assim exercida, ao realizarem a revisão daquela atividade, encontram eventual diferença, lavrando o auto de infração ou a notificação de lançamento.

No caso dos autos, as autoridades administrativas encontraram diferenças na base de cálculo do tributo apurado pelo contribuinte no âmbito do lançamento por homologação. Ao invés de promoverem o início de um procedimento de fiscalização, nos termos da legislação acima mencionada, optaram por simplesmente negar parte da restituição do contribuinte.

Ou seja, exigiram o crédito tributário de forma oblíqua, por intermédio de um procedimento interno sem previsão legal e em manifesta violação com as regras do Decreto nº 70.235/72 e do Decreto nº 3.724/01.

E o que é pior, com a possibilidade de violar a regra fundamental do parágrafo único do artigo 149 do CTN, que prescreve que *"a revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública"*, que é de 5 anos contado do fato gerador do tributo.

Ademais, ao realizar este procedimento interno, deixando de lavra o auto de infração para exigir tributo, as autoridades, discricionariamente, estarão abrindo mão da multa de ofício, o que é vedado pelo artigo 142, parágrafo único do CTN, que diz ser a atividade administrativa do lançamento vinculada e obrigatória. Neste caso, essas autoridades deverão ser responsabilizadas pessoalmente pela multa que deixou de ser exigida.

E mais, além de violar todas as regras acima mencionadas, o procedimento pretendido constitui verdadeira compensação de ofício, sem obediência às regras desta modalidade de compensação, e sem existir dívida líquida e certa, necessária a qualquer tipo de compensação, nos termos do artigo 170 do CTN.

No mérito, acompanho o entendimento do relator, exarado em seu voto, no sentido de que as vendas para a zona franca de Manaus constituem, ao fim e ao cabo, uma receita de exportação isentas às contribuições ao PIS e à COFINS, na esteira de diversos julgados deste Conselho.

2) A questão envolvendo o crédito de PIS sobre frete

A questão objeto dos autos, diz respeito exclusivamente ao direito do crédito de PIS sobre gastos efetuados pelo contribuinte a título de frete entre estabelecimento da mesma empresa.

Como a legislação que regula a não-cumulatividade está "consolidada" na Lei nº 10.833/04, que trata da COFINS, vou me referir na maior parte do voto apenas a esta norma legal, valendo o mesmo raciocínio para o PIS.

2.1) A não aplicação da regra do IPI e do IRPJ à não-cumulatividade do PIS e da COFINS

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 14/09/2011 por JOSE ANTONIO FRANCISCO, Assinado digitalmente em 25/01/20
12 por LEONARDO MUSSI DA SILVA, Assinado digitalmente em 22/02/2012 por WALBER JOSE DA SILVA, Assina
do digitalmente em 13/02/2012 por ALEXANDRE GOMES, Assinado digitalmente em 14/09/2011 por JOSE ANTO
NIO FRANCISCO
Impresso em 17/09/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Recentemente, a Câmara Superior de Recursos Fiscais, de forma acertada, rejeitou a aplicação da legislação do IPI como fonte de inspiração para se interpretar e aplicar a não-cumulatividade do PIS, em aresto assim ementado:

> *"ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP*
>
> *Período de apuração: 01/04/2006 a 30/06/2006*
>
> *CRÉDITO. RESSARCIMENTO. A inclusão no conceito de insumos das despesas com serviços contratados pela pessoa jurídica e com as aquisições de combustíveis e de lubrificantes, denota que o legislador não quis restringir o creditamento do PIS/Pasep às aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e ou material de embalagens (alcance de insumos na legislação do IPI) utilizados, diretamente, na produção industrial, ao contrário,* ***ampliou de modo a considerar insumos como sendo os gastos gerais que a pessoa jurídica precisa incorrer na produção de bens ou serviços por ela realizada." (Grifos nossos)***
>
> *(Acórdão 9303-01.35)*

Esse aresto rechaçou o entendimento que aplicava a legislação do IPI, mais precisamente, o Parecer Normativo nº 65/79, à não-cumulatividade do PIS e da COFINS.

O Parecer Normativo nº 65/79, cabe ressaltar, alterou um posicionamento anterior mais restrito sobre as regras que tratavam do direito de crédito no âmbito do IPI, em razão da alteração legislativa no RIPI/72 perpetrada pelo Decreto nº 83.263, de 09 de março de 1979 (RIPI/79). Eis o que diz a ementa do referido Parecer Normativo, a saber:

> *"A partir da vigência do RIPI/79, "ex vi" do inciso I de seu art. 66, geram direito ao crédito ali referido, além dos que se integram ao produto final (matérias-primas e produtos intermediários "stricto sensu", e material de embalagem), quaisquer outros bens, desde que não contabilizados pelo contribuinte em seu ativo permanente, que sofram, em função de ação exercida diretamente sobre o produto em fabricação, alterações tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas. Inadmissível a retroação de tal entendimento aos fatos ocorridos na vigência do RIPI/72 que continuam a se subsumir ao exposto no PN CST nº 181/74."*

De acordo com o inciso I do art. 32 do Decreto nº 70.162/72 (RIPI), o crédito de IPI dependia do consumo imediato e integral do produto. O novo regramento à época (RIPI/79), por sua vez, deixou de prever esta restrição, ampliando o próprio conceito de matéria-prima, produto intermediário "stricto sensu", e material de embalagem, para abarcar outros bens equivalentes que sofram alteração no processo de produção. Eis o que diz o Parecer:

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

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 14/09/2011 por JOSE ANTONIO FRANCISCO, Assinado digitalmente em 25/01/2012 por LEONARDO MUSSI DA SILVA, Assinado digitalmente em 22/02/2012 por WALBER JOSE DA SILVA, Assinado digitalmente em 13/02/2012 por ALEXANDRE GOMES, Assinado digitalmente em 14/09/2011 por JOSE ANTONIO FRANCISCO
Impresso em 17/09/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

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

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

10.3. Passam, portanto, a fazer jus ao crédito, distintamente do que ocorria em face da norma anterior, as ferramentas manuais e as intermutáveis, bem como quaisquer outros bens que, não sendo partes nem peças de máquinas, independentemente de suas qualificações tecnológicas, se enquadrem no que ficou exposto na parte final do subitem 10.1 (se consumirem em decorrência de um contato físico, ou melhor dizendo, de uma ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, ou por este diretamente sofrida).”

Duas observações são necessárias. A primeira, diz respeito ao alcance da legislação do IPI, pois esta sempre tratou tão somente da definição legal de **matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem,** e nunca definiu o conceito de insumo. E assim o faz pelo simples motivo de que no IPI o crédito denominado de básico é do “imposto relativo á matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, adquiridos para emprego na industrialização de produtos tributados, incluindo-se, entre as matérias-primas e os produtos intermediários, aqueles que, embora não se integrando ao novo produto, forem consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente;” (art. 226, I, do Decreto 7.212/10 – RIPI). O Decreto 7.212/10, ao fim e ao cabo, incorpora o entendimento exarado pelo referido Parecer Normativo nº 65/79.

A segunda observação diz respeito ao fato de que a legislação do IPI estabeleceu apenas uma definição legal dos termos (i) matéria-prima, (ii) produto intermédio e (iii) material de embalagem, que pode variar de acordo com a convenção normativa. Estes termos podem ser estipulados pelo legislador de forma estrita, como no RIPI/72 ou de forma mais ampla, com a alteração do RIPI/79. A definição legal pode, ainda, ser delimitada em razão da aplicação do Direito aos casos concretos, que demandam uma interpretação específica e uma decisão do caso em concreto à luz da não- cumulatividade prevista na Carta Magna. No âmbito do IPI não é inusitado a discussão se determinados bens conferem ou não crédito para efeito da não- cumulatividade.

O que quero demonstrar com essa singela evolução legislativa é que a legislação do IPI sempre cuidou da definição legal de matéria-prima, produto intermédio e material de embalagem para efeito de crédito de IPI, na vigência do RIPI/72, de forma mais restrita, e a partir do RIPI/79 até os dias atuais, como o RIPI/10, de forma mais ampla. E tratou

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 14/09/2011 por JOSE ANTONIO FRANCISCO, Assinado digitalmente em 25/01/20
12 por LEONARDO MUSSI DA SILVA, Assinado digitalmente em 22/02/2012 por WALBER JOSE DA SILVA, Assina
do digitalmente em 13/02/2012 por ALEXANDRE GOMES, Assinado digitalmente em 14/09/2011 por JOSE ANTO
NIO FRANCISCO
Impresso em 17/09/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

apenas destas espécies de insumo, posto que o direito ao crédito está inexoravelmente jungido ao imposto incidente na aquisição desses produtos.

Em verdade, a legislação do IPI nunca tratou do conceito de insumo, até mesmo por lhe ser despiciendo. Quando a legislação do IPI utiliza o termo insumo, o faz em substituição aos termos específicos matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem. O faz, por exemplo, no artigo 42 do RIPI/10, ao dispor que podem sair com suspensão "as matérias-primas, os produtos intermediários e os materiais de embalagem destinados à industrialização, desde que os produtos industrializados sejam enviados ao estabelecimento remetente daqueles insumos" (inciso VI).

Não há a menor dúvida que matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem são espécies do gênero insumo, mas daí a dizer que o conceito de insumo restringe-se apenas àquelas três espécies, é contrariar a natureza das coisas.

Em resumo, o que importa e foi amplamente discutido e delineado pela legislação do IPI foram os conceitos de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, que são meras espécies de insumo. O gênero insumo nunca foi conceituado pela legislação do IPI para efeito de crédito.

Então, é totalmente descabido, violador das regras mais comezinhas da hermenêutica jurídica, utilizar os conceitos da legislação do IPI que definem tão somente os termos matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, espécies do gênero insumo, como paradigma na aplicação da não cumulatividade do PIS e da COFINS, cuja legislação em momento algum utiliza tais termos.

Não é possível estabelecer uma sistemática de não-cumulatividade similar àquela aplicável ao IPI e ao ICMS, até porque o pressuposto de fato é diferente, como reconhece Marco Aurélio Greco, em brilhante estudo:

> *"Embora a não-cumulatividade seja uma idéia comum a IPI e a PIS/COFINS, a diferença de pressuposto de fato (produto industrializado versus receita) faz com que assuma dimensão e perfil distintos. Por esta razão, pretender aplicar na interpretação das normas de PIS/COFINS critérios ou formulações construídas em relação ao IPI é:*
>
> *a) esconsiderar os diferentes pressupostos constitucionais;*
>
> *b) agredir a racionalidade da incidência de PIS/COFINS; e*
>
> *c) contrariar a coerência interna da exigência, pois esta se forma a partir do pressuposto de "receita" e não "produto".*
>
> *Além disso, a constatação de que o ponto de partida constitucional é outro implica em o sentido das normas que compõem o subordenamento do PIS/COFINS, ainda que eventualmente utilizem as mesmas palavras utilizadas no âmbito do IPI, serem também diferentes.*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 14/09/2011 por JOSE ANTONIO FRANCISCO, Assinado digitalmente em 25/01/20
12 por LEONARDO MUSSI DA SILVA, Assinado digitalmente em 22/02/2012 por WALBER JOSE DA SILVA, Assina
do digitalmente em 13/02/2012 por ALEXANDRE GOMES, Assinado digitalmente em 14/09/2011 por JOSE ANTO
NIO FRANCISCO
Impresso em 17/09/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

> *O significado não é algo que se agregue indissociavelmente à palavra – como já o demonstrou Alf Ross no seu clássico Tû-Tû. O significado é evocado no interlocutor e determinado pelo contexto em que utilizada a palavra. No caso, o significado das palavras utilizadas nas leis examinadas é definido pelo respectivo pressuposto de fato constitucionalmente qualificado. A palavra utilizada num contexto cujo pressuposto de fato é a receita assume sentido e alcance diferente do que resulta do contexto em que o pressuposto de fato é o produto industrializado ou a circulação de mercadoria."(Não-cumulatividade do PIS/PASEP e da COFINS, p. 108-109)*

CÓPIA

Mas se é verdade que a legislação que trata do IPI não serve como paradigma à interpretação das regras da não-cumulatividade do PIS e da COFINS, não é menos correto que não se presta a esta finalidade as regras do IRPJ, como pretende o ilustre Relator do caso, com a devida venia.

Por exemplo, a mão de obra ligada a fabricação é custo, e portanto, insumo aplicado na produção, de acordo com a legislação do imposto de renda. Porém, esse custo foi excluído expressamente para efeito de crédito de PIS e COFINS, pela simples razão de não influenciar na cumulatividade do tributo, na medida em que as pessoas físicas estão fora do campo de incidência do PIS e COFINS. Há outros exemplos de insumos que seriam custos ou despesas para o imposto de renda, mas que não dariam direito a crédito do PIS e da COFINS, exatamente por não violar a não-cumulatividade.

