



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

Processo nº 12585.720271/2011-00
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3401-005.953 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 27 de março de 2019
Matéria AUTO DE INFRAÇÃO - COFINS
Recorrente VOITH HYDRO LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Ano-calendário: 2008

RECEITA DE EXPORTAÇÃO. RATEIO PROPORCIONAL DOS CRÉDITOS DA NÃO-CUMULATIVIDADE

Para fins de cálculo do rateio proporcional dos créditos, deve-se parâmetro para o reconhecimento da efetiva realização da exportação a data em que houve o embarque para o exterior, conforme averbação no SISCOMEX.

PIS/PASEP NÃO CUMULATIVO. INSUMO. ALCANCE.

O alcance do termo “insumo”, no art. 3º, I, “b”, das Lei 10.833/2003, deve observar os ditames insculpidos no julgamento do Recurso Especial 1.221.170/PR, com efeito de recurso repetitivo, devendo-se observar, entre outros elementos, as premissas trazidas pelo Parecer Normativo COSIT 5/2018. Gastos com estadia e traslado de empregados, passagens aéreas e hospedagens, cessão de mão de obra de motorista de passageiros, locação de veículos, sem conexão direta com a atividade da empresa não se adequam ao conceito consagrado pela jurisprudência administrativa e judicial, não gerando direito ao crédito.

CRÉDITO EXTEMPORÂNEO. APROVEITAMENTO. POSSIBILIDADE.

Consoante art. 3º, § 4º da Lei nº 10.833/03, o crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subseqüentes, não havendo norma que imponha limites temporais que não o prazo de cinco anos para sua escrituração como crédito.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar parcial provimento ao recurso, para reconhecer a possibilidade de apropriação dos chamados créditos extemporâneos.

(assinado digitalmente)

Rosaldo Trevisan - Presidente

(assinado digitalmente)

Tiago Guerra Machado - Relator

Participaram do presente julgamento os conselheiros Rosaldo Trevisan (presidente), Mara Cristina Sifuentes, Tiago Guerra Machado, Lázaro Antonio Souza Soares, Carlos Henrique Seixas Pantarolli, Rodolfo Tsuboi (suplente convocado), Oswaldo Gonçalves de Castro Neto, e Leonardo Ogassawara de Araújo Branco (vice-presidente).

Relatório

Trata de Recurso Voluntário contra decisão da 3^a Turma da DRJ/FOR, que considerou improcedente a Manifestação de Inconformidade contra despacho decisório que homologou parcialmente os créditos relativos a pedido de ressarcimento de COFINS não-cumulativa, referente ao 1º trimestre de 2008, vinculados à receita de exportação, e respectivas DCOMP's.

Do Pedido de Ressarcimento e do Despacho Decisório

O contribuinte apresentou a PER n.º 32120.75335.301209.1.5.09-2343, para ressarcimento do saldo credor de COFINS não-cumulativa, decorrente das operações de exportação; da mesma forma, foram analisadas DCOMP's de n.ºs 00507.32941.301209.1.7.09-0323 e 07099.18204.301209.1.3.09-4690.

Tais pedidos foram analisados sob “tratamento manual” que resultou no Despacho Decisório nos seguintes termos:

78. Em face das considerações contidas neste despacho, conforme o disposto no §14 do artigo 74 da Lei 9.430, de 27 de dezembro de 1996, disciplinado nos artigos 57 a 65 da Instrução Normativa RFB nº 900, de 30 de dezembro de 2008, nos incisos VII do artigo 222 e III do artigo 298 do Regimento Interno da RFB,

aprovado pela Portaria MF nº 587/2010; e ainda na competência delegada pela Portaria DERAT/SP nº 187/2011;

DECIDO PELO DEFERIMENTO PARCIAL DO PEDIDO DE RESSARCIMENTO no montante de (...), considerando-se HOMOLOGADAS AS DECLARAÇÕES DE COMPENSAÇÃO VINCULADAS até o limite do valor deferido.

Entre os motivos da homologação parcial, resume-se:

(A) RECONHECIMENTO DAS RECEITAS DE EXPORTAÇÃO:

No item 37 do referido despacho, é afirmado que "o momento do embarque da mercadoria é o parâmetro a ser considerado para a apuração dos valores exportados a cada mês", sendo considerado embarcado o bem na data da Declaração de Despacho de Exportação ("DDE"). Uma vez que a impugnante utiliza como parâmetro a data na qual ela emite a nota fiscal, as informações por ela apresentadas foram desconsideradas, sendo utilizadas as informações constantes do SISCOMEX (data do embarque) para fins de apuração dos índices de rateio e retificação dos DACON.

A empresa apresentou memoriais de cálculo acerca das exportações em dois momentos distintos: primeiramente quando o período fiscalizado era de apenas dois trimestres e também após o período ser alargado para dezesseis trimestres. Informações conflitantes foram apresentadas nestes dois momentos. Uma mesma DDE foi apropriada em meses diferentes: no momento da sua contabilização em 12/2006 e também no momento do seu embarque em 27/06/2006 (DDE 2060718565/1).

(B) MÉTODO DE APROPRIAÇÃO DOS CUSTOS – RATEIO PROPORCIONAL:

Em razão dos ajustes feitos pela fiscalização com relação ao momento de reconhecimento da receita de exportação, novos índices de rateio foram calculados para cada mês de apuração de tais contribuições sociais.

Através do levantamento dos valores referentes às Receitas do Mercado Interno e do Mercado Externo levantados anteriormente, chegou-se a novos índices de rateio detalhados nos memoriais de cálculo desta auditoria.

(C) MOMENTO DE APURAÇÃO DOS INSUMOS E SERVIÇOS COMO CRÉDITOS:

A metodologia de apuração das entradas de mercadorias e serviços feita pela empresa baseia-se no momento de lançamento da Nota Fiscal, em afronta à legislação (arts. 3º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003. Houve uma auditoria externa na empresa em 2009 executada pela empresa Ernst Young cujo resultado foi a inclusão extemporânea de novas rubricas de crédito para ressarcimento, mais especificamente sobre serviços tomados nos períodos de julho de 2006 a outubro de

2009. Nessa auditoria externa, a mesma metodologia baseada no momento de lançamento da Nota Fiscal foi utilizada.

Foram levantados casos, como por exemplo, a Nota Fiscal 162463-7 com emissão em 30/12/2005 cujo lançamento e crédito se deu apenas em 09/2006 (documento 3056505608). (...)

A data da emissão da Nota Fiscal é o parâmetro correto para a apuração mensal dos créditos (critério este idêntico ao adotado pelo sistema Contágil, aplicativo de auxílio ao Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil devidamente homologado pelos órgãos centrais da RFB para o auxílio do exercício das atividades de fiscalização).

Não cabe à Autoridade Fiscal flexibilizar o critério temporal de apropriação dos insumos, alargando-o em decorrência das tramitações das Notas Fiscais dentro da empresa. Desta forma, mesmo as notas fiscais emitidas ao final de um determinado mês devem sim ser apropriadas neste mesmo mês, e não no mês seguinte. O prazo para se apresentar o DACON é suficientemente dilatado para que a empresa efetue tais ajustes.

Vale ressaltar ainda que não cabe à Autoridade Fiscal realocar as notas fiscais nos meses corretos da sua emissão, e sim tão somente verificar a sua correta apropriação no DACON analisado, cabendo a sua simples glosa em caso contrário.