Outro exemplo interessante, a demonstrar que é equivocado usar a legislação do IRPJ como parâmetro para se interpretar as regras atinentes aos créditos do PIS e da COFINS, diz respeito ao período de competência do reconhecimento do custo. Para a legislação do IRPJ, o custo somente impactará a base de cálculo do tributo quando da efetiva venda da mercadoria ou do produto, havendo a baixa do estoque, no ativo, contra Custo do Produto/Mercadoria Vendido, no resultado. Esse mesmo custo, por outro lado, gera o crédito de PIS e da COFINS quando da aquisição do bem ou do serviço, e não quando o custo impactar o resultado, o que demonstra um descasamento entre a legislação do IRPJ e das contribuições em tela no que tange ao tratamento fiscal dos custos e despesas fundamentais a ambos os tributos.

Então como decidir a questão posta nos autos?

Só há uma resposta a essa indagação: resolve-se o problema por intermédio da interpretação jurídica específica das normas legais atinentes a não- cumulatividade das contribuições ao PIS e COFINS. Vejamos.

2.2) A necessidade de se interpretar a regra da não-cumulatividade do PIS e da COFINS

É fundamental para se dirimir a questão posta nos autos, utilizar as regras da hermenêutica jurídica que fixam o "*instrumento a ser utilizado pelo intérprete para alcançar o núcleo semântico da norma*"[1], de modo a interpretar as normas legais atinentes à não-cumulatividade do PIS e da COFINS.

[1] Celso Bastos, op. cit., p. 34-35.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 14/09/2011 por JOSE ANTONIO FRANCISCO, Assinado digitalmente em 25/01/2012 por WALBER JOSE DA SILVA, Assinado digitalmente em 22/02/2012 por WALBER JOSE DA SILVA, Assinado digitalmente em 13/02/2012 por ALEXANDRE GOMES, Assinado digitalmente em 14/09/2011 por JOSE ANTONIO FRANCISCO
Impresso em 17/09/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

A hermenêutica, em apertada síntese, elenca os seguintes métodos interpretativos: o gramatical, que diz respeito à forma do texto e significado das palavras; o lógico, que, pelo raciocínio, busca encontrar o pensamento jurídico subjacente à edição da lei e esclarecer sua finalidade, através da perquirição acerca da sua razão e da sua intenção; o histórico, caracterizado pela investigação de elementos históricos subjacentes à edição da lei, os motivos pelos quais os legisladores editaram a lei; o sistemático, aquele em que se confronta o dispositivo legal com as outras normas, visando à manutenção da unidade do sistema previsto no ordenamento jurídico; e o teleológico, que se caracteriza pela busca da finalidade da norma, ou seja, a finalidade da edição da lei.

Esses métodos de interpretação constituem os parâmetros delimitadores da subjetividade do intérprete[2], de modo a evitar juízos sem a devida fundamentação ou justificativa e, portanto, arbitrários do ponto de vista jurídico, na medida em que afastam, ou melhor, não permitem o controle de sua verossimilhança.

Veja que o controle é da verossimilhança e não da verdade, que é estranha ao direito. Busca-se o justo e não o verdadeiro, sendo que *"o sentido do justo comporta sempre mais de uma solução [Heller]"*, daí Eros Grau sustentar que a interpretação do direito é uma prudência, pois, o intérprete pratica a juris prudentia, e não juris scientia. Segundo Eros, o:

> *"intérprete atua segundo a lógica da preferência, e não conforme a lógica da conseqüência [Comparato]: a lógica jurídica é a da escolha entre várias possibilidades corretas. Interpretar um texto normativo significa escolher uma entre várias interpretações possíveis, de modo que a escolha seja apresentada como adequada [Larenz]. A norma não é objeto de demonstração, mas de justificação. Por isso a alternativa verdadeiro/falso é estranha ao direito; no direito há apenas o aceitável* (justificável).

Mas esta prudência recomenda que seja a interpretação adequada a algumas pautas, assim elencadas por Grau: (i) a primeira relacionada à interpretação do direito no seu todo; (ii) a segunda, à finalidade do direito; (iii) a terceira, aos princípios.

A primeira das pautas emana que a interpretação leve em consideração o direito como um todo, não de textos isolados, desprendidos. Daí a celebre frase de Eros Grau de que *"não se interpreta o direito em tiras, aos pedaços*." Assevera o ilustre Professor paulista que *"a interpretação de qualquer texto de direito impõe ao intérprete, sempre, em qualquer circunstância, o caminhar pelo percurso que se projeta a partir dele – do texto – até a Constituição. Um texto de direito isolado, destacado, desprendido do sistema jurídico, não expressa significado normativo algum.*"

Com essa pauta, alcançaríamos a necessária coerência do ordenamento jurídico, pois, na dicção de Bobbio (1996), *"num ordenamento jurídico não devem existir antinomias"*[3], como condição de justiça do próprio ordenamento.[4] É certo que existem normas

[2] Idem, Ibidem, p. 56.

[3] Norberto Bobbio, *Teoria do Ordenamento Jurídico*. 8. ed. Brasília: Editora Universidade de Brasília, 1996, p. 110

[4] Idem, Ibidem,, p. 113

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 14/09/2011 por JOSE ANTONIO FRANCISCO, Assinado digitalmente em 25/01/2012 por LEONARDO DE ANDRADE COUTO, Assinado digitalmente em 22/02/2012 por WALBER JOSE DA SILVA, Assinado digitalmente em 13/02/2012 por ALEXANDRE GOMES, Assinado digitalmente em 14/09/2011 por JOSE ANTONIO FRANCISCO
Impresso em 17/09/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

jurídicas incoerentes, mas há regras que visam justamente dirimir os conflitos das leis.[5] Portanto, não é dado ao intérprete produzir algo que leve a incoerência do ordenamento. Muito pelo contrário, seu trabalho precípuo é construir conceitos tratando o ordenamento como um sistema harmônico, como uma unidade, pois, o "*direito objetivo, de facto, não é um aglomerado caótico de disposições, mas um organismo jurídico, um sistema de preceitos coordenados ou subordinados, em que cada um tem o seu porto próprio*, conforme ensina Ferrara (2002)[6].

CÓPIA

No âmbito do direito tributário esta pauta é fundamental, visto que, consoante Amaro (2006), *"não se legisla, nem se teoriza, nem se ensina matéria tributária sem que se tenha presentes conceitos estruturados noutros ramos da ciência jurídica."*[7] Por este motivo é fundamental à compreensão dos institutos, conceitos e formas de outros ramos do Direito.

Isto porque as regras tributárias são ditas de sobreposição. Segundo Francisco Bianco: "*o direito tributário, como todo mundo sabe, é aquele direito de sobreposição, é um direito que se sobrepõe ao direito privado para dele extrair o conceito e regular os efeitos tributários decorrentes"*.[8] Esta sobreposição, inclusive, foi regulada pelo próprio CTN, ao estabelecer dentre as "regras legais"[9] de hermenêutica, no artigo 109, que "*os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários",* e também no art. 110, que a lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.

A segunda pauta diz respeito à finalidade. Com arrimo em Von Jhering, diz Eros que "a finalidade é o criador de todo o direito e não existe norma ou instituto jurídico que não deva sua origem a uma finalidade", concluindo que "a "contemplação, no sistema jurídico, de normas-objetivo importa a introdução, na sua "positividade", de fins aos quais ele – o sistema – está voltado. A pesquisa dos fins da *norma, desenrolada no contexto funcional, torna-se mais objetiva; a metodologia teleológica repousa em terreno firme."*

A terceira e última pauta da interpretação como prudência, requer que o intérprete esteja vinculado pelos princípios, asseverando Grau que "a interpretação do direito deve ser dominada pela força dos princípios; são eles que conferem coerência ao sistema."

---

[5] "A coerência não é condição de validade, mas é sempre condição para a justiça do ordenamento. É evidente que quando duas normas contraditórias são ambas válidas, e pode haver indiferentemente a aplicação de uma ou outra, conforme o livre-arbítrio daqueles que são chamados a aplicá-las, são violadas duas exigências fundamentais em que se inspiram ou tendem a inspirar-se os ordenamentos jurídicos: a exigência da certeza (que corresponde ao valor da igualdade). Onde existem duas normas antinômicas, ambas válidas, e portanto ambas aplicáveis, o ordenamento jurídico não consegue garantir nem a certeza, entendida como possibilidade, por parte do cidadão, de prever com exatidão as conseqüências jurídicas da própria conduta, nem a justiça, entendida como o igual tratamento das pessoas que pertencem à mesma categoria."
(BOBBIO, Norberto. *Teoria do ordenamento jurídico*. 8.ed. Brasília: Editora Universidade de Brasília, 1996, p. 113)

[6] Francesco Ferrara, *Como aplicar e interpretar as leis*, trad. Joaquim Campos Miranda – Belo Horizonte: Líder, 2002. p. 37.

[7] Luciano Amaro. *Direito Tributário Brasileiro*. 12ª ed. rev. e atual. – São Paulo: Saraiva, 2006, p 9

[8] BIANCO, João Francisco. O Planejamento Tributário e o Novo Código Civil. In: Eduardo de Carvalho Borges (Coordenador).Impacto Tributário do Novo Código Civil. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 124.

[9] V. R. Limongi França, Hermenêutica Jurídica. 6ª ed. Ver. E aum. – São Paulo: Saraiva, 1997, p. 21

do digitalmente em 13/02/2012 por ALEXANDRE GOMES, Assinado digitalmente em 14/09/2011 por JOSE ANTO
NIO FRANCISCO

Impresso em 17/09/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

As regras de hermenêutica e as pautas da interpretação como prudência, que na minha opinião se complementam, dão à intepretação a qualificação de jurídica e a necessária verossimilhança.

Mas é importante frisar, para encerrar este tópico, que há limites à interpretação. Celso Bastos ensina que *"a interpretação aparece diante do juiz como se fosse um quadro, ou melhor, uma moldura, dentro da qual o intérprete tem a faculdade de exercer a sua escolha, sendo que qualquer que seja a sua opção desde que dentro deste perímetro ela é válida. Todavia, se a escolha recair fora deste quadro, será inválida.*" O que delimita a moldura é o texto normativo, como assevera Eros Grau:

> *"Todo intérprete, embora jamais esteja submetido ao "espírito da lei" ou à "vontade do legislador", estará sempre vinculado pelos textos normativos, em especial – mas não exclusivamente – pelos que veiculam princípios (e faço alusão aqui, também, ao "texto" do direito pressuposto). Ademais, os textos que veiculam normas-objetivo reduzem a amplitude da moldura do texto e dos fatos, de modo que nela não cabem soluções que não sejam absolutamente adequadas a essas normas-objetivo."*

E finaliza o ilustre Professor da Universidade do Largo de São Franciso, que:

> *"A "abertura" dos textos de direito, embora suficiente para permitir que o direito permaneça ao serviço da realidade, não é absoluta. Qualquer intérprete estará, sempre, permanentemente por eles atado, retido. Do rompimento dessa retenção pelo intérprete autêntico resultará a subversão do texto.*
>
> *Além disso, outra razão impele-me a repudiar o entendimento de que o intérprete autêntico atua no campo de uma certa "discricionariedade". Essa razão repousa sobre a circunstância de ao intérprete autêntico não estar atribuída a formulação de juízos de oportunidade – porém, exclusivamente, de juízos de legalidade. Ainda que não seja o juiz meramente a "boca que pronuncia as palavras da lei", sua função – dever-poder – está contida nos lindes da legalidade (e da constitucionalidade). Interpretar o direito é formular juízos de legalidade. A discricionariedade é exercitada em campo onde se formulam juízos de oportunidade (= escolha entre indiferentes jurídicos), exclusivamente, porém, quando uma norma jurídica tenha atribuído à autoridade pública a sua formulação*."

São estas as premissas que pretendo adotar nas razões do meu voto, que passo a expor.

2.3) O princípio da não-cumulatividade e o seu papel na aplicação da lei.

Muito se discute sobre a natureza da não-cumulatividade no âmbito da Carta Magna, se esta norma seria um princípio ou uma regra jurídica. Esta norma foi primeiramente fixada para o IPI e ICMS e, mais recentemente, para o PIS e a COFINS.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 14/09/2011 por JOSE ANTONIO FRANCISCO, Assinado digitalmente em 25/01/20
12 por LEONARDO MUSSI DA SILVA, Assinado digitalmente em 22/02/2012 por WALBER JOSE DA SILVA, Assina
do digitalmente em 13/02/2012 por ALEXANDRE GOMES, Assinado digitalmente em 14/09/2011 por JOSE ANTO
NIO FRANCISCO
Impresso em 17/09/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Canotilho propõe um método para distinguir as regras dos princípios, de acordo com as seguintes razões, a saber:

> *"a) Grau de abstracção; os princípios são normas com um grau de abstracção relativamente elevado; de modo diverso, as regras possuem uma abstracção relativamente reduzida.*
>
> *b) Grau de determinabilidade na aplicação do caso concreto: os princípios, por serem vagos e indeterminados, carecem de mediações concretizadoras (do legislador, do juiz), enquanto as regras são susceptíveis de aplicação directa.*
>
> *c) Carácter de fundamentalidade no sistema das fontes de direito: os princípios são normas de natureza estruturante ou com um papel fundamental no ordenamento jurídico devido à sua posição hierárquica no sistema das fontes (ex.: princípios constitucionais) ou à sua importância estruturante dentro do sistema jurídico (ex.: princípio do Estado de Direito).*
>
> *d) "Proximidade" da idéia de direito: os princípios são "standards" juridicamente vinculantes radicados nas exigências de "justiça" (Dworkin) ou na "idéia de direito" (Larenz); as regras podem ser normas vinculativas com um conteúdo meramente funcional.*
>
> *f) Natureza normogenética: os princípios são fundamento de regras, isto é, são normas que estão na base ou constituem a ratio de regras jurídicas, desempenhando, por isso, uma função normogenética fundamentante."*

Alerta Canotilho que "*a distinção entre princípios e regras é particularmente complexa*", e mais adiante assevera que:

> *"Os princípios interessar-nos-ão, aqui, sobretudo na sua qualidade de verdadeiras normas, qualitativamente distintas das outras categorias de normas, ou seja, das regras jurídicas. As diferenças qualitativas traduzir-se-ão, fundamentalmente, nos seguintes aspectos. Os princípios são normas jurídicas impositivas de uma optimização, compatíveis com vários graus de concretização, consoante os condicionalismos fácticos e jurídicos; as regras são normas que prescrevem imperativamente uma exigência (impõem, permitem ou proíbem) que é ou não é cumprida (nos termos de Dworkin: applicable in all-or-nothing fashion); a convivência dos princípios é conflitual (Zagrebelsky), a convivência de regras é antinômica; os princípios coexistem, as regras antinômicas excluem-se. Conseqüentemente, os princípios, ao constituírem exigências de optimização, permitem o balanceamento de valores e interesses (não obedecem, como as regras, à "lógica do tudo ou nada"), consoante o seu peso e a ponderação de outros princípios eventualmente conflituantes; as regras não deixam espaço para qualquer outra solução, pois se uma regra vale (tem validade) deve cumprir-se na exacta medida das suas prescrições, nem*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 14/09/2011 por JOSE ANTONIO FRANCISCO, Assinado digitalmente em 25/01/2012 por LEONARDO MUSSI DA SILVA, Assinado digitalmente em 22/02/2012 por WALBER JOSE DA SILVA, Assinado digitalmente em 13/02/2012 por ALEXANDRE GOMES, Assinado digitalmente em 14/09/2011 por JOSE ANTONIO FRANCISCO
Impresso em 17/09/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

> *mais nem menos. Como se verá mais adiante, em caso de conflito entre princípios, estes podem ser objecto de ponderação e de harmonização, pois eles contêm apenas "exigências" ou "standards" que, em "primeira linha" (prima facie), devem ser realizados; as regras contêm "fixações normativas" definitivas, sendo insustentável a validade simultânea de regras contraditórias. Realça-se também que os princípios suscitam problemas de validade e peso (importância, ponderação, valia); as regras colocam apenas questões de validade (se elas não são correctas devem ser alteradas)."*

CÓPIA

A não-cumulatividade, em sua essência, é uma mera técnica de apuração do tributo, que pode ser concretizada de várias maneiras (imposto-contra-imposto, base-contra-base, dentre outras técnicas). Porém, quando alçada a nível constitucional, a não-cumulatividade pode adquirir feições de princípio ou regra, ao talante do legislador constitucional.

A definição quanto a ser um princípio ou uma regra, a não cumulatividade, dependerá exclusivamente (i) do grau de abstração; (ii) do grau de determinabilidade na aplicação do caso concreto; (iii) do carácter de fundamentalidade no sistema das fontes de direito; (iv) da "proximidade" da idéia de direito; (v) da natureza normogenética.

No caso do IPI e do ICMS, me parece que a Constituição instituiu uma regra, estabelecendo, de plano, qual seria a técnica da não cumulatividade a ser empregada pelo legislador ordinário. Com isso, a regra da não cumulatividade do IPI e do ICMS é aplicada diretamente e com um conteúdo meramente funcional, perdendo certo grau de abstração, o carácter de fundamentalidade no sistema das fontes de direito, e a natureza normogenética.

Por outro lado, quando a Constituição estabelece a não cumulatividade para as contribuições sociais, o faz de forma principiológica, exatamente pelo elevado grau de abstração e pela necessidade de determinabilidade na aplicação do caso concreto, pois, carece de mediação concretizadora (do legislador e do juiz). E neste contexto, a não cumulativide ganha um carácter de fundamentalidade no sistema das fontes de direito, pois deve ser visto com um subprincípio concretizador de outros princípios (o da capacidade contributiva, da legalidade, dentre outros), passa a ter mais proximidade da ideia de direito, tendo natureza normogenética, ao ser fundamento das regras legais necessárias à sua concretização.

Este é o ponto fundamental, ao deixar ao talante do legislador ordinário traçar as normas legais concretizadoras da não-cumulatividade, a Constituição a traçou como uma verdadeira *ratio* para tais regras. O legislador possui liberdade para traçar os parâmetros da não-cumulatividade, mas a sua atuação não é absoluta, na medida em que poderá ser mediada pelo juiz, que dirá se em determinado caso concreto a regra legal da não cumulatividade respeitou o princípio constitucional da não-cumulatividade.

2.4) A concretização do princípio pela regra da não-cumulatividade, que adotou o método indireto subtrativo: crédito sobre aquisição de bens e serviços e custos, despesas e encargos

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 14/09/2011 por JOSE ANTONIO FRANCISCO, Assinado digitalmente em 25/01/20
12 por LEONARDO MUSSI DA SILVA, Assinado digitalmente em 22/02/2012 por WALBER JOSE DA SILVA, Assina
do digitalmente em 13/02/2012 por ALEXANDRE GOMES, Assinado digitalmente em 14/09/2011 por JOSE ANTO
NIO FRANCISCO
Impresso em 17/09/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

A Exposição de Motivos da Medida Provisória nº 135/03 (EM nº 197-A/2003 – MF), posteriormente convertida na Lei nº 10.833/03, esclarece que a legislação adotou o denominado "método indireto subtrativo", para efeito de aplicar a regra da não-cumulatividade das contribuições em comento, assim descrito:

> *"Por se ter adotado, em relação à não-cumulatividade, o método indireto subtrativo, o texto estabelece as situações em que o contribuinte poderá descontar, do valor da contribuição devida,* ***créditos apurados em relação aos bens e serviços adquiridos, custos, despesas e encargos que menciona.*** *"* (Grifos nossos)

O legislador optou por usar o denominado "método indireto subtrativo" como forma de aplicar ou concretizar a não-cumulatividade no âmbito do PIS e da COFINS. Assim, do valor apurado das contribuições calculadas sobre as receitas (vendas, serviços e outras) auferidas pelo contribuinte, deduz-se créditos calculados sobre os "bens e serviços adquiridos, custos, despesas e encargos mencionados pela norma legal".

É importante notar que o crédito de PIS e COFINS não é sobre "insumo". Em momento algum a norma legal diz isso. Mas voltaremos a falar sobre isso mais adiante. O crédito é sobre **bens e serviços adquiridos** e **custos, despesas e encargos incorridos, pagos ou creditados.** Basta uma leitura perfunctória pelos dispositivos das Leis 10.637/02 e 10.833/03 para verificar que o crédito sempre está ligado à aquisição de bens e serviços ou de um custo, despesa ou encargo. O § 3º do artigo 3º da Lei nº 10.833/03, é expresso neste sentido ao explicitar que o direito ao crédito aplica-se, exclusivamente, em relação:

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

aos custos e despesas incorridos, pagos ou creditados a pessoa jurídica domiciliada no País;

Mas há diferença entre bens e serviços adquiridos e custos, despesas e encargos incorridos, pagos ou creditados?

Certamente que sim.

Em relação a bens e serviços, não há grande dificuldades. O Código Civil cuida tanto de um quanto de outro, bem como o Código de Defesa do Consumidor e outras normas que dão a conformação do conceito jurídico de bens e serviços, a servir de parâmetro para aplicação da regra tributária, *ex vi* do artigo 109 e 110 do CTN.

Porém, a questão não é tão simples relativamente a custos, despesas e encargos. A dúvida que exsurge é a de se existe um conceito jurídico de custo, despesa e encargo, que possa ser utilizado para efeitos da legislação tributária?

Acreditamos que sim. Com efeito, o conceito jurídico de custo, despesa e encargo há ser perquirido no conjunto da legislação que regula a geração e a divulgação das informações contábeis, que vem sendo chamado pela doutrina de Direito Contábil. Segundo Edmar Oliveira Andrade Filho:

> *"No Brasil, o Direito Contábil é formado pelo conjunto das normas jurídicas que dispõe sobre a formação, elaboração e divulgação de demonstrativos contábeis, e visam á tutela de diversos direitos dos usuários imediatos de tais informações (os*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 14/09/2011 por JOSE ANTONIO FRANCISCO, Assinado digitalmente em 25/01/20
12 por LEONARDO MUSSI DA SILVA, Assinado digitalmente em 22/02/2012 por WALBER JOSE DA SILVA, Assina
do digitalmente em 13/02/2012 por ALEXANDRE GOMES, Assinado digitalmente em 14/09/2011 por JOSE ANTO
NIO FRANCISCO
Impresso em 17/09/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

> *sócios ou acionistas) ou mediatos, como são os investidores potenciais Esse conjunto de normas é formado por normas imperativas (também denominadas normas de ordem publica) e por normas jurídicas dispositivas ou facultativas."*[10]

E complementa Andrade mais adiante, verbis:

> *"No ornamento jurídico brasileiro, a Lei n. 6.404/76, diversas vezes modificadas, é o principal diploma em matéria contábil porque veicula inúmeras regras sobre o registro, e mensuração e a divulgação de fatos contábeis. Também o Código Civil de 2002 contém normas de índole contábil que devem ser adotadas pelas sociedades empresárias sujeitas a ele.*
>
> *A lei ordinária não é a única fonte formal de introdução de normas jurídicas no ornamento estatal, na medida em que certa parcela do poder de legislação vem sendo transferida a órgãos do Poder Executivo que são constituídos sob a forma das denominadas Agências ou semelhantes, como é o caso da CVM. A lei outorga poderes normativos a vários órgãos: assim, por exemplo, o poder de expedir normas contábeis é deferido á CVM pelo parágrafo 3º do artigo 177 da Lei n. 6.404/76, que tem o seguinte enunciado:*
>
> *" § 3º As demonstrações financeiras das companhias abertas observarão, ainda, as normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários, e serão obrigatoriamente auditadas por auditores independentes registrados na mesma comissão."*

No fim do ano de 2007, foi editada a Lei n. 11.638/07, que introduziu o parágrafo 5º do artigo 177 da Lei n. 6.404/76, para reafirmar os poderes normativos da CVM em matéria contábil que, a partir de então, recebeu autorização para editar normas que introduzissem no ornamento jurídico brasileiro regras alinhadas com padrões contábeis adotados em outros países. O preceito em questão tem a seguinte redação:

> *'' § 5º As normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários a que se refere o § 3º deste artigo deverão ser elaboradas em consonância com os padrões internacionais de contabilidade adotados nos principais mercados de valores mobiliários. ''*[11]

A legislação tributária utiliza reiteradamente os conceitos e qualificações dos fatos fornecidos por este conjunto de regras do Direito Contábil, notadamente da Lei nº 6.404/76, para manter os mesmos efeitos que estes fatos produzem no resultado da empresa também em âmbito fiscal. Em outras situações, a legislação tributária utiliza o fato qualificado pelo Direito Contábil e regula os seus efeitos, para restringir total ou parcialmente ou para ampliá-los. O regramento do IRPJ sobre despesas é um bom exemplo.

[10] O Direito Contábil e a Disciplina Jurídica das Demonstraçoes Financeiras Andrade Filho, Edmar Oliveira

[11] Ob. cit.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 14/09/2011 por JOSE ANTONIO FRANCISCO, Assinado digitalmente em 25/01/2012 por LEONARDO MUSSI DA SILVA, Assinado digitalmente em 22/02/2012 por WALBER JOSE DA SILVA, Assinado digitalmente em 13/02/2012 por ALEXANDRE GOMES, Assinado digitalmente em 14/09/2011 por JOSE ANTONIO FRANCISCO
Impresso em 17/09/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

As despesas, pelo Direito Contábil, todas elas, reduzem o lucro líquido da pessoa jurídica. Porém, a legislação do imposto de renda somente permite a redução do lucro tributável (lucro real) pelas despesas a que denominou de "despesas operacionais" ou "despesas necessárias". Tais despesas, segundo a legislação fiscal, são aquelas "necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora" (art. 299 do RIR/99)". Para não deixar o conceito de necessidade ao juízo subjetivo de cada aplicador da norma, a legislação, ademais, definiu que: "são necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa" (§ 1º); e que: "as despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa" (§ 2º).