(D) CRÉDITO SOBRE INSUMOS:

Não foram considerados como insumos: suporte administrativo feito por empresas terceirizadas, consultoria de implantação do BSC (Balanced Scorecard), locação de notebook e computadores sem especificação do local da sua utilização, reembolso de salários e encargos, correios, atividades de contabilidade, locação de mão-de-obra temporária, atividades de consultoria em gestão empresarial, supervisão, diligenciamento, consultorias inespecíficas, consultoria de qualidade, atividades de serviços financeiros, locação de móveis, locação de salas, locação de máquinas de café, locação de coberturas, locação de equipamentos de higiene, filmagens e fotos, cursos de capacitação (idiomas, MBA, etc...) para funcionários, custos para congressos de liderança, fornecimento de arranjo de flores, confecções de cartões de visita de funcionários, etc...

(...)

Insumos – Passagens, hospedagens e despesas de veículos – SD 2008-15 - Seguindo a interpretação dada pela COSIT acerca do termo, não foram considerados como insumos: serviço com pagamento de estadia e traslado, passagens aéreas e hospedagens, sessão de mão de obra de motorista, locação de veículos, despesas de transporte de supervisores, etc...

(...)

Frete - Hipóteses de Crédito – SD 2007-11 - Seguindo a interpretação dada pela COSIT acerca do termo, foram considerados como frete: despesas de exportação, inclusive frete, Frete Internacional, despachantes aduaneiros, agenciamento marítimo.

Da Manifestação de Inconformidade

Irresignada, a contribuinte apresentou Manifestação de Inconformidade, arguindo o seguinte:

(A) CERCEAMENTO DE DEFESA.

Os despachos decisórios ora guerreados, da maneira como foram lavrados, veiculam cerceamento do amplo direito de defesa da contribuinte, devendo ter sua nulidade decretada, na medida em que não foi dado pleno acesso à documentação utilizada para fundamentar a decisão ora combatida. Não só foi negado acesso à contribuinte, como tais informações eram absolutamente indispensáveis ao perfeito exercício do seu direito A ampla defesa. Mais: não foi demonstrada a metodologia adotada pela fiscalização para recalcular os índices de rateio utilizados para indeferir ou deferir parcialmente o pedido de homologação das PER/DCOMPs apresentadas, sendo que o respectivo cálculo se baseia em premissas não encontradas nos autos.

(B) DA NÃO DEMONSTRAÇÃO DO PROCEDIMENTO UTILIZADO AO RECÁLCULO DOS ÍNDICES DE RATEIO.

Dois dos mais importantes argumentos encontrados no despacho decisório para fundamentar o indeferimento dos pedidos de compensação/ressarcimento formulados pela impugnante se referem ao correto momento de contabilização (i) da aquisição de insumos, para fins de creditamento de PIS/COFINS, e (ii) das receitas de exportação, para fins de determinação dos créditos passíveis de compensação/ressarcimento.

De forma lacônica, o despacho decisório aborda qual seria o correto período de competência para desconto de créditos de PIS/COFINS e reconhecimento de receitas de exportação (a esse tema se voltará oportunamente nos tópicos "IV" e "V" da presente manifestação de inconformidade). Em razão da alteração da metodologia adotada pela contribuinte, o despacho decisório afirma que novos índices de rateio foram calculados, estando tais índices "detalhados nos memoriais de cálculo desta auditoria" (conforme extraído do item 46 do despacho decisório).

Das planilhas que instruem o presente processo administrativo extrai-se que a fiscalização promoveu a comparação entre os valores originalmente informados pela impugnante nos Demonstrativos de Apuração de Contribuições Sociais ("DACON") e os valores por ela (fiscalização) "auditados" (i.e., valores supostamente corretos). Ocorre que a impugnante, analisando a documentação que foi disponibilizada, não conseguiu identificar a origem desses valores "auditados". Nos documentos/planilhas que instruem o despacho decisório, tais valores são demonstrados de forma muito vaga, não havendo pista de como os mesmos foram calculados. Melhor explicando, as planilhas que fundamentam o despacho decisório limitam-se a comparar os valores informados pela contribuinte com os valores "auditados" pela fiscalização, não demonstrando como esses valores "auditados" foram calculados. Repita-se: não é encontrado a indicação da origem desses valores "auditados".

Considera que tal fato configura cristalino cerceamento do direito de defesa da contribuinte, visto que ainda que se aceite, para fins argumentativos, como corretas as premissas adotadas pelo despacho decisório, se mostra impossível aferir se o recálculo dos índices de rateio promovido pela fiscalização condiz com a realidade.

Outro exemplo de que a metodologia adotada pela fiscalização cerceou o direito da defesa da contribuinte se refere a ausência de demonstração de quais os créditos decorrentes da aquisição de insumo, pretensamente registrada fora do período de competência, foram glosados. Ou seja, a fiscalização não demonstrou, por nota fiscal, quais aquisições foram realocadas de um certo mês para o mês anterior, ou outro mês passado. Tal demonstração é imprescindível para que a contribuinte possa verificar a correção do procedimento adotado, ou se houve algum erro na aplicação do próprio critério do Fisco (sem inclusão, por exemplo, de notas fiscais que não dizem respeito a aquisições de insumos).

(C) DO MOMENTO DO RECONHECIMENTO DAS RECEITAS DE EXPORTAÇÃO.

De acordo com o despacho decisório, o procedimento adotado pela impugnante no reconhecimento das receitas de exportação estaria em desacordo com a legislação vigente. Em linhas gerais, o despacho decisório afirma que as receitas de exportação deveriam ser reconhecidas para fins de PIS/COFINS quando do registro das Declarações de Despacho de Exportação (DDE) no SISCOMEX. Tendo em vista que a impugnante contabiliza as receitas de exportação quando da emissão das notas fiscais que documentam essa operação, o controle da empresa "não foi aceito", sendo então utilizados os dados constantes do SISCOMEX. É ainda feita breve menção a uma DDE que, supostamente, teria sido registrada em duplicidade.

O procedimento contábil adotado pela IMPUGNANTE encontra sólido alicerce legal, sendo absolutamente indevida a desconsideração feita pela fiscalização. Será ainda demonstrado que não (nunca) houve registro em duplicidade de nenhuma DDE, não sendo correta a afirmação contida no despacho decisório nesse sentido. Por fim, a IMPUGNANTE demonstra que ainda que aceite como corretas as premissas adotadas pela fiscalização — para fins argumentativos — a metodologia de cálculo dos novos índices de rateio se mostra absolutamente inadequada, violando os princípios mais basilares do sistema tributário nacional.

Alega que o ADI SRF nº 22, de 2002, não determina o momento de contabilização da receita de exportação. Estabelece o momento em que se dá por ocorrida a condição resolutiva imposta pela legislação para que tal receita possa gozar das isenções prescritas respectivamente pelos arts. 5º, I, da Lei nº 10.637/2002 e 6º, I, da Lei nº 10.833/2003.

A Nota Fiscal - NF é o instrumento previsto na legislação que visa justamente documentar a transferência de posse/propriedade de bens, sendo a DDE documento de natureza regulatória. A NF materializa o instrumento pelo qual a venda é, via de regra, documentada para fins fiscais. Sua emissão tem o claro objetivo de servir de estopim ao fenômeno da incidência tributária. No caso do ICMS/IPI, a NF registra um débito desses impostos; no caso do IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, a emissão da NF marca o momento da venda e, dependendo das particularidades das condições dessa operação, da receita. Para a empresa, o momento da emissão da nota é o momento correto de escrituração da receita de exportação para fins de PIS/COFINS,

pois essa receita já foi anteriormente tributada pelo IRPJ/CSLL, tendo sido esse deslocamento de reconhecimento de receitas uma opção que beneficiou o Fisco.

Alega que, se a falta de emissão de NF configura omissão de receitas, a emissão de NFs em operações de venda, contrário senso, implica necessariamente a contabilização de receitas de venda para fins de PIS/COFINS. Extremamente interessante ao presente caso é o mandamento contido na Portaria do Ministério da Fazenda — MF nº 356, de 05 de dezembro de 1988. Tal portaria define o critério de conversão de moeda estrangeira para efeito de registro da receita bruta de vendas nas exportações de produtos manufaturados nacionais.

No momento de emissão da NF de exportação, o valor ali descrito deve ser reconhecido como receita de exportação, consagrando o regime de competência. Qualquer mutação no preço entre essa data e a data de embarque deve ser considerada como receita operacional complementar, devendo ser emitida nova NF para documentar o lançamento contábil. A partir desse momento, novas receitas têm natureza financeira (variação cambial positiva).

Por todo o demonstrado, tem-se que, em consagração ao regime de competência, as receitas de venda de bens devem ser consideradas como realizadas por ocasião da emissão da nota fiscal de venda. Eventual mutação numérica no valor da operação deve ser corrigida mediante a emissão de nota fiscal complementar, cuja competência — ai sim — é no momento do embarque das mercadorias exportadas.

No caso em tela, se está diante de uma suposta antecipação no registro de receitas. Se tais receitas fossem tributáveis, não restaria configurado nenhum prejuízo ao Erário, na medida em que antecipação de tributação jamais poderia ser enquadrada como postergação ou redução do lucro real. No caso das receitas de exportação, a ausência de prejuízo é ainda mais flagrante na medida em que tais receitas não estão sujeitas ao PIS/COFINS. Tais receitas foram oferecidas à tributação do IRPJ/CSLL, o que demonstra existir um benefício ao Erário.

Aceitar a penalização da empresa por supostamente antecipar o reconhecimento de receitas é se prender a um formalismo absurdo e que não encontra base legal. A metodologia adotada pela empresa deve ser considerada como correta, devendo os autos ser cancelados.

Assim é que a metodologia adotada pela IMPUGNANTE deve ser considerada como correta, sendo o despacho decisório ora combatido reformado integralmente para, então, serem consideradas homologados os PER/DCOMPs apresentados por essa sociedade.

(D) DA INCORREÇÃO DO CÁLCULO DOS NOVOS ÍNDICES DE RATEIO.

Conforme demonstrado anteriormente, o direito à defesa e contraditório da impugnante foi flagrantemente cerceado, na medida em que essa sociedade não teve acesso imediato e irrestrito às informações e documentos que fundamentam os despachos decisórios, bem como não são encontrados nos documentos disponibilizados nada que indique quais foram as premissas utilizadas pela fiscalização quando do recálculo dos índices de rateio utilizados no presente caso.

Dentre as informações que não constam precisamente dos documentos que instruem o processo administrativo em epígrafe, merece destaque o recálculo da proporção entre as receitas de exportação e receitas internas.

Aparentemente, a metodologia adotada pela fiscalização foi a seguinte: as receitas de exportação contabilizadas pela impugnante quando da emissão das respectivas notas fiscais (e refletidas na DACON) foram utilizadas como parâmetro.

Tais receitas foram comparadas com os dados do SISCOMEX. Sempre que verificada divergência entre essas fontes, a diferença foi desconsiderada. Na prática, significa dizer que sempre que uma operação teve sua DDE registrada no SISCOMEX em mês posterior ao da emissão da nota fiscal, essa operação foi desconsiderada para fins de cálculo dos novos índices de rateio. Como já comentado, a fiscalização não revelou quais notas de venda e DDEs considerou nessa metodologia, impedindo a impugnante de verificar a sua correção e até mesmo se ocorreram erros materiais (como, por exemplo, consideração de uma mesma nota duas vezes, etc.).

A metodologia adotada pela fiscalização fez com que as receitas que foram excluídas de determinado mês, em virtude de um suposto equívoco no período de competência, fossem ignoradas para os demais efeitos fiscais, i.e., não foram realocadas ao supostamente correto período de competência.

Nesse particular, cabe salientar ainda que o artigo 6º do Decreto-Lei nº 1.598/77, especialmente em seu parágrafo 6º, é claro ao determinar que os valores que competirem a outro período de competência deverão ser realocados a esse período, quando do cálculo do lucro real a ele correspondente. Tal dispositivo foi regulamentado pelo artigo 247 do Regulamento do IRPJ. Tal mandamento foi objeto de análise da própria Secretaria da Receita Federal, por intermédio do Parecer Normativo nº 02/1996.

Tal mandamento não representa nenhuma benesse ao contribuinte, mas sim a consagração dos princípios da capacidade contributiva, razoabilidade, confiança legítima e proporcionalidade. Registre-se ainda que tal realocação não é uma faculdade do agente fazendário, mas uma exigência legal. Ao ignorar tal fato, a metodologia adotada pela fiscalização criou um efeito cascata.

Assumindo que existe uma certa homogeneidade entre o percentual de receitas de exportação e locais, se mostra óbvio que eventual alteração no critério de reconhecimento de receitas de exportação somente produziria efeitos no primeiro mês. Nos demais meses, as receitas eventualmente desconsideradas seriam "compensadas" pelas receitas neles realocadas. Significa dizer que, matematicamente, a realocação de receitas a períodos posteriores eliminaria os feitos da desconsideração das receitas supostamente não pertencentes àquele período de competência, de forma que os índices de rateio calculados pela impugnante iriam necessariamente condizer (ou ser muito próximos) com a realidade.

Nesse diapasão e na remota hipótese de se entender como o correto período de competência ao reconhecimento de receitas de exportação remete ao período em que a DDE foi registrada no SISCOMEX, se mostra necessária a reforma do despacho decisório ora combatido com a finalidade de promover o recálculo dos índices de rateio adotados pela fiscalização, sendo necessariamente realocados as receitas de exportação desconsideradas em determinado período àquele de sua competência.

(E) INEXISTÊNCIA DE DUPLICIDADE DO REGISTRO DE DDES.

Afirma que não houve registro em duplicidade da DDE 2060718565/1 (e de nenhuma outra DDE ou operação). A operação que deu origem à referida DDE foi

contabilizada uma única vez (12/2006), sendo que todos os efeitos fiscais dela decorrentes estão exclusivamente relacionados a esse momento. A empresa não conseguiu identificar qual seria a motivação da Fiscalização ao mencionar tal operação, visto que não existe nada em suas demonstrações contábeis e fiscais que levem a esse fim (não existe registro em duplicidade). Não foi encontrado nas informações/documentos que instruem o presente processo administrativo nada que fundamente tal conclusão, o que reforça o argumento de que o direito à ampla defesa e contraditório está sendo cerceado.

(F) POSSIBILIDADE DE APROPRIAÇÃO DE CRÉDITOS DE PIS/COFINS FORAM DA COMPETÊNCIA DE EMISSÃO DA NOTA FISCAL (CRÉDITO EXTEMPORÂNEO)

Ao escriturar os créditos de PIS/COFINS no mês de lançamento das notas dos fornecedores na contabilidade, e não no mês da emissão das mesmas (em período anterior), a empresa adotou prática que beneficiou os cofres públicos. A Fiscalização também ignorou que, como a própria Administração Tributária normatizou, qualquer discussão tributária em que haja a alegação de que o regime de competência foi desrespeitado exige que o Fisco identifique o regime competente, com os efeitos fiscais correspondentes.