Veja que a legislação tributária não altera o conceito de despesa dada pelo Direito Contábil, esta continua sendo um gasto despendido para obtenção de receitas, cujo efeito é o de reduzir o lucro líquido da sociedade, em termos gerais. A norma tributária apenas qualifica, para efeitos tributários, dentre a totalidade daquelas despesas, quais as que serão admitidas para redução do lucro tributável. As que não forem admitidas fiscalmente serão somadas ao lucro líquido exclusivamente para efeito da apuração do lucro real (lucro tributável). Ou seja, a legislação tributária restringiu o efeito fiscal das despesas conceituadas pelo Direito Contábil. Mas a norma fiscal também pode ampliar os efeitos do Direito Contábil para beneficiar o contribuinte, como no caso da depreciação acelerada, dentre outros exemplos.

Em diversas oportunidades as autoridades administravas manifestaram o entendimento quanto a estreita relação entre a norma contábil e a tributária. Neste sentido é o Parecer Normativo CST nº 26/82, cuja ementa preceitua:

> *"EMENTA - As expressões "inexatidão quanto ao período-base de escrituração" e "inexatidão quanto ao período-base de competência", contidas no "caput" e no § 1º do art. 171. do Regulamento do Imposto de Renda/80, significam inobservância do regime de competência contábil previsto no art. 177. da Lei nº 6.404/76 (Lei das Sociedades por Ações)."*

Mais recentemente, a Lei nº 11.683/07, ao alterar a Lei nº 6.404/76, expressamente dispôs:

> *"Art. 177.....*
>
> *§ 2º As disposições da lei tributária ou de legislação especial sobre atividade que constitui o objeto da companhia que conduzam à utilização de métodos ou critérios contábeis diferentes ou à elaboração de outras demonstrações não elidem a obrigação de elaborar, para todos os fins desta Lei, demonstrações financeiras em consonância com o disposto no caput deste artigo e deverão ser alternativamente observadas mediante registro:*
>
> *I – em livros auxiliares, sem modificação da escrituração mercantil; ou*
>
> *II – no caso da elaboração das demonstrações para fins tributários, na escrituração mercantil, desde que sejam efetuados em seguida lançamentos contábeis adicionais que assegurem a preparação e a divulgação de demonstrações financeiras com observância do disposto no caput deste artigo, devendo ser essas demonstrações auditadas por auditor independente registrado na Comissão de Valores Mobiliários."*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 14/09/2011 por JOSE ANTONIO FRANCISCO, Assinado digitalmente em 25/01/2012 por LEONARDO MUSSI DA SILVA, Assinado digitalmente em 22/02/2012 por WALBER JOSE DA SILVA, Assinado digitalmente em 13/02/2012 por ALEXANDRE GOMES, Assinado digitalmente em 14/09/2011 por JOSE ANTONIO FRANCISCO
Impresso em 17/09/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

A norma demonstra a prevalência da escrituração mercantil sobre a tributária, estabelecendo que eventual efeito fiscal diverso daquele estabelecido pela lei societária deva ser registrado de forma apartada (em livros ou escrituração própria). Por outro lado, deflui deste dispositivo que se inexistir "lei tributária ou de legislação especial sobre atividade que constitui o objeto da companhia que conduzam à utilização de métodos ou critérios contábeis diferentes", prevalece os critérios da norma contábil para efeito fiscal.

O que estou querendo dizer é que o conceito jurídico de custo, despesa e encargo para efeito da aplicação das regras do PIS e da COFINS, relativamente à não-cumulatividade, deve ser perquirido no conjunto da legislação que regula a geração e a divulgação das informações contábeis, no Direito Contábil, notadamente na Lei nº 6.404/76 e sua regulação.

De posse destes conceitos do Direito Contábil é que devemos identificar se a legislação desses tributos, do PIS e da COFINS, os absorveu e deu o mesmo tratamento ou se os tratou de forma diversa do ponto de vista fiscal, para extrair o correto alcance da norma.

2.5 O conceito jurídico de bem e serviços e de custo, despesa e encargos.

Bens, segundo Silvio Rodrigues, *"são coisas que, por serem úteis e raras, são suscetíveis de apropriação e contêm valor econômico."*[12] Segundo o Vocabulário Jurídico, "toda coisa, todo direito, toda obrigação, enfim, qualquer elemento material ou imaterial, representando uma utilidade ou uma riqueza, integrado no patrimônio de alguém e passível de apreciação monetária, pode se designada como bens" (De Placido e Silva, p. 208).

Quanto a serviço, o código civil dispõe que: "*a prestação de serviço, que não estiver sujeita às leis trabalhistas ou á lei especial, reger-se-á pelas disposições deste Capítulo"* (Art. 593), estabelecendo ainda que: *"toda a espécie de serviço ou trabalho lícito, material ou imaterial, pode ser contratada mediante retribuição"* (Art. 594). O Código de Consumidor, no art. 3º, § 2°, prevê que serviço "*é qualquer atividade fornecida no mercado de consumo, mediante remuneração, inclusive as de natureza bancária, financeira, de crédito e securitária, salvo as decorrentes das relações de caráter trabalhista*".

Há uma relação direita entre o conceito de bens e serviços e o de custo, despesas e encargos. A rigor, para o Direito Contábil, todos os bens e serviços adquiridos por uma empresa constituem ou custo, ou despesa ou geram um encargo. A classificação do bem ou serviços dentre uma destas categorias depende exclusivamente do destino a ele dado dentro da empresa. Posso adquirir um serviço que pode ser reconhecido como um custo, num momento, e o mesmo serviço, ser uma despesa ou um encargo noutro, dependendo da utilidade deste serviço.

Podemos dizer que para o Direito Contábil custo, despesa e encargo são bens e serviços devidamente qualificados de acordo com a sua destinação dada pela empresa.

E qual a diferença entre custo, despesa e encargo?

[12] Direito Civil, 34ª ed., at., - São Paulo. Saraiva. 2003, p.116

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 14/09/2011 por JOSE ANTONIO FRANCISCO, Assinado digitalmente em 25/01/2012 por LEONARDO DE ANDRADE COUTINHO, Assinado digitalmente em 25/01/2012 por WALBER JOSE DA SILVA, Assinado digitalmente em 13/02/2012 por ALEXANDRE GOMES, Assinado digitalmente em 14/09/2011 por JOSE ANTONIO FRANCISCO
Impresso em 17/09/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Vejamos o que diz o Direito Contábil. O artigo 187 da Lei das Sociedades Anônimas (Lei nº 6.404/76), separa, didaticamente, o "custo das mercadorias vendidas" das "despesas" com vendas, financeiras, gerais e administrativas, se referindo, ainda, a outras despesas operacionais, a saber:

> *"Art. 187. A demonstração do resultado do exercício discriminará:*
>
> *....*
>
> *II - a receita líquida das vendas e serviços, o custo das mercadorias e serviços vendidos e o lucro bruto;*
>
> *III - as despesas com as vendas, as despesas financeiras, deduzidas das receitas, as despesas gerais e administrativas, e outras despesas operacionais;"*

Os custos, despesas e encargos impactam o resultado da mesma forma, reduzindo o lucro comercial (lucro líquido), mas cada um ao seu tempo e modo devidos, de acordo com o tratamento despendido pela norma em comento.

O artigo 187 da Lei nº 6.404/76 não faz por mero acaso a distinção entre "os custos das mercadorias e serviços vendidos" (i) das "despesas" (ii). Ensina o Professor Eliseu Martins da FEA/USP, que custo constitui o ***"gasto relativo à bem ou serviço utilizado na produção de outros bens ou serviços"***, enquanto que despesa representa o ***"bem ou serviço consumido direta ou indiretamente para a obtenção de receitas"***.

Veja que bem e serviço podem ser tanto custo quanto despesa. Será custo quando o bem ou serviço forem empregados na produção de outros bens e serviços e despesa quando consumidos na obtenção de receitas.

Noutras palavras, considera-se custo todos os gastos da entidade com a aquisição de bens e serviços (gastos com MP, PI, ME, serviços de manutenção, fretes, energia, aluguel etc.) para a produção daqueles bens e serviços que serão postos a venda pela companhia. O conjunto desses gastos denomina-se "custo de produção".

Segundo o catedrático paulista: ***"são custos de produção os gastos incorridos no processo de obtenção de bens e serviços colocados à venda, e somente eles. Não se incluem nesse grupo as despesas financeiras, os de administração e as de vendas(...)".***

Todos os dispêndios realizados após o produto ser colocado à venda pela empresa constituem-se despesas, que podem ser de vendas (comissões e fretes), administrativas (estabelecimento de venda, aluguel, luz etc.), financeiras (juros, encargos etc.).

Eliseu Martins assevera que "teoricamente, a separação é fácil: os gastos relativos ao processo de produção são custos, e os relativos à administração, às vendas e aos financiamentos são despesas". O ilustre Professor da USP, ainda, em sua festejada obra, ao tratar da questão de "Onde Terminam os Custos de Produção", assevera o seguinte:

> *"É bastante fácil a visualização de onde começam os custos de produção, mas nem sempre é da mesma maneira simples a verificação de onde eles terminam.*
>
> *É relativamente comum a existência de problemas de separação entre custos e despesas de venda.*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 14/09/2011 por JOSE ANTONIO FRANCISCO, Assinado digitalmente em 25/01/2012 por LEONARDO MUSSI DA SILVA, Assinado digitalmente em 22/02/2012 por WALBER JOSE DA SILVA, Assinado digitalmente em 13/02/2012 por ALEXANDRE GOMES, Assinado digitalmente em 14/09/2011 por JOSE ANTONIO FRANCISCO
Impresso em 17/09/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

> *A regra é simples, bastando definir-se o momento em que o produto está pronto para a venda. Até aí, todos os gastos são custos. A partir desse momento, despesas.*
>
> *Por exemplo, os gastos com embalagens podem tanto estar numa categoria como noutra, dependendo de sua aplicação; quando um produto é colocado para venda tanto a granel quanto em pequenas quantidades, seu custo terminou quando do término de sua produção. Como a embalagem só é aplicada após as vendas, deve ser tratada como despesa. Isso implica a contabilização do estoque de produtos acabados sem a embalagem, e esta é ativada num estoque a parte.*
>
> *Se, por outro lado, os produtos já são colocados à venda embalados de forma diferente, então seu custo total inclui o de seu acondicionamento, ficando ativados por esse momento." (grifamos)*

Todos os custos estão diretamente ligados ao processo de produção de bens e serviços, até a efetiva venda do produto acabado. Enquanto não vendidos, os custos são contabilizados na conta de estoque. De acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 16(R1), estoques são ativos:

(a) mantidos para venda no curso normal dos negócios;

(b) em processo de produção para venda; ou

(c) na forma de materiais ou suprimentos a serem consumidos ou transformados no processo de produção ou na prestação de serviços.

Ainda de acordo com o referido Pronunciamento:

> *"10. O valor de custo do estoque deve incluir todos os custos de aquisição e de transformação, bem como outros custos incorridos para trazer os estoques à sua condição e localização atuais.*
>
> *Custos de aquisição*
>
> *11. O custo de aquisição dos estoques compreende o preço de compra, os impostos de importação e outros tributos (exceto os recuperáveis junto ao fisco), bem como os custos de transporte, seguro, manuseio e outros diretamente atribuíveis à aquisição de produtos acabados, materiais e serviços. Descontos comerciais, abatimentos e outros itens semelhantes devem ser deduzidos na determinação do custo de aquisição. (NR)"*

Então, todos os ***"gastos incorridos no processo de obtenção de bens e serviços colocados à venda, e somente eles"*** são ***"custos de produção***, conforme ensina Eliseu Martins, e são agrupados na conta de estoque da empresa até o momento da venda do produto.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 14/09/2011 por JOSE ANTONIO FRANCISCO, Assinado digitalmente em 25/01/20
12 por LEONARDO MUSSI DA SILVA, Assinado digitalmente em 22/02/2012 por WALBER JOSE DA SILVA, Assina
do digitalmente em 13/02/2012 por ALEXANDRE GOMES, Assinado digitalmente em 14/09/2011 por JOSE ANTO
NIO FRANCISCO
Impresso em 17/09/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Quando se efetiva a venda do produto, e tão somente neste momento, o estoque é baixado mediante um crédito contra um débito na conta de "Custo dos produtos Vendidos" (art. 187, II, da Lei 6.404/76), que é uma conta de resultado.

De acordo com o Manual de Contabilidade FIPECAF, *"a apuração do custo dos produtos vendidos está diretamente relacionada aos estoques da empresa,* ***pois representa a baixa efetuada nas contas dos estoques por vendas realizadas no período.***"

Sérgio Iudícibus e José Carlos Marion demonstram que para cada setor da economia deve haver uma denominação para o custo de venda ou custo de produção, a saber:

para empresas industriais o custo das vendas é denominado Custo do Produto Vendido (CPV);

para empresas comerciais o custo das vendas é denominado Custo das Mercadorias Vendidas (CMV);

para empresas prestadoras de serviços o custo das vendas é denominado Custo dos Serviços Prestados (CSP).[13]

Alexandre Assaf Neto demonstra com muita propriedade o custo de venda por cada atividade:

> *"O custo das mercadorias vendidas na empresa comercial nada mais representa do que o custo histórico de aquisição desses bens. Nesse custo foram incluídos, ainda na forma de estoque, os gastos com colocação das mercadorias em condições de venda, como transporte, seguros, etc.*
>
> *(...)*
>
> *No caso da indústria, o custo dos produtos vendidos é obtido em função da soma dos estoques iniciais com os custos de produção do período e a diminuição dos estoques finais. Nesses custos de produção, como também comentado na seção relativa a imobilizado, é adotado, no Brasil, o custeio por absorção.*
>
> *Nesse principio de avaliação entram todos os custos relativos á área de produção, quer direitos com relação aos produtos, quer indiretos, quer fixos, quer variáveis.*
>
> *(...)*
>
> *Nas vendas de serviços as regras são as mesmas, teoricamente, é comum encontrar empresas que não apuram o custo dos serviços prestados e acabam tratando todos esses gastos diretamente como despesas do exercício e misturando-as ás despesas administrativas. Dentro de algumas áreas, com energia elétrica e telefonia, há certa homogeneidade de tratamento no custo desses serviços, mas tal fato não é comum em outras áreas. Isso, porem, não é tão grave já que a maioria dessas empresas não estoca serviços e tal tratamento não afeta o resultado do exercício. Para as sociedades que executam projetos e ordens de serviços, isso é altamente relevante, pois muitas vezes deveriam*

[13] Contabilidade comercial: atualizado conforme Lei nº 11.638/07 e Lei nº 11.941/09 / Sérgio de Iudícibus, José Carlos Marion. – 9. Ed. – São Paulo : Atlas, 2010, p. Pagina 229

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 14/09/2011 por JOSE ANTONIO FRANCISCO, Assinado digitalmente em 14/09/2011 por JOSE ANTONIO FRANCISCO, Assinado digitalmente em 13/02/2012 por WALBER JOSE DA SILVA, Assinado digitalmente em 13/02/2012 por WALBER JOSE DA SILVA, Assinado digitalmente em 13/02/2012 por ALEXANDRE GOMES, Assinado digitalmente em 14/09/2011 por JOSE ANTONIO FRANCISCO
Impresso em 17/09/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

> *constar no Ativo como serviços em elaboração os custos com serviços parcialmente elaborados, mas cujas receitas ainda não foram apropriadas porque mesmo sendo serviços de curto prazo, não foram ainda transferidos aos clientes.*[14]

Registre-se, por ser importante à questão dos autos, na lição de Assaf Neto, que são tidos como custos todos *"os gastos com colocação das mercadorias em condições de venda, como transporte, seguros, etc."* Ou seja, os gastos realizados pela empresa até o momento da colocação do produto em condições de venda, o que abarca os fretes, inclusive entre estabelecimentos da própria empresa, constituem custo de produção.Com o advento da venda, há a baixa do estoque e o correspondente registro do custo do produto/mercadoria/serviço vendido, não se falando mais em "custos".

A partir deste evento, a venda, a empresa reconhece apenas despesas, que "constituem-se das despesas pagas ou incorridas para vender produtos e administrar a empresa e, dentro do conceito da Lei nº 6.404/76, abrangem também as despesas liquidas para financiar suas operações; os resultados líquidos das atividades acessórias da empresa são também considerados operacionais."[15] Despesa, portanto, são todos os "gastos que se destinam às fases de administração, esforço de venda e financiamento".[16]

As despesas mais comuns são as de venda e as administrativas. As de venda *"representam os gastos de promoção, colocação e distribuição dos produtos da empresa, bem como os riscos assumidos pela venda, constando dessa categoria despesas como: o pessoal da área de vendas, marketing, distribuição, pessoal administrativo interno de vendas, comissões sobre vendas, propaganda e publicidade, gastos estimados com garantia de produtos vendidos, perdas estimadas dos valores a receber, provisão para créditos de liquidação duvidosa etc.*" [17]

As despesas administrativas são "*os gastos, pagos ou incorridos, para a direção ou gestão da empresa, e constituem-se de varias atividades gerais que beneficiam todas as fases do negócio ou objeto social. Constam dessa categoria itens como honorários da administração (Diretoria e Conselho), salários e encargos do pessoal administrativo, despesas legais e judiciais, material de escritório etc.*"

Dentre as despesas administrativas "estarão registradas as despesas com a ocupação *física dos imóveis e as instalações representadas por alugueis e despesas de condomínio, quando os imóveis ou bens forem de terceiros*", sendo certo que "**para os bens próprios, a despesa seria de Depreciação e Amortização", isto é, os denominados encargos.**

Desta forma, o art. 187 da Lei nº 6.404/76, quando menciona o *"custo das mercadorias e serviços vendidos"*, está se referindo exatamente a todos os custos atinentes à

---

[14] Finanças corporativas e valor / Alexandre Assaf Neto. – 3. Ed. – 2. Reimpr. – São Paulo : Atlas, 2008, Pagina 102

[15] Manual de Contabilidade das sociedades por ações: aplicável ás demais sociedades / FIPECAFI; diretor responsável Sergio de Iudícibus. 7ªed. – 4. Reimp. – São Paulo : Atlas, 2008
manual .....

[16] Cf. Eliseu Martins, ob. cit. P. 27

[17] Ob. cit.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 14/09/2011 por JOSE ANTONIO FRANCISCO, Assinado digitalmente em 25/01/2012 por LEONARDO MUSSI DA SILVA, Assinado digitalmente em 22/02/2012 por WALBER JOSE DA SILVA, Assinado digitalmente em 13/02/2012 por ALEXANDRE GOMES, Assinado digitalmente em 14/09/2011 por JOSE ANTONIO FRANCISCO
Impresso em 17/09/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

produção de bens e serviços postos à venda, que são denominados também de custos de venda, todos estes calculados até o momento em que o produto/serviço está pronto para a venda.

Estando o produto/serviço pronto para a venda, ou seja, efetivamente colocado no ponto de venda da pessoa jurídica (no estabelecimento vendedor), não mais se cogita de custos, e sim, de despesas com as vendas, despesas financeiras, administrativas e outras operacionais.

CÓPIA

Do exposto, em apertada síntese, pelas regras do Direito Contábil, mais precisamente do artigo 187 da Lei nº 6.404/76 e das normas que o regulam, conclui-se que:

Custo é o gasto relativo à aquisição de bem ou serviço utilizado na produção de outros bens ou serviços;

Despesa representa o bem ou serviço consumido direta ou indiretamente para a obtenção de receitas.

Os custos de produção agrupados no estoque da empresa são os gastos despendidos até o momento em que o produto está pronto para a venda, no estabelecimento vendedor da empresa;

Com a venda, o estoque é baixado contra o Custo de produtos vendidos no resultado da empresa;

A partir da venda somente há de se falar em despesas, como as despesas de venda, as administrativas e financeiras.

Determinados dispêndios, com aquisição de bens e serviços podem ser tanto custos como despesas. Será custo quando o bem ou serviço servir para a produção de outros bens e serviços e despesa quando usado para a obtenção das receitas, como a embalagem utilizada até o momento em que o produto é posto à venda, ou despesa (de venda), se, por exemplo, a embalagem for utilizada após a venda.

Identificando o conceito legal de custos, despesas e encargos, devemos verificar o tratamento fiscal dado a cada um destes itens pela legislação fiscal que engendrou a sistemática da não cumulatividade do PIS e da COFINS.

2.6) Dos créditos regulados pelas normas legais que tratam da não cumulatividade do PIS e da COFINS

O artigo 3º da Lei nº 10.833/03, que cria a regra da não cumulatividade, com as alterações perpetradas posteriormente, estabelece que do débito de COFINS "*a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:*

> *I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos:*
>
> *a) nos incisos III e IV do § 3º do art. 1º desta Lei; e*
>
> *b) nos §§ 1º e 1º-A do art. 2º desta Lei;*
>
> *II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 14/09/2011 por JOSE ANTONIO FRANCISCO, Assinado digitalmente em 22/02/20
12 por LEONARDO MUSSI DA SILVA, Assinado digitalmente em 22/02/2012 por WALBER JOSE DA SILVA, Assina
do digitalmente em 13/02/2012 por ALEXANDRE GOMES, Assinado digitalmente em 14/09/2011 por JOSE ANTO
NIO FRANCISCO
Impresso em 17/09/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

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

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

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

V - valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

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

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

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

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

X - vale-transporte, vale-refeição ou vale-alimentação, fardamento ou uniforme fornecidos aos empregados por pessoa jurídica que explore as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção."

Esta regra deve ser analisada na sua íntegra. Não há como compreender o inciso I e II dos demais incisos da norma legal. Eles se completam como norma e sentido. Vejamos.

2.7 O crédito de bens adquiridos para a revenda (atividade comercial)

O item I do dispositivo, a toda evidência, cuidou da atividade comercial, ou seja, aquela em que o bem é adquirido para ser revendido, sem ingressar em qualquer processo de produção ou fabricação. Tanto é assim que o próprio dispositivo, ao excetuar determinados bens para efeito do crédito, utiliza o termo mercadoria e não produto, sendo este ligado apenas à atividade industrial.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 25/01/2012 por JOSE ANTONIO FRANCISCO, Assinado digitalmente em 25/01/2012 por LEONARDO MUSSI DA SILVA, Assinado digitalmente em 22/02/2012 por WALBER JOSE DA SILVA, Assinado digitalmente em 13/02/2012 por ALEXANDRE GOMES, Assinado digitalmente em 14/09/2011 por JOSE ANTONIO FRANCISCO
Impresso em 17/09/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Na atividade comercial, portanto, o crédito de PIS e da COFINS, para efeito da não- cumulatividade, será apurado sobre os "bens adquiridos para revenda".

Consoante o §1º do artigo 3º da Lei nº 10.833/03, este crédito de bens adquiridos para a revenda será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista na Lei sobre o valor: *"dos itens mencionados (...), adquiridos no mês*". Noutro giro, o crédito nesta hipótese será calculado sobre o valor do bem adquirido para revenda e apropriado pelas aquisições ocorridas no próprio mês.

Duas importantes observações devem ser feitas. A primeira diz respeito ao significado de *"bens adquiridos para revenda"* para o Direito Contábil. "*Bens adquiridos para revenda"* representa exatamente o custo das vendas ou, mais acertadamente, o Custo das Mercadorias Vendidas (CMV), nas atividades comerciais, nos termos do artigo 187 da Lei nº 6.404/76. Eis as palavras de Assaf Neto, que vale novamente transcrever, quando diz que "*o custo das mercadorias vendidas na empresa comercial nada mais representa do que o custo histórico de aquisição desses bens*."

A segunda observação refere-se ao efeito fiscal do crédito de PIS e COFINS, tratado de forma diversa do efeito previsto no Direito Contábil, mais precisamente no que tange ao momento de apropriação. Para a legislação comercial o custo de venda ou custo da mercadoria vendida (CMV) somente é apropriado e impacta o resultado da empresa no momento da efetiva venda da mercadoria.

Para a legislação em tela, o crédito de PIS e COFINS calculado sobre este custo da mercadoria vendida (CMV) é apropriado no mês de aquisição, que, em regra, não coincide com o momento da venda da mercadoria.

2.8) O crédito de bens e serviços adquiridos para serem usados na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda (atividade industrial e de prestação de serviços)

O II do artigo 3º da Lei nº 10.833/03 estabelece que "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, inclusive combustíveis e lubrificantes". Analisemos esse dispositivo detalhadamente.

...crédito calculado em relação a bens e serviços...

Dissemos acima que bens são todas coisas, direitos, obrigações, enfim, qualquer elemento material ou imaterial, representando uma utilidade ou uma riqueza, integrado no patrimônio de alguém e passível de apreciação monetária, e que serviços são quaisquer atividades fornecidas no mercado de consumo, mediante remuneração.

O dispositivo é de clareza meridiana ao dizer que o crédito é sobre bens e serviços. Insisto neste ponto, porque não é inusitado encontrar afirmações no sentido de que o crédito do PIS e da COFINS é sobre insumos, buscando no conceito deste a delimitação do alcance da norma.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 14/09/2011 por JOSE ANTONIO FRANCISCO, Assinado digitalmente em 25/01/2012 por LEONARDO MUSSI DA SILVA, Assinado digitalmente em 22/02/2012 por WALBER JOSE DA SILVA, Assinado digitalmente em 13/02/2012 por ALEXANDRE GOMES, Assinado digitalmente em 14/09/2011 por JOSE ANTONIO FRANCISCO
Impresso em 17/09/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Em nossa opinião, constitui equívoco manifesto esta forma de interpretar o dispositivo, invertendo a equação da norma. O crédito não é calculado em relação aos insumos, mas sim sobre bens e serviços, não constituindo esta questão mero jogo de palavras, como demonstraremos adiante.

CÓPIA

... utilizados como insumo ...

O crédito é sobre bens e serviços utilizados como insumo, diz a norma. O verbo utilizar neste trecho possui o sentido de "empregar (algo) em ou para determinado fim" (Houaiss). Tal verbo no particípio (forma nominal) expressa uma ação plenamente concluída. Ou seja, o crédito somente pode ser calculado em relação aos bens e serviços que foram efetivamente empregados em determinada finalidade. Se o bem ou o serviço for desviado da finalidade, o crédito não poderá ser usado.