Argumenta que o momento de emissão da nota fiscal na venda de mercadorias não é, via de regra, o momento em que a compra e venda produz efeitos patrimoniais, não sendo esse o marco temporal para escrituração do custo na contabilidade do adquirente, mas sim a tradição - efetiva ou simbólica - dos insumos vendidos à empresa (também em virtude do conceito de ativo). No momento em que o fornecedor entrega insumos à empresa, com a tradição da coisa, os riscos passam a ser do comprador, e não do vendedor (art. 492 do CC). Esse é o momento no qual o adquirente escritura o custo da coisa e o passivo devido ao alienante.

Para que a contabilização dos insumos ocorra, é necessário que a empresa tenha a propriedade dos mesmos, o respectivo controle, bem como os respectivos riscos e benefícios. Como normalmente o fornecedor está obrigado a entregar os insumos no estabelecimento da empresa, fácil concluir que o custo (e o desconto do crédito de PIS/COFINS respectivo) não deve ser apropriado quando da emissão da NF, mas sim no momento da entrega.

Considera que não se pode aceitar a alegação do r. despacho ora questionado de que o sistema "ContAgil" adota a data de emissão de nota fiscal como momento de apropriação de créditos de PIS/COFINS. Nesse ponto, a fiscalização não esclareceu qual é esse sistema, sua base legal, onde pode ser verificado pelo contribuinte, etc. Mesmo que tivesse esclarecido, muito provavelmente o critério do momento para desconto de créditos de PIS/COFINS não resistiria à análise exposta acima. Ora, não pode o fisco simplesmente negar o pedido de ressarcimento da Impugnante com base no referido sistema simplesmente porque ele é o sistema interno do fisco federal. Deve haver uma justificativa, um motivo, que permita ao contribuinte analisar e questionar o raciocínio de tal sistema, o que não houve no caso, caracterizando outra hipótese de cerceamento de defesa.

No que se refere ao crédito dos serviços, sua escrituração se dá apenas no momento em que a empresa recebe a fatura do prestador. Algumas vezes, o prestador emite a fatura em um dos últimos dias do mês, mas a empresa só a recebe posteriormente. Nesse momento a empresa aprova os serviços e o respectivo pagamento, razão pela qual os créditos de PIS/COFINS são então apropriados.

A apropriação de créditos de PIS/COFINS em um dado período ou nos meses subsequentes constitui uma faculdade, um direito do contribuinte. Conforme os arts. 3º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, a empresa poderá descontar créditos de PIS/COFINS das contribuições devidas, a fim de se alcançar o efeito não-cumulativo das mesmas. Ou seja, pode-se subtrair do PIS/COFINS devidos em um dado mês os créditos dessas contribuições. A utilização do verbo poder indica uma faculdade para a empresa, que pode, querendo, em um mês pagar o PIS/COFINS integralmente (sem considerar os créditos), para apenas descontar os mesmos do débito de PIS/COFINS devido no mês seguinte. O § 4º daqueles artigos confirma também a faculdade da empresa de aproveitar o crédito de PIS/COFINS não utilizado em um determinado mês nos períodos seguintes. Em outras palavras, se o contribuinte não utiliza os créditos de PIS/COFINS em um certo mês, ele tem o direito de usar os mesmos nos períodos seguintes.

A leitura conjunta de tais dispositivos, combinada com o § 1º dos arts. 3º, demonstra que o contribuinte pode apurar créditos de PIS/COFINS com relação a insumos e serviços adquiridos no próprio mês corrente, ou nos meses anteriores (já que o crédito não aproveitado em um dado mês pode ser utilizado nos seguintes, do que decorre que o crédito não calculado e aproveitado em um período pode ser escriturado e utilizado nos períodos posteriores).

No caso concreto, em que há um lapso temporal entre a data de emissão da nota e a sua escrituração na contabilidade (quando da entrada do bem na planta), mesmo que a interpretação do Fisco estivesse correta (o crédito deveria ser apropriado no mês de emissão da nota-fiscal), também nessa situação o Termo deveria ser reformado, tendo em vista que a empresa estaria simplesmente exercendo um direito seu, baseado nas Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, de reconhecer créditos de PIS/COFINS em períodos posteriores ao mês em que os mesmos poderiam ser escriturados e aproveitados.

Da Decisão de Primeiro Grau

Foi proferido Acórdão, pela 3ª Turma, da DRJ/FOR, negando provimento às razões da Recorrente nos seguintes termos:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2008

JULGAMENTO EM CONJUNTO. AUTO DE INFRAÇÃO E PEDIDO DE COMPENSAÇÃO.

Não configura cerceamento do direito de defesa o fato de o julgamento administrativo, relativo a determinado auto de infração, ter sido efetuado em data anterior a que ocorre a análise de manifestação de inconformidade de compensação não homologada, envolvendo o mesmo fato gerador e tributo.

PEDIDO DE DILIGÊNCIA. PRESCINDIBILIDADE.

Estando presentes nos autos todos os elementos de convicção necessários à adequada solução da lide, deve ser indeferido, por prescindível, o pedido de diligência.

ANÁLISE DA INCIDÊNCIA DOS JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. PROCESSO DE COMPENSAÇÃO. DESCABIMENTO.

É descabida a discussão sobre a incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício em processo administrativo de manifestação de inconformidade que não homologou a compensação, quando os débitos relacionados no PERDCOMP não foram objeto de lançamento de ofício.

ARGUIÇÃO DE NULIDADE. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA.

Restando comprovado que a empresa tomou conhecimento pormenorizado da fundamentação fática e legal do despacho decisório e que lhe foi oferecido prazo para defesa, inclusive com acolhimento de petição e documentos apresentados após seis meses da petição original, resta superada a discussão sobre nulidade por cerceamento do direito de defesa.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Ano-calendário: 2008

REGIME NÃO-CUMULATIVO. APURAÇÃO DE CRÉDITOS. RATEIO PROPORCIONAL.

Na determinação dos créditos da não-cumulatividade passíveis de utilização na modalidade compensação, há de se fazer o rateio proporcional entre as receitas obtidas com operações de exportação e de mercado interno.

REGIME NÃO-CUMULATIVO. EXPORTAÇÃO. FATO GERADOR. ASPECTO TEMPORAL.

A receita de exportação deve ser reconhecida na data do embarque dos produtos vendidos para o exterior.

REGIME NÃO CUMULATIVO. APURAÇÃO DOS CRÉDITOS. MOMENTO.

No regime da não-cumulatividade, os créditos a descontar/ressarcir/compensar devem ser apurados em relação às aquisições de insumos/bens para revenda, ou serviços, ocorridos no próprio mês de apuração.

REGIME NÃO-CUMULATIVO. CRÉDITOS. MOMENTO DE UTILIZAÇÃO. PRAZO QUINQUENAL.

O crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subsequentes, observado o prazo de prescrição de cinco anos contados do primeiro dia do mês seguinte ao de sua apuração.

REGIME NÃO-CUMULATIVO. INSUMOS. CONCEITO.

Entende-se por insumos utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda as matérias primas, os produtos intermediários, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado e sejam utilizadas na fabricação ou produção de bens destinados à

venda e os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na sua produção ou fabricação. ASSUNTO:

NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2008

COMPENSAÇÃO. REQUISITOS. CERTEZA E LIQUIDEZ.

Não há como considerar líquido e certo o direito creditório relativo a período de apuração abrangido por auditoria fiscal, que redundou na formalização de exigência do período em que o suposto crédito teria sido apurado.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Do Recurso Voluntário

Irresignado, o contribuinte apresentou Recurso, reprisando as razões apresentadas na Manifestação de Inconformidade.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Tiago Guerra Machado - Relator

Da Admissibilidade

O Recurso Voluntário é tempestivo e reúne os demais requisitos de admissibilidade; de modo que tomo seu conhecimento.