A finalidade condicionante do crédito estipulada pelo legislador foi a de que o bem ou serviço seja utilizado/empregado **"como insumo".** No contexto do dispositivo o termo "como" expressa uma equivalência, uma semelhança, tratando-se de uma conjunção comparativa. Isto que dizer, no contexto, que o bem ou serviço não são necessariamente insumos, mas "utilizados como insumo". Há uma diferença substancial de ser insumo ou ser utilizado como insumo, com adiante veremos.

Insumo, segundo o Dicionário Houaiss, constitui "cada um dos elementos (matéria-prima, equipamentos, capital, horas de trabalho etc.) necessários para produzir mercadorias ou serviços". Para o Dicionário Michaellis insumo "designa todas as despesas e investimentos que contribuem para a obtenção de determinado resultado, mercadoria ou produto até o acabamento ou consumo final". O Dicionário Aulete, o conceitua como "cada um dos elementos ou fatores (como máquinas e equipamentos, energia, trabalho ou mão de obra) envolvidos na produção de mercadorias ou serviços."

O sentido funcional de insumos não discrepa do sentido econômico, constituindo insumos os bens e serviços utilizados na produção de outros bens ou serviços, também denominados de fatores de produção, abarcando as matérias-primas, bens intermediários, uso de equipamentos, capital, horas de trabalho, energia e etc. De acordo com Robert S. Pindyck e Daniel L Rubinfeld, professores, respectivamente, da M.I.T (Massachusetts Institute of Technolog) e da Universidade da Califórnia, em sua festejada obra sobre Microeconomia, asseveram:

> *"Durante o processo produtivo, as empresas transformam insumos, também denominados fatores de produção, em produtos. Os fatores de produção são tudo aquilo que a empresa utiliza no processo produtivo. Em uma padaria, por exemplo, os insumos incluem o trabalho; matérias-primas, como farinha e açúcar; e o capital investido nos fornos, batedeiras e em outros equipamentos necessários à produção de pães, bolos e confeitos.*
>
> *Como se vê, podemos dividir os insumos em amplas categorias de trabalho, matérias-primas e capital, podendo cada uma dessas incluir subdivisões mais limitadas. O trabalho abrange os*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 14/09/2011 por JOSE ANTONIO FRANCISCO, Assinado digitalmente em 22/01/20
12 por LEONARDO MUSSI DA SILVA, Assinado digitalmente em 22/02/2012 por WALBER JOSE DA SILVA, Assina
do digitalmente em 13/02/2012 por ALEXANDRE GOMES, Assinado digitalmente em 14/09/2011 por JOSE ANTO
NIO FRANCISCO
Impresso em 17/09/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

> *trabalhadores especializados (carpinteiros, engenheiros) e os não especializados (trabalhadores agrícolas), bem como os esforços empreendedores dos administradores da empresa. As matérias-primas incluem o aço, o plástico, a eletricidade, a água e quaisquer outros materiais que a empresa adquira e transforme em produto final. O capital inclui o terreno, as instalações, a maquinaria e outros equipamentos, bem como os estoques."*

O conceito jurídico adota o sentido econômico de insumo, consoante Maria Helena Diniz, que diz ser insumo:

> *"1. Despesa e investimentos que contribuem para um resultado, ou para a obtenção de uma mercadoria ou produto até o consumo final. 2. É tudo aquilo que entra (input), em contraposição ao produto (output), que é o que sai. 3.* ***Trata-se da combinação de fatores de produção, diretos (matéria-prima) e indiretos (mão-de-obra, energia, tributos), que entram na elaboração de certa quantidade de bens ou serviços***.[18] (grifamos)

Pois bem, os insumos do ponto de vista econômico e jurídico podem ser divididos em várias categorias. Mas o que importa ao presente caso é a divisão de insumos como fatores de produção diretos e indiretos. Os insumos diretos são, por exemplo, as matérias primas, e os indiretos, a energia, apenas para citar estes dois. Os fatores de produção direitos podem ser, por sua própria natureza, tidos como insumo. Os fatores de produção indiretos são insumos, não pela sua natureza, mas sim por equivalência.

O que quero dizer, é que a expressão *"bens e serviços utilizados como insumo"* abarca não apenas aquelas coisas que são insumos por sua própria natureza (matéria-prima), ou insumos diretos, mas sim, todas as coisas que são empregadas como fator de produção e que, portanto, são também consideradas insumo, os denominados insumos indiretos.

Por exemplo, um serviço de manutenção, por sua natureza, não constitui um insumo. Porém, se este serviço for empregado na produção ele equivalerá, para todos os fins, a um fator de produção ou insumo. A energia elétrica, a rigor, também não é um insumo, mas o será quando for empregado na produção. Os combustíveis e lubrificantes também não são insumos propriamente ditos, mas adquirem esta qualificação se utilizados como fator de produção. Aliás, este exemplo foi dado pela própria norma, o que comentaremos mais adiante.

Assim, verificamos que há bens e serviços que são, por sua natureza, insumos, como a mão de obra, a terra, o capital, a matéria prima, que são ligados diretamente à produção de bens e serviços. São os denominados fatores de produção diretos, que são assim identificados por estarem ligados inexoravelmente à produção.

Mas há outros bens e serviços que somente ganharão o status de insumo (indiretos) ou fator de produção, pelo fenômeno da equivalência, quando (estes bens e

[18] DINIZ, Maria Helena. Dicionário jurídico, vol. 2. São Paulo: Saraiva, 1998, p. 870

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 14/09/2011 por JOSE ANTONIO FRANCISCO, Assinado digitalmente em 25/01/2012 por [illegible], Assinado digitalmente em 13/02/2012 por ALEXANDRE GOMES, Assinado digitalmente em 14/09/2011 por JOSE ANTONIO FRANCISCO
Impresso em 17/09/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

serviços) forem efetivamente **empregados** no processo de produção da empresa. São os denominados fatores de produção indiretos.

Em resumo, o crédito do PIS e da COFINS são calculados em relação a todos os bens e serviços empregados como insumo, assim entendido como todos os fatores de produção diretos e indiretos aplicados na prestação de serviço ou no processo de produção das empresas, os termos do II do artigo 3º da Lei nº 10.833/03.

... na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda ...

O crédito é sobre bens e serviços utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda. A evolução legislativa deste dispositivo revela, neste particular, a abrangência do seu alcance e a amplitude do termo insumo.

Com efeito, na redação original do inciso II do artigo 3º da Lei nº 10.637/02, que tratava apenas do PIS, a previsão era de que o crédito seria calculado sobre: *"II - bens e serviços utilizados como insumo na fabricação de produtos destinados à venda ou à prestação de serviços, inclusive combustíveis e lubrificantes"*.

A redação deste dispositivo era confusa, pois dava a entender que no caso de prestação de serviço o crédito previsto era tão somente de bens e serviços utilizados como insumo na fabricação de produtos que seriam usados, os produtos fabricados, na prestação de serviços. Ou seja, o crédito não seria de bens e serviços usados na prestação de serviços, mas sim de bens e serviços utilizados na fabricação de produtos que seriam destinados à prestação de serviços.

Por ser confuso, o inciso II do artigo 3º da Lei nº 10.637/02 foi rapidamente alterado pela Lei nº 10.684, de 30.5.2003, passando a dispor que o crédito seria sobre *"II - bens e serviços utilizados como insumo na fabricação de produtos destinados à venda ou na prestação de serviços, inclusive combustíveis e lubrificantes."* A substituição foi sutil, a troca do "à" por "na", mas alterou substancialmente o sentido da frase, pois o crédito passou a ser conferido sobre os bens e serviços utilizados como insumo na prestação de serviços, abarcando, como demonstrado acima, todos os fatores de produção, diretos e indiretos, aplicados na prestação de serviço.

Mas repare que, até este momento, o dispositivo mencionava apenas créditos calculados sobre bens e serviços utilizados como insumo na **fabricação** de produtos destinados á venda. Ou seja, apenas os bens e serviços empregados no processo de fabricação poderiam gerar o crédito, o que na minha opinião abarcava apenas os fatores de produção diretos.

Posteriormente, o legislador alterou novamente a regra, inclusive para o PIS, ao instituir a não-cumulatividade para a COFINS, por intermédio da Lei nº 10.833/03, que estabeleceu o crédito sobre *"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*".

Este dispositivo foi alterado pela Lei nº 10.865, de 2004, que deu a redação atual acima transcrita. Para facilitar, vejamos a evolução deste normativo num quadro comparativo:

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 14/09/2011 por JOSE ANTONIO FRANCISCO, Assinado digitalmente em 25/01/20
12 por LEONARDO MUSSI DA SILVA, Assinado digitalmente em 22/02/2012 por WALBER JOSE DA SILVA, Assina
do digitalmente em 13/02/2012 por ALEXANDRE GOMES, Assinado digitalmente em 14/09/2011 por JOSE ANTO
NIO FRANCISCO
Impresso em 17/09/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Lei 10.637	Lei nº 10.684	Lei nº 10.833	Lei nº10.865
II - bens e serviços utilizados como insumo na fabricação de produtos destinados à venda ou **à** prestação de serviços, inclusive combustíveis e lubrificantes"	II - bens e serviços utilizados como insumo na fabricação de produtos destinados à venda ou **na** prestação de serviços, inclusive combustíveis e lubrificantes."	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"	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)**

Portanto, até o advento da Lei nº 10.833/03, os bens e serviços que davam direito ao crédito eram os utilizados como insumo apenas na atividade de fabricação, ou seja, os insumos ou fatores de produção diretos. Após aquele normativo, a regra ampliou sobremaneira o seu alcance, passando a admitir o crédito dos bens e serviços não apenas usados como insumo na fabricação (fatores de produção diretos), mas sim em todo o processo de produção (fatores de produção diretos e indiretos).

O sentido teleológico da alteração foi o de ampliar o alcance da regra de crédito, não apenas para abarcar os bens e serviços usados como insumo na fabricação, que é uma das formas de produção, mas os bens e serviços usados como insumo em todas as atividades em que haja produção.

Fabricação, na verdade, foi mantido no texto e passou a ser um termo meramente expletivo do gênero produção. Neste sentido o "ou" que liga produção a fabricação, tem a função de uma conjunção explicativa.

Assim, o dispositivo passou a abarcar o conceito econômico de produção, que, segundo Marco Antonio Sandoval de Vasconcellos, "é o processo pelo qual uma firma transforma os fatores de produção adquiridos em produtos ou serviços para a venda no mercado."[19] No mesmo sentido assevera Antonio Barros de Castro e Carlos Francisco Lessa, a saber:

> *"A produção baseia-se no trabalho humano dirigido no sentido do atendimento de necessidades econômicas individuais e coletivas.*
>
> *Em dependência do produto que se tenha em vista, o processo produtivo envolverá o uso de determinadas formas de trabalho, capital e recursos naturais. Cada combinação de fatores trabalho, capital e recursos naturais - constituindo uma unidade produtora - é alimentada pelo resto do sistema, que lhe provê matérias-primas, combustíveis, energia, serviços de diversas ordens etc. Note-se, enquanto o emprego de fatores não implica modificar substancialmente sua existência, os bens correntemente adquiridos pelas unidades produtoras para*

[19] Cf., in Economia Micro e Macro, 4ª ed. – SP: Atlas. 2011, p. 109.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 14/09/2011 por JOSE ANTONIO FRANCISCO, Assinado digitalmente em 25/01/2012 por JOSE ANTONIO FRANCISCO, Assinado digitalmente em 13/02/2012 por WALBER JOSE DA SILVA, Assinado digitalmente em 13/02/2012 por ALEXANDRE GOMES, Assinado digitalmente em 14/09/2011 por JOSE ANTONIO FRANCISCO
Impresso em 17/09/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

> *alimentar seu processo produtivo - ditos insumos - sofrem sucessivas transformações, pelas quais chegam ulteriormente a converte-se em bens de utilização final. Com efeito, a produção constitui, por vezes, uma longa cadeia composta de diversas fases nas quais os bens, em processo de elaboração, incorporam, progressivamente, as características com que se deverão apresentar em mercado quando prontos para uso final."*

CÓPIA

O legislador optou por conferir o crédito abarcando o conceito de insumo ligado à produção ou fator de produção, em razão da diversidade de atividades produtivas sujeitas a não-cumulatividade do PIS e da COFINS. Empresas que, a despeito de serem industriais, não possuíssem unidade fabril, por esta ser em parte ou totalmente realizada por terceiros, como é comum no setor de bebidas e automotivo, por exemplo, estariam prejudicadas se não fosse o alargamento da regra referente ao crédito.

A produção agrícola, mineral e outras, por exemplo, estariam também prejudicadas com o conceito restrito de insumos empregados na fabricação, na forma da legislação anterior. Com o alargamento perpetrado pela Lei nº 10.833/03 para abarcar bens e serviços empregados como insumo na prestação de serviços ou produção e fabricação, todas as atividades produtivas estão alcançadas pela norma, de forma a dar a máxima efetividade ao princípio da não-cumulatividade.