Da Preliminar de Nulidade por Cerceamento de Defesa

Não assiste razão à Recorrente concernente a sua afirmativa de que teria havido cerceamento de defesa quando do despacho decisório, em vista de esse não ter fundamentação clara.

Ora, não encontra abrigo essa assertiva, uma vez que, pela análise dos autos, não houve falta de clareza ou justificação por parte da fiscalização; se a motivação vier a ser insuficiente para o não reconhecimento do crédito, não é caso para admitir a nulidade, mas sim de provimento quando da análise mérito do recurso – o que será analisado a posteriori.

Por fim, ressalto que os vícios que podem ensejar a nulidade do lançamento são aqueles previstos no artigo 59, do Decreto 70.235/1972. Não identifico no presente processo, quaisquer das hipóteses ali encontradas, razão pela qual afasto a preliminar suscitada pela Recorrente.

Do Mérito

Em síntese, o cerne do presente recurso possui três grandes pontos que devem ser analisados por esse colegiado:

- (a) Qual deve ser o critério utilizado para o reconhecimento de receitas de exportação para fins de cálculo do rateio proporcional dos créditos não-cumulativos de COFINS passíveis de ressarcimento?
- (b) É possível a apropriação de créditos decorrentes da não-cumulatividade em período de competência distinto daquele em que houve a aquisição do bem ou do serviço?
- (c) No caso concreto, qual deve ser o critério adotado para “insumo”, para apropriação de créditos de COFINS não-cumulativo, e os bens e serviços que geraram os créditos glosados por ocasião do despacho decisório se adequam àquele conceito?

Vejamos.

(A) SOBRE O MOMENTO PARA O RECONHECIMENTO DE RECEITAS DE EXPORTAÇÃO

A previsão para a utilização do saldo credor de COFINS não-cumulativa proveniente de operações de exportação e respectivo cálculo via rateio proporcional decorre está na própria Lei Federal 10.833/2003, nos artigos 3º e 6º:

Art. 3º (...)

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

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

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

§ 9º O método eleito pela pessoa jurídica para determinação do crédito, na forma do § 8º, será aplicado consistentemente por todo o ano-calendário e, igualmente, adotado na apuração do crédito relativo à contribuição para o PIS/PASEP não-cumulativa, **observadas as normas a serem editadas pela Secretaria da Receita Federal.**

(...)

Art. 6º

§ 1º Na hipótese deste artigo, a pessoa jurídica vendedora poderá utilizar o crédito apurado na forma do art. 3º, para fins de:

I - Dedução do valor da contribuição a recolher, decorrente das demais operações no mercado interno;

II - Compensação com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, observada a legislação específica aplicável à matéria.

§2º A pessoa jurídica que, até o final de cada trimestre do ano civil, não conseguir utilizar o crédito por qualquer das formas previstas no §1º poderá solicitar o seu ressarcimento em dinheiro, observada a legislação específica aplicável à matéria.

§3º O disposto nos §§ 1º e 2º aplica-se somente aos créditos apurados em relação a custos, despesas e encargos vinculados à receita de exportação, observado o disposto nos §§ 8º e 9º do art. 3º.

Ora, a legislação ordinária previu expressamente a possibilidade de se fazer a apropriação de créditos de exportação via rateio proporcional, porém, não previu qual seria o critério temporal para se definir qual o momento que a receita bruta, seja de mercado interno, seja a de exportação, seria tida como gerada.

No âmbito da Receita Federal do Brasil, a Instrução Normativa 404/2004, que regulamentou a matéria – a despeito de ter sido legitimada pela legislação ordinária a fazê-lo – tampouco o fez, limitando-se a reprisar os ditames exarados na norma federal. Caberia então verificar se haveria outra norma complementar que pudesse ser aplicada na estipulação do momento em que a receita de exportação seria apurada.

Nesse contexto, a decisão ora recorrida caminhou bem ao entender que a Portaria MF 356/1988 seria aplicável ao caso, já que ela definira, há muito tempo, que

A receita bruta de vendas nas exportações de produtos manufaturados nacionais será determinada pela conversão, em cruzados, de seu valor expresso em moeda estrangeira à taxa de câmbio fixada no boletim de abertura pelo Banco

Central do Brasil, para compra, em vigor na data de embarque dos produtos para o exterior.

I.1 Entende-se como data de embarque dos produtos para o exterior aquela averbada pela autoridade competente, na Guia de Exportação ou documento de efeito equivalente.

Não só isso, partindo-se da discussão sobre quando se aperfeiçoa a operação de venda ao exterior, é importante ressaltar que, nos próprios argumentos na decisão recorrida, ela não se adstringe à mera verificação da data da emissão das respectivas notas fiscais, mas sim quando houve a tradição do bem ao respectivo cliente no exterior:

A adoção do regime de competência revela que, sob o aspecto contábil, o momento do reconhecimento da receita, no caso de venda de mercadorias para o mercado externo, a exemplo de vendas no mercado interno, ocorre no momento da tradição.

Com efeito, o que determina a obtenção de uma receita não é a emissão da NF ou da fatura como o termo faturamento poderia levar a supor, mas sim a realização dos atos pelos quais foi fixada a contraprestação. Sob essa questão, extrai-se do Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações - Fipecafi (Sérgio de Iudicibus e outros. São Paulo: Atlas, 2003, p. 333):

(...) o momento do reconhecimento da receita de vendas deve ser, normalmente, o do fornecimento de tais bens ao comprador. Nas empresas industriais e nas empresas comerciais, a contabilização das vendas pode ser feita pelas notas fiscais de vendas, já que a entrega dos produtos é praticamente simultânea à da emissão das notas fiscais. Ocorre, comumente, todavia, uma pequena defasagem entre a data da emissão da nota fiscal e a da entrega dos produtos, quando a condição da venda é a entrega no estabelecimento comprador. Teoricamente, deveriam ser registradas como receita somente após a entrega dos produtos. (não grifado no original)

Com a entrega dos bens (ou a prestação dos serviços), e não com a mera contratação ou emissão da nota fiscal, o vendedor teria realizado o esforço necessário para fazer jus ao preço. Ocorre que o local de entrega dos bens pode ser livremente pactuado pelas partes, e essa definição vai interferir no momento em que se considera auferida a receita.

Sendo certa a adoção da premissa acima, caberia, no caso concreto, entender quando houve, de fato, a entrega dos bens objeto de exportação ao comprador no exterior.

Diante desse cenário, talvez fosse relevante a condição de compra e venda para cada uma das notas fiscais - através dos denominados INCOTERMS -, porém, em se tratando de exportação, basta trazer à baila o fato de que, em qualquer hipótese de condição de venda, o responsável por proceder ao despacho de exportação é o exportador, qual seja, o Recorrente, não sendo possível, em qualquer hipótese, conceber a tradição de bem antes da averbação do embarque para o exterior.

Assim, sem entrar nos meandros de cada negociação comercial, parece-me razoável adotar como parâmetro para o reconhecimento da efetiva realização da exportação a data em que houve o embarque para o exterior, conforme averbação no SISCOMEX.

Nessa linha, entendendo a administração fazendária acertou ao se utilizar dessa premissa, devendo ser mantida a decisão de primeiro grau.

(B) SOBRE OS CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS

O entendimento fazendário, que restou confirmado na decisão recorrida, direciona-se no sentido de que os bens e serviços somente poderiam ter seus créditos imputados ao período de competência em que foram adquiridos.

Contudo, não comungo do mesmo posicionamento.

Primeiramente, vejamos o que diz o citado artigo 3º, em seu caput e no parágrafo quarto:

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

(...)

§ 4º O crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subsequentes.

Vejam que, em interpretação literal e sistemática, o parágrafo quarto estabeleceu o direito de o contribuinte apropriar crédito que eventualmente não tenha sido utilizado para desconto da base de cálculo em um determinado mês em períodos de apuração subsequentes.

Caso o legislador fizesse menção ao excesso de créditos, ou mesmo a expressão “saldo credor” – como o faz em diversos outros normativos relativos às contribuições sociais – ele teria o feito. Desse modo, não caberia restrição ao Poder Executivo restringir esse direito quando estabeleceu normas relativas à gestão da fiscalização e arrecadação desses tributos, como faz crer a decisão ora recorrida.

É claro que o direito original aos créditos das contribuições parte do pressuposto de que eles devam ser registrados simultaneamente à escrituração dos documentos que embasam a aquisição de bens e serviços, ou ainda que venha a ser apropriado nos períodos em que determinados custos e despesas forem considerados incorridos. Todavia, o parágrafo quarto acima mencionado possibilitou ao contribuinte vir a registrar extemporaneamente os créditos de PIS e COFINS registrados na sistemática não cumulativa das referidas contribuições, vindo a aproveitá-los para desconto das contribuições sociais em períodos de apuração distintos (futuros) dos quais se originaram.

Esse entendimento vem sendo unânime nessa turma, que aduziu dessa mesma maneira, no Acórdão 3401-004.022, proferido em outubro/2017, de relatoria do Conselheiro Robson Bayerl. Vejamos:

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/01/2010, 01/04/2011 a 30/06/2011, 01/08/2011 a 31/08/2011, 01/11/2011 a 30/11/2011

PIS/PASEP NÃO CUMULATIVO. INSUMO. ALCANCE.

O alcance do termo “insumo”, insculpido no art. 3º, I, “b”, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, não pode ser equiparado restritivamente aos conceitos de matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem, próprios da legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, tal como detalhado no PN CST 65/79, tampouco extenso como os conceitos de custo de produção e despesas operacionais da legislação do IRPJ, arts. 290 e 299 do RIR/99 (Decreto nº 3.000/99), consistindo em bens e serviços, inerentes e necessários à atividade da empresa, adquiridos e empregados diretamente na área de produção, desde que sofram a incidência das contribuições não cumulativas na etapa anterior da cadeia produtiva.

**CRÉDITO EXTEMPORÂNEO. APROVEITAMENTO.
POSSIBILIDADE.**

Consoante art. 3º, § 4º da Lei nº 10.833/03, o crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subsequentes, não havendo norma que imponha a retificação das DAConS para que seja alocado no período de apuração a que se refira o dispêndio.

ALUGUÉIS. DIREITO DE CRÉDITO. DELIMITAÇÃO.

O direito de crédito relativo aos aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos utilizados na empresa, previsto no art. 3º, IV das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, compreende apenas a retribuição pelo uso e gozo da coisa não fungível, nos contratos de locação, como regulado pelo art. 565 e ss. do Código Civil (Lei nº 10.406/2002), não englobando as despesas condominiais e demais taxas sob responsabilidade dos locatários, bem assim, as contraprestações financeiras, a cargo dos parceiros públicos, nos contratos administrativos de concessão das parcerias público-privadas.

BENEFÍCIO FISCAL ESTADUAL. CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. INCIDÊNCIA. SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. NÃO CARACTERIZAÇÃO.

Afastada a hipótese de caracterização do crédito presumido concedido pelo Estado do Bahia, através do Decreto nº 6.734/97, como subvenção para investimento, inaplicável as disposições do art. 21 da Lei nº 11.941/2009, então vigente, enquadrando-se o benefício fiscal em comento no conceito amplo de receita veiculado no art. 1º das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, submetendo-se à incidência das contribuições de que tratam.

Recurso voluntário provido em parte.

Em seu voto, o Ilustre Conselheiro destaca:

Esta interpretação atribuída aos dispositivos é plausível, porém, não é a única aceitável, pois, tanto as Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, como as INs RFB 247/02 e 404/04 que as normatizam, não distinguem o crédito, como espécie, do saldo credor, preferindo a adoção do termo “crédito” indistintamente para uma e outra finalidade, razão porque a interpretação do contribuinte é também acertada, mormente pela sua dicção literal, consoante a qual “o crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subseqüentes”.

Ora, os créditos da não cumulatividade podem ser pleiteados a qualquer tempo, enquanto não decaído o direito ao seu exercício, não havendo norma clara que imponha a retificação das DACONs para inclusão de créditos nos períodos de apuração a que se refiram, de maneira que não haveria obstáculo ao aproveitamento a destempo sem observância estrita do regime de competência, como exigiram a DRF/DRJ, eis que se trataria de situação esporádica, valendo a analogia com o Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, onde os créditos alegados extemporaneamente não impõem a reescrituração do livro, bastando sua indicação em campo próprio.

Assim, o aproveitamento de créditos fora dos períodos de apuração a que se referem é possível, como defendido pelo contribuinte, cumprindo à fiscalização a verificação se, de fato, este crédito não foi aproveitado anteriormente e observada a delimitação do conceito de insumo formulada no presente acórdão.

Entendo não ser possível criar uma vedação, por meio de interpretação, onde a lei, ou mesmo os atos administrativos correlatos, não expressamente o fizeram.

Desse modo, deve ser acolhida a pretensão do contribuinte.

Diante do exposto, reformo a decisão recorrida para considerar possível a apropriação extemporânea de créditos das contribuições sociais, observados os demais requisitos legais para seu creditamento.

(C) SOBRE O CONCEITO DE INSUMOS. SUA APLICAÇÃO NO CASO CONCRETO

Seguindo a crescente orientação da Receita Federal sobre o tema, o despacho decisório veio a glosar créditos referentes a: serviço com pagamento de estadia e traslado, passagens aéreas e hospedagens, sessão de mão de obra de motorista, locação de veículos, e despesas de transporte de funcionários.

Quanto à glosa de créditos sobre esses itens, creio não merecer reforma a decisão recorrida.

Conforme vem sendo exaustivamente discutido pela doutrina e jurisprudência judicial, o conceito de insumo para fins de apropriação de créditos de COFINS não-cumulativa deve ser alargado, porém não a ponto de se confundir com o conceito de despesa dedutível, como chegou-se a cogitar.

De fato, a Anteriormente, a não-cumulatividade tributária no Brasil foi inaugurada com o ICMS e o IPI, sob influência da sistemática de tributação sobre o valor

agregado, em voga em muitos países europeus a partir da segunda metade do século XIX, e pouco se desenvolveu de doutrina – e jurisprudência – a respeito da definição dos itens que poderiam ser admitidos como crédito; primeiro, porque houve uma taxatividade mais explícita dos itens creditáveis; segundo, até o advento da não-cumulatividade do PIS e da COFINS, os debates jurídicos eram monopolizados pelos conflitos de ordem eminentemente formal.

Contudo, diferentemente de outros tributos não-cumulativos, como o ICMS e o IPI, a regulamentação constitucional do PIS e da COFINS limitou-se a delegar à lei ordinária para que essa estabelecesse quais setores de atividade econômica o regime não-cumulativo seria aplicável, conforme se denota da inclusão do parágrafo doze ao artigo 195, da Constituição Federal:

§ 12. A lei definirá os setores de atividade econômica para os quais as contribuições incidentes na forma dos incisos I, b; e IV do caput, serão não-cumulativas.

Vejam que, em relação ao ICMS e ao IPI, a Constituição Federal foi um pouco menos econômica, buscando definir limites mínimos para a aplicação do conceito da não cumulatividade tributária:

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

IV - produtos industrializados;

II - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores;

(...)

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

(...)

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

(...)

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

I - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal;

De tal forma, ainda que o princípio da não-cumulatividade guarde um significado próprio – qual seja a de viabilizar a tributação sobre o valor agregado –, é certo que

a modalidade não-cumulativa das contribuições sociais deve ser encarada mormente pelos mandamentos previstos nas respectivas leis de sua criação, não cabendo a esse Tribunal ultrapassar os limites objetivos previstos por essa legislação infraconstitucional.

Esse é o comentário de Ricardo Mariz de Oliveira, na obra coletiva “Não Cumulatividade Tributária:

Todavia, pelo que consta desse artigo, já se pode constatar que se trata de um regime de não-cumulatividade parcial, pois ele não assegura plena dedução de créditos, mas apenas dos valores listados “*numerus clausulus*” e segundo regras de cálculo prescritas expressamente. (Editora Dialética, 2009. Página 427)

Assim, deve-se ter em vista que a não-cumulatividade não comporta um conceito absoluto e independente da legislação que regra os tributos com essa particularidade. Isso não será diferente com as contribuições sociais.

Na miríade de atos normativos que regem a contribuições sociais não-cumulativas, é muito claro que nos detemos no artigo 3º, das Leis Federais de regência, muito embora as modalidades de direito ao crédito estejam espalhadas na legislação ordinária que regulam as contribuições sociais para setores específicos e operações específicas, as quais algumas serão objeto de análise mais adiante.

Nesse primeiro momento, vejamos o citado artigo 3º:

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

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

a) no inciso III do § 3º do art. 1º desta Lei; e (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008). (Produção de efeitos)

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

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

III - (VETADO)

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

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

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 de terceiros, quando o custo, inclusive de mão-de-obra, tenha sido suportado pela locatária;

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

IX - 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)

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

XI - bens incorporados ao ativo intangível, adquiridos para utilização na produção de bens destinados a venda ou na prestação de serviços.

E fica bem claro que o item de maior questionamento desde o início da vigência do regime não-cumulativo é aquele que se refere a “bens e serviços, utilizados como **insumo** na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.”

Vejam que a expressão “insumo”, na legislação de referência, não foi adicionada de uma definição própria para aplicação, de modo que, nos termos do artigo 11, da Lei Complementar 95/1998, que trata da elaboração e redação das leis, as palavras devem ser utilizadas no texto legal em seu sentido comum, de modo que a interpretação da legislação deve seguir tal comando como premissa.

Diante disso, cabe mencionar que, segundo o Dicionário Aurélio¹, **insumo** pode ser definido como o “*elemento que entra no processo de produção de mercadorias ou serviços; máquinas e equipamentos, trabalho humano, etc.; fator de produção*”.

No que se refere ao conceito de insumo em âmbito jurídico, o eminente tributarista Aliomar Baleeiro², há muito já definira:

¹ Novo Aurélio Século XXI - O Dicionário da Língua Portuguesa, 3ª Ed. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 1999.

² In Direito Tributário Brasileiro, 9ª Ed. Rio de Janeiro: Forense, 1980, pág. 214.

(...) é uma algaravia de origem espanhola, inexistente em português, empregada por alguns economistas para traduzir a expressão inglesa 'input', isto é, o conjunto dos fatores produtivos, como matérias-primas, energia, trabalho, amortização do capital, etc., empregados pelo empresário para produzir o 'output' ou o produto final. (...)

De fato, do ponto de vista puramente econômico, o conceito acima nos parece apropriado. Para a ciência econômica, tal definição inclui todos os elementos necessários à produção de um bem, mercadoria ou serviço, tais como matérias-primas, bens intermediários, equipamentos, capital, horas de trabalho, etc.

Todavia, para fins fiscais, o termo insumo é utilizado de maneira mais restrita, haja vista a pouca disposição existente até hoje para se desenvolver esse conceito no Direito Brasileiro.

Nas raras remissões legislativas encontradas, usualmente trata-se do ICMS e do IPI, tributos onde há uma forte vinculação física entre o produto final e o bem que irá gerar crédito fiscal, mesmo porque constituem impostos sobre a “produção e circulação de bens e serviços”, tal como disposto em nosso Código Tributário Nacional (Capítulo IV da Lei nº 5.172/1966 - CTN).

No caso do ICMS, o que se observa é uma evolução gradual do conceito de insumo, que acaba ampliando o conceito básico e evidente da tríade matéria-prima/produto intermediário/material de embalagem, principalmente no que se refere ao que se chama produto intermediário.

Nas raras oportunidades em que a legislação estadual enfrentou o tema, podemos citar um ato normativo que pode ser considerado como pioneiro na definição de insumo: a Decisão Normativa CAT 01/2001, do Estado de São Paulo, que, ao exemplificar mercadorias que poderiam ser consideradas insumos, deu especial destaque àqueles produtos que são utilizados no processo ainda que não componham o produto final:

Entre outros, têm-se ainda, a título de exemplo, os seguintes insumos que se desintegram totalmente no processo produtivo de uma mercadoria ou são utilizados nesse mesmo processo produtivo para limpeza, identificação, desbaste, solda etc.: lixas; discos de corte; discos de lixa; eletrodos; oxigênio e acetileno; escovas de aço; estopa; materiais para uso em embalagens em geral - tais como etiquetas, fitas adesivas, fitas crepe, papéis de embrulho, sacolas, materiais de amarrar ou colar (barbantes, fitas, fitilhos, cordões e congêneres), lacres, isopor utilizado no isolamento e proteção dos produtos no interior das embalagens, e tinta, giz, pincel atômico e lápis para marcação de embalagens; óleos de corte; rebolos; modelos/matrizes de isopor utilizados pela indústria; produtos químicos utilizados no tratamento de água afluyente e efluente e no controle de qualidade e de teste de insumos e de produtos.

Porém, como podemos verificar, o conceito amplificado de insumo para o ICMS (e também do IPI) é derivado da conclusão de que são os elementos que participam

efetivamente do processo produtivo, haja vista que, conforme dito anteriormente, o ICMS demanda uma intrínseca relação entre a entrada da mercadoria utilizada no processo econômico que ensejará a saída do produto final.

Ademais, verifica-se que enquanto o ICMS e o IPI possuem profunda relação com a movimentação física de bens e mercadorias, o que se reflete na maneira como a não-cumulatividade se manifesta – como regra, apropria-se créditos na entrada de bens e mercadorias que venham a serem movimentados posteriormente com débito do imposto –, o PIS e a COFINS possuem relação com um aspecto absolutamente econômico, representado e controlado graficamente pela contabilidade, a geração de receitas tributáveis.

Nessa linha, a não-cumulatividade das contribuições sociais deve se performar não mais de uma perspectiva “Entrada vs. Saída”, mas de uma perspectiva “Despesa/Custo vs. Receita”, expressivamente mais complexa e mais alheia aos operadores do Direito e aos legisladores, que durante cinquenta anos acostumaram com a “não-cumulatividade física” em detrimento de uma “não-cumulatividade econômica”

De certo, é possível entender essa falha conceitual ao se analisar com cuidado o artigo 3º acima mencionado, quando se observa que os incisos e parágrafos insistem na ideia de permitir o crédito, por exemplo, desde a entrada dos bens para estoque (quando menciona “aquisição”) enquanto o conceito intrínseco da não-cumulatividade econômica está sobre a noção de custo e despesa, que não são registrados no momento da aquisição do estoque, mas sim quando da sua realização pela venda, e consequente registro contábil da receita.

Desse modo, acredito que o conceito de insumo para a legislação do PIS/PASEP e da COFINS parece ser mais abrangente que o utilizado para créditos do IPI e do ICMS – como faz crer das conclusões da decisão ora recorrida –, de maneira que o legislador permitiu a apropriação de créditos que ultrapassem a vinculação física e recaiam sobre o aspecto econômico da operação de entrada de bens e serviços.

Nesse caso, entendo que a legislação possibilitou o desconto de créditos das contribuições além dos elementos que compõem os custos diretos e indiretos de produção através alocação por atividade (i.e. “Sistema de Custeio ABC”), e incluiu componentes que, em uma análise puramente contábil, seriam classificados como despesas variáveis, estritamente atreladas com a geração de receitas.

Porém, como premissa básica para a apuração de créditos de PIS/PASEP e COFINS, **temos que os custos diretos e indiretos constituem base de cálculo de forma inquestionável**; já as despesas deverão ser analisadas caso a caso, na medida em que cada uma contribua de forma cabal para a venda do produto ou serviço.

Por outro lado, a Instrução Normativa SRF nº 247/2002, com a redação dada pela Instrução Normativa SRF nº 358/2003, ao regulamentar a cobrança do PIS/PASEP e da COFINS, definiu insumo de uma maneira mais restrita, contrariando, em última análise, o espírito das Leis Federais nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, que visavam mitigar o efeito cascata das contribuições e “estimular a eficiência econômica”³:

³ Exposição de Motivos da Lei Federal nº 10.833/2003.

Art. 66. (...)

§ 5º Para os efeitos da alínea "b" do inciso I do caput, entende-se como insumos:

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

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

b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto;

II - utilizados na prestação de serviços:

a) os bens aplicados ou consumidos na prestação de serviços, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado; e

b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na prestação do serviço.(...)

Partindo esse entendimento, a Receita Federal amenizou algumas restrições, criando um entendimento, que vigora até hoje em diversas Soluções de Consulta, de que deve haver um vínculo de imprescindibilidade e à essencialidade do respectivo bem ou serviço para que seja possível a apropriação de créditos. Assim, destacou a Solução de Consulta que inaugurou esse raciocínio:

“Solução de Consulta nº 400/2008 (8ª Região Fiscal)

PIS/PASEP. CRÉDITO. INSUMOS.

Consideram-se insumos, para fins de desconto de créditos na apuração da contribuição para o PIS/PASEP não-cumulativa, os bens e serviços adquiridos de pessoas jurídicas, aplicados ou consumidos na fabricação de bens destinados à venda ou na prestação de serviços.

O termo "insumo" não pode ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço que gera despesa necessária para a atividade da empresa, mas, sim, tão somente, como aqueles, adquiridos de pessoa jurídica, que efetivamente sejam aplicados ou consumidos na produção de bens destinados à venda ou na prestação do serviço. Dessa forma, somente os gastos efetuados com a aquisição de bens e serviços aplicados ou consumidos diretamente na produção de bens ou prestação de serviços geram direito a créditos a serem descontados da contribuição para o PIS/PASEP devida.

Não dão direito a crédito os valores pagos a pessoas jurídicas domiciliadas no País, a título de despesas administrativas, contábeis, de venda, de propaganda, de advocacia, assim como, a aquisição de bens e serviços destinados a essas atividades,

efetuados por empresa que se dedica à indústria e comércio de alimentos, por não configurarem pagamento de bens e serviços enquadrados como insumos utilizados na fabricação de produtos destinados à venda.

Dispositivos legais: Lei no 10.637, de 2002, art. 3º, inciso II; IN SRF no 247, de 2002, art.66, § 5º.

COFINS. CRÉDITO. INSUMOS.

Consideram-se insumos, para fins de desconto de créditos na apuração da Cofins não-cumulativa, os bens e serviços adquiridos de pessoas jurídicas, aplicados ou consumidos na fabricação de bens destinados à venda ou na prestação de serviços. O termo "insumo" não pode ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço que gera despesa necessária para a atividade da empresa, mas, sim, tão somente, como aqueles, adquiridos de pessoa jurídica, que efetivamente sejam aplicados ou consumidos na produção de bens destinados à venda ou na prestação do serviço. Dessa forma, somente os gastos efetuados com a aquisição de bens e serviços aplicados ou consumidos diretamente na produção de bens ou prestação de serviços geram direito a créditos a serem descontados da COFINS devida.

Não dão direito a crédito os valores pagos a pessoas jurídicas domiciliadas no País, a título de despesas administrativas, contábeis, de venda, de propaganda, de advocacia, assim como, a aquisição de bens e serviços destinados a essas atividades, efetuados por empresa que se dedica à indústria e comércio de alimentos, por não configurarem pagamento de bens e serviços enquadrados como insumos utilizados na fabricação de produtos destinados à venda.

Dispositivos legais: Lei no 10.833, de 2003, art. 3º, inciso II; IN SRF no 404, de 2004, art.8º, § 4º.(DOU de 08/12/2008)''

Já a Instrução Normativa SRF nº 404/2004 manteve a definição anterior, em seu artigo 8º, §4º, que assim dispôs:

Artigo 8º. (...)

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

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

a) a matéria-prima, o produto intermediário, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado;

b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto;

II - utilizados na prestação de serviços:

a) os bens aplicados ou consumidos na prestação de serviços, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado; e

b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na prestação do serviço. (...)

Consideradas, pois, as manifestações acima, podemos afirmar que o conceito de insumo para fins de apropriação de créditos de PIS e COFINS deve ser tido de forma mais abrangente, desde que tais itens estejam intimamente ligados à atividade-fim da empresa e que principalmente venham a ser utilizados efetivamente e de forma identificável na venda de produtos ou serviços, contribuindo para geração de receitas, devendo ser inquestionável o crédito decorrente dos elementos que compõem o custo de produção, seja direto ou indireto.

Seguindo essa linha, a Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no julgamento do Recurso Especial 1.221.170/PR, com efeito de recurso repetitivo, culminando na edição do Parecer Normativo COSIT 5/2018, que amplificou o espectro para a apropriação de créditos sobre insumos na atividade dos contribuintes:

CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. COFINS. CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO ESTABELECIDADA NO RESP 1.221.170/PR. ANÁLISE E APLICAÇÕES.

Conforme estabelecido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial 1.221.170/PR, o conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços pela pessoa jurídica. Consoante a tese acordada na decisão judicial em comento:

a) o “critério da essencialidade diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço”:

a.1) “constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço”;

a.2) “ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência”;

b) já o critério da relevância “é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja”:

b.1) “pelas singularidades de cada cadeia produtiva”;

b.2) “por imposição legal”.

Dispositivos Legais. Lei nº10.637, de 2002, art. 3º, inciso II; Lei nº10.833, de 2003, art. 3º, inciso II.

Analisando o teor do *leading case*, bem como do Parecer COSIT acima ementado, verifica-se que, no caso concreto, ainda que não guiado por esses, a fiscalização acertadamente glosou créditos sobre despesas que – evidentemente – não teriam conexão direta com a atividade da Recorrente a ponto de ser tratada como imprescindível ou essencial à sua

Processo nº 12585.720271/2011-00
Acórdão n.º **3401-005.953**

S3-C4T1
Fl. 5.266

geração de receitas. Por isso mesmo, entendo pela manutenção das glosas propostas no despacho decisória, não merecendo reforma a decisão de primeiro grau nesse particular.

Pelo exposto, voto por conhecer do Recurso, e dar-lhe provimento parcial.

(assinado digitalmente)

Tiago Guerra Machado

Processo nº 12585.720271/2011-00
Acórdão n.º **3401-005.953**

S3-C4T1
Fl. 5.267