Cabe ressaltar que não há como restringir o sentido de produção à determinada atividade, como pretendem alguns, que sustentam que este termo foi inserido no dispositivo apenas para abarcar a produção agrícola.

Com a devida vênia, além de ser uma interpretação que contraria o princípio da não-cumulatividade, esta pretensa restrição do dispositivo viola as regras mais comezinhas da hermenêutica, pois, *ubi lex non distinguit nec nos distinguere debemus* (onde a lei não distingue, não pode o intérprete distinguir). Como ensina Carlos Maximiliano:

> *"Quando o texto menciona o gênero, presumem-se incluídas as espécies respectivas; se faz a referência ao masculino, abrange o feminino; quando regula o todo, compreendem-se também as partes.* ***Aplica-se a regra geral aos casos especiais, se a lei não determina evidentemente o contrário.***

Asseverando de forma contundente o saudoso Maximiliano, que:

> *"Quando o texto dispõe de modo amplo, sem limitações evidentes, é dever do intérprete aplica-lo a todos os casos particulares que se possam enquadrar na hipótese geral prevista explicitamente; não tente distinguir entre as circunstancias da questão e as outras; cumpra a norma tal qual é, sem acrescentar condições novas, nem dispensar nenhuma das expressas."* [20]

[20] Hermenêutica e Aplicação do Direito, Rio de Janeiro : Forense, 1996, p. 246/247

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 14/09/2011 por JOSE ANTONIO FRANCISCO, Assinado digitalmente em 25/01/20
12 por LEONARDO DE ANDRADE COUTINHO, Assinado digitalmente em 13/02/2012 por ALEXANDRE GOMES, Assina
do digitalmente em 13/02/2012 por ALEXANDRE GOMES, Assinado digitalmente em 14/09/2011 por JOSE ANTO
NIO FRANCISCO
Impresso em 17/09/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

O termo "produção" mencionado no dispositivo em comento, constitui o processo de transformação dos fatores de produção adquiridos em produtos ou serviços para a venda, sendo gênero de várias espécies (produção industrial, agrícola, mineral, agropecuária e etc), todas elas abarcadas pelo dispositivo para efeito de crédito. Tratou do gênero produção, e não apenas de um processo produtivo, que é a fabricação.

... inclusive combustíveis e lubrificantes

O advérbio inclusive, significa "com inclusão de, de forma inclusiva" (Aulete) ou ainda, "inclusivamente" (Michaellis). Inclusivamente significa *"de maneira inclusiva, com inclusão, de modo que fique incluído ou compreendido; sem exceção, sem exclusão"* (Aulete).

O legislador desde a edição da Lei nº 10.637/02, ao tornar incluso os combustíveis e lubrificantes dentre os bens e serviços que dariam direito ao crédito, explicitou que não apenas os bens e serviços empregados como insumo diretamente no processo de fabricação, isto é, os fatores de produção diretos, serviriam para o cálculo do crédito, mas também os fatores de produção indiretos, aqueles bens e serviços equivalentes a insumo em razão de serem empregados no processo de produção (fatores indiretos), como são os combustíveis e lubrificantes.

A questão controvertida estava em saber se, com a inclusão de combustíveis e lubrificantes, o legislador ampliou o dispositivo para abarcar todos os fatores de produção indiretos, ou apenas aqueles que mencionaram. Essa discussão, entretanto, tornou-se despicienda com a alteração legislativa levada a efeito pela Lei nº 10.833/03, que inseriu o termo "produção" no texto do normativo, para deixar claro que todos os insumos ou fatores de produção diretos e indiretos conferiam o crédito de PIS e da COFINS.

Então o crédito do PIS e da COFINS é calculado em relação a todos os bens e serviços empregados como insumo, assim entendido como todos os fatores de produção diretos e indiretos aplicados na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.

2.9) O valor e o momento de apropriação do crédito

O § 1º do artigo 3º da Lei nº 10.833/03 estabelece que o crédito calculado sobre os *"bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda"* (inciso II do art. 3º da Lei nº 10.833) será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista na Lei sobre o valor *"dos itens mencionados (...), adquiridos no mês"*, ou seja, dos bens e serviços empregados como fator de produção direto ou indireto.

No Direito Contábil o valor dos fatores de produção diretos e indiretos ou insumo é representado pelo custo de produção ou custo das vendas, ou mais precisamente, usando o termo legal previsto no artigo 187 da Lei nº 6.404/72, e na lição de Iudícibus e Marion:

> *para* empresas industriais, *o custo das vendas é denominado Custo do Produto Vendido (CPV);*
>
> *para* empresas comerciais, *o custo das vendas é denominado Custo das Mercadorias Vendidas (CMV);*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 17/09/2013 por JOSE ANTONIO FRANCISCO, Assinado digitalmente em 25/01/2012 por LEONARDO MUSSI DA SILVA, Assinado digitalmente em 22/02/2012 por WALBER JOSE DA SILVA, Assinado digitalmente em 13/02/2012 por ALEXANDRE GOMES, Assinado digitalmente em 14/09/2011 por JOSE ANTONIO FRANCISCO
Impresso em 17/09/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

> *para* empresas prestadoras de serviços, *o custo das vendas é denominado Custo dos Serviços Prestados (CSP).*[21]

É fundamental observar que os termos "insumo" ou "fator de produção", "custo de produção", "custo de venda", "Custo do Produto Vendido (CPV)", "Custo das Mercadorias Vendidas (CMV)", "Custo dos Serviços Prestados (CSP)", são representações de uma mesma realidade, o que muda é apenas a visão do observador.

Quando se fala em insumo ou fator de produção a realidade é descrita pela ótica da economia. Ao mencionar custo de produção, custo de venda, esta mesma realidade é descrita pelos contadores. Quando falamos em Custo do Produto Vendido (CPV), Custo das Mercadorias Vendidas (CMV), Custo dos Serviços Prestados (CSP), àquela realidade é tratada pelo Direito Contábil.

Do ponto de vista fiscal esta mesma realidade foi absorvida pela legislação do PIS e da COFINS ao dispor sobre os créditos calculados sobre os "*bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda"*.

Aliás, se fizermos uma comparação entre os conceitos de custo, custo de produção e a referida norma fiscal, veremos que todos tratam de uma mesma realidade:

Conceito da Lei nº 10.833	Conceito de custo	Conceito de custo de produção
"bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda"	"gasto relativo à bem ou serviço utilizado na produção de outros bens ou serviços" (Eliseu Martins)	"os gastos incorridos no processo de obtenção de bens e serviços colocados à venda". (Eliseu Martins)

O sentido teleológico do dispositivo é muito simples, os custos ou custos de produção, ou CPV e CSP, são os gastos realizados pela empresa na aquisição de bens e serviços empregados ou utilizados na obtenção dos produtos destinados à venda. Para o direito fiscal, esses dispêndios são os essenciais à obtenção da receita tributável pelo PIS e pela COFINS.

O legislador, em nossa opinião, empregou este conceito de custo de produção ou de CPV, CMV e CSP exatamente por serem conceitos técnicos, razoavelmente definidos pelo Direito Contábil, deixando ao intérprete apenas a função de analisar as operações concretas de cada empresa para identificar se este ou aquele gasto é efetivamente um custo de produção. É vasta a doutrina sobre custo, seja na economia, na contabilidade ou no Direito

[21] Contabilidade comercial: atualizado conforme Lei nº 11.638/07 e Lei nº 11.941/09 / Sérgio de Iudícibus, José Carlos Marion. – 9. Ed. – São Paulo : Atlas, 2010, p. Pagina 229

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 13/02/2012 por ALEXANDRE GOMES, Assinado digitalmente em 14/09/2011 por JOSE ANTONIO FRANCISCO DA SILVA, Assinado digitalmente em 13/02/2012 por LEONARDO DE ANDRADE COUTINHO, Assinado digitalmente em 13/02/2012 por JOSE ANTONIO FRANCISCO DA SILVA, Assinado digitalmente em 13/02/2012 por ALEXANDRE GOMES, Assinado digitalmente em 14/09/2011 por JOSE ANTONIO FRANCISCO
Impresso em 17/09/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Contábil, por serem estes os gastos fundamentais à Teoria da Empresa, na medida em que estão ligados à sua produção.

Cabe ressaltar que dois equívocos são comumente praticados ao se analisar a questão em tela. O primeiro, e mais comum, é de inserir determinadas **despesas** no rol dos gastos que seriam **custo**. Custo e despesa são termos técnicos e possuem conceitos diversos e delimitados, como demonstrado acima. Um dispêndio não é custo ou despesa ao talante do aplicador da norma, pois as normas do Direito Contábil delimitam com razoável precisão o alcance de cada termo.

O inciso II do artigo 3º da Lei nº 10.833/03 tratou do crédito de PIS e COFINS apenas dos custos de produção, e não de despesas. As despesas, que geram o crédito de PIS e COFINS, foram taxativamente determinadas nos demais incisos III a IX do artigo 3º da Lei nº 10.833/03. Ou seja, o legislador didaticamente separou os custos de produção, permitindo que todos eles gerassem crédito de PIS e da COFINS, no inciso II acima mencionado, e nos demais inciso cuidou de determinadas despesas, e apenas estas, dariam direito ao crédito.

O segundo equívoco é trazer para a análise do caso o conceito de **necessidade**, ou seja, sustentar que daria direito ao crédito de PIS e COFINS os gastos que seriam necessários à empresa. Daí advém a dúvida: os créditos gastos seriam necessário à produção? Necessários à atividade? Necessários ao empreendimento? Necessários ao dono da empresa? Necessários para a Receita Federal do Brasil?

Ora, o legislador ao regular o crédito do PIS e da COFINS em momento algum usou o termo "necessidade". Utilizou o termo "utilizado", no sentido de empregado, para regular os bens e serviços ligados à prestação de serviço ou produção, para efeito de conferir o crédito.

E mais, quando se traz o conceito de necessidade haverá sempre a tentação de se buscar na legislação do imposto de renda a definição de *"despesas necessárias"*, para se aplicar, por analogia, as regras referentes ao crédito do PIS e da COFINS. Veja que a legislação do imposto de renda define as "despesas necessárias", como um limitador do conceito de "despesa" do Direito Contábil, como acima demonstrado. Esta definição em hipótese alguma se aplica aos custos ou custos de produção. Os custos são gastos sempre e inexoravelmente essenciais à empresa, e não apenas necessários. O conceito de necessidade não se aplica aos custos de produção.

Mas qualquer custo de produto (direto e indireto) é passível de conferir o crédito de PIS e COFINS? A resposta é negativa. Sobre esta questão, mais uma vez o legislador foi didático, criando as seguintes restrições:

veda o crédito sobre custos diretos e indiretos de mão-de-obra paga a pessoa física;

veda o crédito da aquisição de bens ou serviços (custos de produção) não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição;

limita o crédito exclusivamente aos bens e serviços (custo de produção) adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País; e

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 14/09/2011 por JOSE ANTONIO FRANCISCO, Assinado digitalmente em 25/01/2012 por LEONARDO MUSSI DA SILVA, Assinado digitalmente em 22/02/2012 por WALBER JOSE DA SILVA, Assinado digitalmente em 13/02/2012 por ALEXANDRE GOMES, Assinado digitalmente em 14/09/2011 por JOSE ANTONIO FRANCISCO
Impresso em 17/09/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

que os custos incorridos, sejam pagos ou creditados a pessoa jurídica domiciliada no País.

A título de conclusão, podemos ressaltar que, nos termos do inciso II do artigo 3º da Lei nº 10.833/03, o crédito do PIS e da COFINS é calculado em relação a todos os bens e serviços empregados como insumo, assim entendido como os fatores de produção diretos e indiretos, na prestação de serviço ou no processo de produção das empresas. O valor do crédito será apurado aplicando-se a alíquota regular sobre o Custo do Produto Vendido (CPV)" ou o "Custo dos Serviços Prestados (CSP)", registrado na contabilidade da empresa, e serão apropriados no mês da aquisição do bem ou serviço.

CÓPIA

2.10) O frete como custo de produção.

Feitas as considerações acima, a respeito do conceito legal de bens e serviços e custo e despesa, para efeito do crédito de PIS e COFINS, vejamos onde se enquadram os gastos feitos pelas empresas a título de frete.

Num ciclo de produção, até o momento em que o produto é colocado efetivamente para venda no estabelecimento vendedor da empresa, pode haver inúmeros gastos com transporte (frete). Assim, da fábrica o produto pode ser enviado para armazéns, para centros de distribuição (CD), inclusive em outros Estados.

Todas essas remessas ainda fazem parte do processo de produção da empresa, segundo o Direito Contábil. Mesmo estando o produto acabado, apenas o processo de fabricação foi esgotado, não o processo de produção o qual se finaliza apenas quando o produto é colocado efetivamente à venda.

Os gastos de frete da empresa até o momento em que o produto está colocado à venda, mesmo se este frete for despendido após o produto estar acabado, irão integrar o custo da mercadoria ou produto vendido, segundo o Direito Contábil (art. 187, II, da Lei nº 6.404/76). Nesses casos, em todos eles, o frete é tido como custo de produção ou fator de produção.

Na verdade, a produção inicia-se com a aquisição das matérias-primas, antes de iniciado qualquer processo de fabricação. Com a fabricação, o ciclo de produção somente encerra após o produto estar disponível para a venda. Durante todo este processo de produção os gastos com transportes irão integrar o custo de produção, ou custo de venda, ou, ainda, custo do produto vendido.

Aliás, a própria Secretaria da Receita Federal do Brasil vem reconhecendo reiteradamente o direito ao crédito sobre o custo de fretes na aquisição de matéria prima, isto é, o custo de algo que sequer ainda integrou o processo de fabricação. E o fundamento para o deferimento desse crédito é singela, pois o valor do frete integra o custo do bem, conforme diversas soluções de consulta, a saber:

"CRÉDITO. FRETE NA AQUISIÇÃO. O valor do frete pago pelo adquirente à pessoa jurídica para transportar bens adquiridos para serem utilizados como insumo na fabricação de

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 14/09/2011 por JOSE ANTONIO FRANCISCO, Assinado digitalmente em 13/02/2012 por LEONARDO MUSSI DA SILVA, Assinado digitalmente em 13/02/2012 por ALEXANDRE GOMES, Assinado digitalmente em 13/02/2012 por ALEXANDRE GOMES, Assinado digitalmente em 14/09/2011 por JOSE ANTONIO FRANCISCO
Impresso em 17/09/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

*produtos destinados à venda, **compõe o custo do bem, podendo, portanto ser utilizado como crédito a ser descontado do PIS/Pasep não-cumulativo.**"*

(Solução de Consulta nº 132 de 10 de maio de 2005)

ASSUNTO: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

EMENTA: CRÉDITO. FRETE. O valor do frete pago na aquisição de insumo pode integrar a base de cálculo do crédito previsto no art. 3º, II, da Lei nº 10.833, de 2003, desde que a aquisição do insumo dê direito à apuração de crédito e desde que a aquisição do frete esteja sujeita à incidência da Cofins. (SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 63 de 12 de Julho de 2010)

ASSUNTO: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

EMENTA: O VALOR DO FRETE INTEGRA A BASE DE CÁLCULO NA APURAÇÃO DOS CRÉDITOS QUE COMPÕEM O CÁLCULO DA INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA O contribuinte poderá descontar créditos calculados em relação aos bens adquiridos para revenda ou utilizados como insumos na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda. O valor do frete incidente na compra destes bens integra o custo de aquisição, podendo, portanto, compor a base de cálculo na apuração dos créditos da COFINS. (SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 234 de 13 de Agosto de 2007)

Este é o ponto fundamental, nobres colegas. O fato é que pelo Direito Contábil, todos os valores despendidos com transporte (frete) desde a aquisição da matéria prima até o produto acabado ser colocado à venda nos pontos de vendas, fazem parte do custo do produto e são considerados custo de produção.

Em outras palavras, os fretes pagos pela empresa durante todo o processo produtivo, que abarca além da aquisição de matéria prima, a fabricação, a distribuição do produto acabado e a remessa para os pontos de venda, compõem o custo do produto destinado à venda, nos termos do artigo 187 da Lei nº 6.404/76. Esta é, aliás, a jurisprudência reiterada do próprio Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda, atual Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, aresto cuja ementa é a seguinte:

"FRETES ENTRE ESTABELECIMENTOS DA EMPRESA - O preço do frete de mercadorias entre os estabelecimentos da empresa complementa o custo de aquisição delas, nos termos do disposto no parágrafo único do art. 182 do RIR/80 (Ac. 1º CC 101-82.937/92 - DO 08/05/95)."

O Conselheiro José Eduardo Rangel de Alckmin, Relator, em seu aresto asseverou:

"Está correto o entendimento da autoridade revisora, segundo o qual o custo com a transferência de mercadorias entre os estabelecimentos da empresa complementa o custo de aquisição delas, nos termos do disposto no parágrafo único do art.182 do RIR/80.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 14/09/2011 por JOSE ANTONIO FRANCISCO, Assinado digitalmente em 25/01/2012 por LEONARDO MUSSI DA SILVA, Assinado digitalmente em 22/02/2012 por WALBER JOSE DA SILVA, Assinado digitalmente em 13/02/2012 por ALEXANDRE GOMES, Assinado digitalmente em 14/09/2011 por JOSE ANTONIO FRANCISCO
Impresso em 17/09/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

> *Com efeito, o preço do transporte da mercadoria de um para outro estabelecimento é inerente à própria mercadoria e a ela se agrega para compor-lhe o custo.*
>
> *Há um vinculo específico do frete à mercadoria transportada, não podendo dela ser apartado para ser incluído em despesas gerais como pretende a recorrente."*

CÓPIA

A despeito de ser aplicada no âmbito do IRPJ, esta decisão é inteiramente aplicável ao presente caso, exatamente porque trata do frete como custo de aquisição da mercadoria antes dela ser colocada a venda. O Conselho reconheceu que o frete como custo é do Direito Contábil, devendo, pelas regras do IRPJ, ser mantido o mesmo efeito. No IRPJ o impacto de se reconhecer este gasto como custo de produção ou despesa é temporal. Se fosse despesa o contribuinte anteciparia o impacto do gasto, pois como custo este gasto somente reduziria o lucro líquido quando da venda, com a baixa do estoque. O Conselho decidiu que o frete entre estabelecimentos, pelo Direito Contábil, é efetivamente custo do produto ou mercadoria.

Neste mesmo sentido, são os seguintes arestos do antigo Conselho de Contribuintes, verbis:

> *"FRETES - SUBAVALIAÇÃO DE ESTOQUES - Os dispêndios com fretes de mercadorias integram o custo de aquisição e são imputados proporcionalmente aos estoques, sendo elementos constitutivos do custo das mercadorias vendidas nas posteriores saídas. Em havendo subavaliação de estoques no balanço de encerramento do período, decorrente da não inclusão do valor dos fretes correspondentes, correta é a glosa dos valores apropriados indevidamente como despesas, quando nos exercícios envolvidos foram apurados ou compensados prejuízos fiscais." (Ac. CSRF/01-1.253/91 - DO 25/11/94).*
>
> *"FRETES - A subavaliação de estoques tem por efeito acarretar o diferimento da tributação do lucro para o exercício seguinte. Os fretes, por se integrarem ao custo das mercadorias vendidas, não podem constar como despesas relacionadas com as mercadorias que se encontram em estoque no momento da apuração dos resultados do exercício. Em ambos os casos, há postergação do pagamento do imposto."*
>
> *(Ac. 1º CC 103-8.957/89 - Resenha Tributária, IR - Jurisprudência Administrativa 12.2, pág. 261).*

O frete como custo de aquisição não é uma regra do direito tributário, da legislação do IRPJ, mas sim do Direito Contábil, que regula e limita o conceito de custo.

E neste ponto, é fundamental trazer a baila novamente a questão da coerência. Não há como interpretar e aplicar a norma dizendo que os dispêndios com fretes integram o custo de aquisição e são imputados proporcionalmente aos estoques, sendo

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 14/09/2011 por JOSE ANTONIO FRANCISCO, Assinado digitalmente em 25/01/20
12 por LEONARDO MUSSI DA SILVA, Assinado digitalmente em 22/02/2012 por WALBER JOSE DA SILVA, Assina
do digitalmente em 13/02/2012 por ALEXANDRE GOMES, Assinado digitalmente em 14/09/2011 por JOSE ANTO
NIO FRANCISCO
Impresso em 17/09/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

elementos constitutivos do custo do produto vendido para efeito do IRPJ, e não aplicar este mesmo raciocínio para efeito da legislação do PIS e da COFINS.

A coerência é fundamental a qualquer pessoa que queira realizar um pouco de justiça!

A realidade é que o Direito Contábil regula e determina que todos os valores pagos de frete, desde a aquisição da matéria-prima até o produto ser posto à venda, fazem parte do custo de produção, estando o crédito assegurado pelo inciso II do artigo 3º da Lei nº 10.833/03.

Desta forma, o contribuinte possui o direito de utilizar o crédito do PIS e da COFINS sobre os fretes pagos para a movimentação de seus produtos até a sua colocação no estabelecimento vendedor, visto que todos esses gastos constituem, exatamente, o custo de produção, crédito este assegurado pelo inciso II, do artigo 3º, da Lei nº 10.833/03.

E não se pode confundir o crédito de PIS sobre o frete utilizado como insumo na produção, isto é, como custo de produção, crédito este que tem fundamento no inciso II do artigo 3º da Lei nº 10.833/03, com o frete pago na venda do produto, tido como despesa, cujo crédito foi assegurado no inciso IX do artigo 3º da Lei nº 10.833/03.

2.11) O crédito de PIS e de COFINS sobre as despesas de frete

Se é verdade que pelo Direito Contábil todos os gastos do frete pagos antes da venda da mercadoria compõem o custo da mercadoria ou produto vendido, não é menos correto que o dispêndio com frete na venda do produto será tido como despesa.

Esta despesa decorre de operações mercantis de compra e venda, em que cabe ao vendedor a obrigação de entregar a mercadoria ao comprador em seu estabelecimento, correndo por conta do vendedor as despesas com frete. São negócios com a denominada cláusula CIF (abreviatura da expressão inglesa "Cost, Insurance and Freight"), nos quais o preço da venda abarca as despesas com seguro e frete até o local de destino o vendedor. A cláusula CIF se contrapõem a cláusula FOB ("Free On Board"), quando é atribuído ao comprador as despesas decorrentes do transporte (frete e seguro).

O inciso IX do artigo 3º da Lei nº 10.833/03, ao estabelecer o crédito calculado em relação ao *"frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor"*, cuidou exatamente do frete tido como uma despesa, aquele pago pela empresa nas operações realizadas com a cláusula CIF.

O legislador foi didático e cuidou neste dispositivo apenas do frete "***na operação de venda"*** e apenas quando ***"ônus for suportado pelo vendedor***", referindo-se às operações de venda com cláusula CIF.

Cabe registar que a referência a que o dispositivo faz a "nos casos dos inciso I e II", tem o condão de restringir o crédito com despesas frete. É que somente dará crédito os fretes cujo ônus foi assumido pelo vendedor (cláusula CIF) na **operação de venda de mercadorias revendidos**, no caso da atividade comercial (inciso I do art. 3º da Lei nº 10.833/03), ou na **operação de venda de produtos**, no caso da atividade produtiva (inciso II do art. 3º da Lei nº 10.833/03). Com esta restrição, por exemplo, o frete pago pela empresa na venda, de um ativo, não estaria abarcado pelo dispositivo.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 14/09/2011 por JOSE ANTONIO FRANCISCO, Assinado digitalmente em 25/01/2012 por LEONARDO MUSSI DA SILVA, Assinado digitalmente em 22/02/2012 por WALBER JOSE DA SILVA, Assinado digitalmente em 13/02/2012 por ALEXANDRE GOMES, Assinado digitalmente em 14/09/2011 por JOSE ANTONIO FRANCISCO
Impresso em 17/09/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Na minha ótica, seria um *nonsense* a conclusão de que o legislador concedeu o crédito sobre uma despesa de venda, isto é, o frete "na operação de venda", na forma do inciso IX, e não ter concedido o crédito sobre os custos que a empresa realizou com fretes, o que decorreria da interpretação do inciso II.

Os custos, inclusive com frete, fazem parte da própria existência, da razão de ser das empresas, sem eles não há produto, não há receita, não haveria PIS e COFINS. Não existe nem na legislação contábil ou na tributária um conceito de custo necessário, pois o adjetivo necessário seria um pleonasmo. Todo o custo é necessário à empresa, diferente das despesas.

E é por esse motivo que os incisos I e II do artigo 3º da Lei nº 10.833/03 asseguram os créditos sobre os custos de produção das empresas nas atividades neles mencionadas (atividade comercial, de serviço e de produção), estabelecendo os demais incisos (III a IX) daquele normativo a regra de crédito de PIS e COFINS sobre determinadas despesas neles especificadas.

Em conclusão, a Lei nº 10.833/03, em homenagem ao princípio da não-cumulatividade, estabelece o direito de crédito de todos os custos ou despesas com frete, o primeiro, o frete como custo de produção, no inciso II do artigo 3º, e, o segundo, despesas com frete, no inciso IX, do artigo 3º, ressaltando que este crédito está condicionado à assunção do custo pelo vendedor (cláusula CIF) e a que as operações sejam de venda de mercadorias ou produtos.

Por estas razões, neste particular, acompanho o voto do ilustre Relator, para dar provimento ao recurso voluntário do contribuinte, mas o faço apenas pelas conclusões.

É como voto.

(Assinado digitalmente)

Leonardo Mussi

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 14/09/2011 por JOSE ANTONIO FRANCISCO, Assinado digitalmente em 25/01/20
12 por LEONARDO MUSSI DA SILVA, Assinado digitalmente em 22/02/2012 por WALBER JOSE DA SILVA, Assina
do digitalmente em 13/02/2012 por ALEXANDRE GOMES, Assinado digitalmente em 14/09/2011 por JOSE ANTO
NIO FRANCISCO
Impresso em 17/09/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA