



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

Processo nº 13005.000308/2006-51
Recurso nº 261.254 Voluntário
Acórdão nº 3402-00.506 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 18 de março de 2010
Matéria COFINS/PIS - NÃO CUMULATIVO
Recorrente METALURGICA VENÂNCIO LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/03/2004

A discussão concomitante de matérias nas esferas judicial e administrativa enseja a renúncia nesta, pelo princípio da inafastabilidade e unicidade da jurisdição, salvo nos casos em que a matéria suscitada na impugnação ou recurso administrativo, se prenda a competências privativamente atribuídas pela lei à autoridade administrativa, como é o caso da exigibilidade do crédito tributário constituído através do lançamento em face de sentença denegatória de segurança, e dos consectários lógicos do seu inadimplemento, como é o caso da multa e dos acréscimos moratórios consubstanciados no referido lançamento (arts. 142, 145, 147, 149 e 150 do CTN), que não foram objeto da segurança.

PIS/COFINS. BASE DE CÁLCULO. ICMS. EXCLUSÕES. PRINCÍPIOS DA LEGALIDADE E ISONOMIA.

A parcela relativa ao ICMS inclui-se na base de cálculo da COFINS e do PIS. Precedentes do STJ.

VENDAS A EMPRESA ESTABELECIDNA NA ZONA FRANCA DE MANAUS. ISENÇÃO. INCABÍVEL.

As receitas decorrentes de vendas a empresas estabelecidas na Zona Franca de Manaus não configuram receitas de exportação e sobre elas incidem a Cofins e a contribuição para o PIS.

PIS/COFINS. BASE DE CÁLCULO. EXCLUSÕES. PRINCÍPIOS DA LEGALIDADE E ISONOMIA.

As autoridades administrativas e tribunais - que não dispõem de função legislativa - não podem conceder, ainda que sob fundamento de isonomia, benefícios de exclusão da base de cálculo do crédito tributário em favor daqueles a quem o legislador, com apoio em critérios impessoais, racionais e

objetivos, não quis contemplar com a vantagem. Entendimento diverso, que reconhecesse aos magistrados e administradores essa anômala função jurídica, equivaleria, em última análise, a convertê-los em inadmissíveis legisladores positivos, condição institucional esta que lhes é recusada pela própria Constituição Federal.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2003 a 31/12/2005

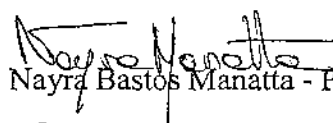
PIS. NÃO CUMULATIVIDADE. FALTA DE RECOLHIMENTO. CRÉDITOS INDEVIDOS. COMISSÕES DE VENDAS, SERVIÇOS DE COBRANÇA E VIGILÂNCIA. LEIS Nº 10.637/02 E Nº 10.684/03.

O princípio da não cumulatividade do PIS visa *neutralizar a cumulação* das *múltiplas incidências* da referida contribuição nas diversas etapas da cadeia produtiva até o consumo final do bem ou serviço, de modo a *desonerar os custos de produção* destes últimos. A expressão “*bens e serviços utilizados como insumo*” empregada pelo legislador, designa cada um dos elementos necessários ao processo de produção de bens ou serviços, o que obviamente exclui a possibilidade de crédito relativamente aos custos incorridos nas etapas posteriores à produção, como é o caso dos serviços utilizados na comercialização e cobrança dos bens e serviços produzidos, cujo crédito é desautorizando.

Recurso Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso, nos termos do Voto da Redatora Designada. Vencidos os Conselheiros Fernando Luiz da Gama Lobo D'Eça (Relator) e Leonardo Siade Manzan, que reconheciam o direito à exclusão da base de cálculo das receitas decorrentes das vendas efetuadas a empresas estabelecidas na Zona Franca de Manaus. Designada a Conselheira Sílvia de Brito Oliveira para redigir o voto vencedor.


Nayra Bastos Manatta - Presidenta


Fernando Luiz da Gama Lobo D'Eça – Relator

Sílvia de Brito Oliveira – Redatora Designada

EDITADO EM 23/04/2010

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Júlio César Alves Ramos, Ali Zraik Júnior, Sílvia de Brito Oliveira, Fernando Luiz da Gama Lobo D'Eça, Leonardo Siade Manzan e Nayra Bastos Manatta.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário (fls. 632/653 vol. IV) contra o Acórdão DRJ/STM nº 18-9.297 de 04/07/08 constante de fls. 582/603 (vol. III) exarado pela 2ª Turma da DRJ de Santa Maria - RS, que, por unanimidade de votos, houve por bem “indeferir” a Manifestação de Inconformidade de fls. 513/533 (vol. III, mantendo o Despacho Decisório de fls. 510 (vol. III) da DRF de Santa Cruz do Sul - RS e respectivo Termo de Verificação Fiscal (fls. 483/595), que respectivamente indeferiram os seguintes pedidos de ressarcimentos: a) PIS – Exportação – 2º trimestre de 2003 no valor de R\$ 19.810,65; b) PIS – Exportação – 2º trimestre de 2004 no valor de R\$ 12.445,50; c) PIS – Mercado Interno – 3º trimestre de 2004 no valor de R\$ 16.199,95; d) PIS – Exportação – 4º trimestre de 2004 no valor de R\$ 23.907,52; e) PIS – Mercado Interno – 4º trimestre de 2004 no valor de R\$ 11.074,95; f) PIS – Mercado Interno – 2º trimestre de 2005 no valor de R\$ 1.714,17; g) PIS – Exportação – 4º trimestre de 2005 no valor de R\$ 16.673,90; h) COFINS – Exportação – 1º trimestre de 2004 no valor de R\$ 26.792,61.

Através de Liminar (fls. 561/564) concedida em 16/04/08 no Mandado de Segurança (Proc. nº 2008.71.000465-9/RS) impetrado contra o Sr. DELEGADO DA RECEITA FEDERAL DE SANTA CRUZ DO SUL, o MM. Juiz Substituto da Vara Federal de Santa Cruz do Sul de terminou que:

“Ante o exposto, DEFIRO A LIMINAR pleiteada para o fim de determinar que a autoridade coatora se abstenha de exigir o PIS/COFINS sobre os valores decorrentes da transferência de saldo credor (ICMS a terceiros/fornecedores, nos processos administrativos protocolados sob n.ºs 13052.000.538/2007-35 13005.000.308/2006-51, assim como nos pedidos formulados futuramente. Santa Cruz do Sul, 16 de abril de 2008.

Murilo Brião da Silva

Juiz Federal Substituto”

Por seu turno, a r. decisão de fls. 582/603 (vol. III) da 2ª Turma da DRJ de Santa Maria - RS, houve por bem “indeferir” a Manifestação de Inconformidade de fls. 513/533 (vol. III), mantendo o Despacho Decisório de fls. 510 (vol. III) da DRF de Santa Cruz do Sul - RS e respectivo Termo de Verificação Fiscal (fls. 483/595), aos fundamentos sintetizados na seguinte ementa:

“ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2003 a 31/12/2005

PRELIMINAR. NULIDADE. CERCEAMENTO DE DEFESA.

A correta descrição dos fatos, de modo a permitir a ampla defesa do autuado, supre eventual falta de registro de dispositivo infringido.

PRELIMINAR. INCONSTITUCIONALIDADE.

Skelly

A apreciação de aspectos relacionados com a constitucionalidade de atos legais regularmente editados é privativa do Poder judiciário.

PROCESSO JUDICIAL. CONCOMITÂNCIA COM A ESFERA ADMINISTRATIVA.

A propositura pelo contribuinte, contra a Fazenda, de ação judicial antes ou posteriormente à autuação, com o mesmo objeto, importa a renúncia às instâncias administrativas ou desistência de eventual recurso interposto.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2003 a 31/12/2005

BASE DE CÁLCULO. EXCLUSÃO DO ICMS. EXPRESSA PREVISÃO LEGAL.

Não é permitida a exclusão do ICMS, cobrado na condição de contribuinte e na condição de responsável tributário, da base de cálculo do PIS/Pasep por falta de previsão legal. O ICMS integra a base de cálculo a ser tributada pela contribuição em tela.

ISENÇÃO. VENDAS PARA A ZFM.

As receitas decorrentes de vendas realizadas para empresas situadas na Zona Franca de Manaus gozam de isenção em relação ao PIS/Pasep.

CRÉDITOS. BASE DE CÁLCULO.

Da base de cálculo dos créditos são excluídos dispêndios que não sejam considerados instantos, forma da legislação.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL — COFINS

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/03/2004

BASE DE CÁLCULO. EXCLUSÃO DO ICMS. EXPRESSA PREVISÃO LEGAL.

Não é permitida a exclusão do ICMS, cobrado na condição de contribuinte e na condição de responsável tributário, da base de cálculo da Cofins por falta de previsão legal. O ICMS integra a base de cálculo a ser tributada pela contribuição em tela.

ISENÇÃO. VENDAS PARA A ZFM.

As receitas decorrentes de vendas realizadas para empresas situadas na Zona Franca de Manaus não gozam de isenção em relação à contribuição à Cofins.

CRÉDITOS. BASE DE CÁLCULO.

Da base de cálculo dos créditos são excluídos os dispêndios que não sejam considerados insumos, na forma da legislação.

Solicitação Indeferida”

Padly

Nas razões de Recurso Voluntário (fls. 632/653 vol. IV) oportunamente apresentadas, a ora Recorrente sustenta a insubsistência da r. decisão recorrida tendo em vista que: a) a redução no valor de seu crédito presumido seria consequência de interpretação restritiva da legislação, razão pela qual seriam “legítimos” os créditos glosados face à falta de investigação fiscal na escrituração contábil eis que não haveria prova da inveracidade dos fatos contábeis e da força probante de sua escrituração havendo necessidade de converter o julgamento em diligência; b) no mérito repisa suas alegações de legitimidade dos créditos de ICMS sobre vendas, cessão de créditos de ICMS, vendas para a ZFM, despesa financeiras, fretes com terceiros, combustíveis e lubrificantes e serviços de telecomunicações.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Fernando Luiz da Gama Lobo D’Ávila, Relator

Inicialmente, rejeito as preliminares, bem afastadas pela r. decisão recorrida que deve ser mantida e cujos fundamentos adoto como razões de decidir.

Da mesma forma desde logo, verifica-se que a mera existência de ação judicial para assegurar a compensação (transferência e cessão de créditos do IMCS a fornecedores/terceiros) de antes da autuação (MS n. 2008.71.11.000465-9 – Vara da JF de Santa Cruz do Sul – RS), já impede o reexame da mesma matéria de mérito objeto do presente recurso, que sequer poderia ser reapreciada na instância administrativa, seja porque de acordo com a lei processual “nenhum juiz decidirá novamente as questões já decididas, relativas à mesma lide” (art. 471 do CPC), sendo “defeso à parte discutir, no curso do processo, as questões já decididas” (art. 473 do CPC), seja ainda porque, havendo concomitância de discussão esta C. Câmara tem reiteradamente proclamado, que “a discussão concomitante de matérias nas esferas judicial e administrativa enseja a renúncia nesta, pelo princípio da inafastabilidade e unicidade da jurisdição” (cf. Ac. nº 201-77.493, Rec. nº 122.188, da 1ª Câm. do 2º CC em sessão de 17/02/04, Rel. Antonio Mario de Abreu Pinto; cf. tb Ac. Acórdão nº 201-77.519, Rec. nº 122.642, em sessão de 16/03/04 Rel. Gustavo Vieira de Melo Monteiro).

Nesse sentido a jurisprudência dominante do 1º CC cristalizada na Súmula nº 1, recentemente aprovada, que expressamente dispõe: “importa renúncia às instâncias administrativas a propositura pelo sujeito passivo de ação judicial por qualquer modalidade processual, antes ou depois do lançamento de ofício, com o mesmo objeto do processo administrativo, sendo cabível apenas a apreciação, pelo órgão de julgamento administrativo, de matéria distinta da constante do processo judicial.” (cf. DOU-1 de 26/6/06, p. 26 e RDDT vol. 132/239).

Note-se que, nem mesmo a hipótese de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, poderia obstar o lançamento tributário, pois como já assentou a jurisprudência uniforme do E. STJ “a suspensão da exigibilidade do crédito tributário na via judicial impede o Fisco de praticar qualquer ato contra o contribuinte visando à cobrança de seu crédito, tais como inscrição em dívida, execução e penhora, mas não impossibilita a Fazenda de proceder à regular constituição do crédito tributário para prevenir a

decadência do direito de lançar” (cf. Ac. da 1ª Seção do STJ nos Emb. de Divergência no R. Esp. nº 572.603-PR, Reg. nº 2004/0121793-3, em sessão de 08/06/05, Rel. Min. CASTRO MEIRA, publ. in DJU de 05/09/05 p. 199 e in RDDT vol. 123 p. 239), eis que “o prazo para lançar não se sujeita a suspensão ou interrupção, sequer por ordem judicial.” (cf. Ac. da 2ª Turma do STJ no R. Esp. nº 119986-SP, Reg. nº 1997/0011016-8, em sessão de 15/02/01, Rel. Min. ELIANA CALMON, publ. in DJU de 09/04/01 p. 337 e in RSTJ vol. 147 p. 154), sendo certo que a procedência, ou improcedência da glosa dos créditos de PIS/COFINS referente à cessão de créditos de ICMS, já se encontra adredemente vinculada à sorte da decisão final do processo judicial.

No mérito, inicialmente registro que, como acertadamente ressaltou a r. decisão recorrida, ao contrário do que ocorre com o IPI, o ICMS, por expressa disposição do art. 13 da LC nº 87/96, integra o preço da mercadoria faturado que é apurado “por dentro”, não havendo previsão legal para a exclusão do ICMS da base de cálculo da Contribuição para o PIS contrariamente ao que ocorre no caso do IPI (art. 3º da Lei nº 9.715/98). Nesse sentido anoto que a matéria já se pacificou no âmbito do STJ, como se pode ver da seguinte e elucidativa ementa:

“PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. ERRO MATERIAL CONFIGURADO. ICMS. INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS. SÚMULAS 68 E 94 DO STJ.

1. A parcela relativa ao ICMS inclui-se na base de cálculo da COFINS e do PIS, ante a ratio essendi das Súmulas 68 e 94 do STJ.

2. Precedentes jurisprudenciais do STJ: Ag 666548/RJ, desta relatoria, DJ de 14.12.2005; RESP 496.969/RS, Relator Ministro Franciulli Netto, DJ de 14/03/2005; RESP 668.571/RS, Relatora Ministra Eliana Calmon, DJ de 13/12/2004 e RESP 572.805/SC, Relator Ministro José Delgado, DJ de 10/05/2004.

3. Embargos de declaração acolhidos para sanar o erro material e negar provimento ao recurso especial interposto por Irmãos Amalcaburio Ltda e Outros (fls. 564/592).” (cf. Ac. da 1ª Turma do STJ no EDcl no AgRg no REsp 706766-RS, Reg. nº 2004/0168598-2, em sessão de 18/05/06, Rel. Min. LUIZ FUX, publ. in DJU de 29/05/06 p. 169)

Da mesma forma, a Jurisprudência desta Corte Administrativa também já assentou que a autoridade administrativa não é competente para decidir sobre a constitucionalidade e a legalidade dos atos baixados pelo Poder Legislativo, sendo certo ainda que, no caso excogitado (exclusão de base de cálculo não prevista em lei), a Suprema Corte tem reiterado que, tal como ocorre com as autoridades administrativas, mesmo “os magistrados e Tribunais – que não dispõem de função legislativa - não podem conceder, ainda que sob fundamento de isonomia, o benefício da exclusão do crédito tributário em favor daqueles a quem o legislador, com apoio em critérios impessoais, racionais e objetivos, não quis contemplar com a vantagem da isenção. Entendimento diverso, que reconhecesse aos magistrados essa anômala função jurídica, equivaleria, em última análise, a converter o Poder Judiciário em inadmissível legislador positivo, condição institucional esta que lhe é recusada pela própria Lei Fundamental do Estado. Em tema de controle de constitucionalidade de atos estatais, o Poder Judiciário só atua como legislador negativo (RTJ 146/461, Rel. Min. Celso de Mello). (cf. Ac. da 1ª Turma do STF no Agr. Reg. no AI nº 171.733-SP, rel. Min. Celso de Mello, publ. in RTJ vol. 188/237)

Stella

Entretanto, no que toca à isenção das receitas decorrentes de remessas à Zona Franca de Manaus, verifica-se que as Superintendências Regionais da Receita Federal de São Paulo e Paraná, já reconheceram expressamente que estão isentas da contribuição para o PIS e para a COFINS, as receitas decorrentes de venda de mercadorias para empresas estabelecidas na Zona Franca de Manaus, como se pode ver das Soluções de Consulta nºs 98/2001 e 102/2001 exaradas sob as seguintes ementas:

“Solução de Consulta nº 98 – PIS/COFINS - Vendas para a Zona Franca de Manaus

“São isentas da contribuição para a COFINS as vendas de mercadorias para a Zona Franca de Manaus efetuadas a partir de 18/12/2000.” (DOU-E de 6.07.2001).

Dispositivos legais: Decreto-lei nº 288/1967, art. 4º; Lei Complementar nº 70/1991, art. 7º; Decreto nº 1030/1993, art. 1º; Lei Complementar nº 85/1996; MP nº 1858/1999, art. 14 e art. 23, II, “b”; MP nº 2037-25/2000, art. 14.

“São isentas da contribuição para o PIS as vendas para a Zona Franca de Manaus efetuadas a partir de 18/12/2000.” (DOU-E de 6.07.2001).

Dispositivos legais: Decreto-lei nº 288/1967, art. 4º; MP nº 1858/1999, art. 14 e art. 23, II, “b”; MP nº 2037-25/2000, art. 14.”

“Decisão nº 102/2001 – PIS E COFINS – Zona Franca de Manaus - solução de consulta

ISENÇÃO - Zona Franca de Manaus. A partir da publicação da Medida Provisória nº 2.037-25, de 21 de dezembro de 2000 publicada no DOU de 22 de dezembro de 2000 (atualmente Medida Provisória nº 2.113-25, de 27 de março de 2001), as receitas decorrentes de venda de mercadorias para empresas estabelecidas na Zona Franca de Manaus estão isentas da Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/Pasep e COFINS. (Site da Imprensa Nacional em 8.06.2001).

DISPOSITIVOS LEGAIS: Decreto-Lei nº 288, de 28 de fevereiro DE 1967, art. 4º e Medida Provisória 2.113-29, de 27 de março de 2001, art. 14, § 1º.”

No mesmo sentido esta C.1ª. Câmara do antigo 2 CC, acolhendo memorável voto da inclita Cons. Fabiola Keramidas recentemente assentou que:

“Entendo que a questão limita-se à análise da aplicação ou não das legislações que prevêm a isenção da contribuição ao PIS e da Cofins para os casos em que ocorra a venda do produto à Zona Franca de Manaus - ZFM.

Inicialmente, cabe identificar a legislação de regência aplicável ao caso, tendo em vista as diversas alterações perpetradas no período de 1998 a 2003.



No que se refere à Cofins, em relação 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, restringiu o tratamento de isenção para as empresas estabelecidas nas localidades que menciona, 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:

(...)

Parágrafo único. A exclusão de que trata este artigo não alcança as vendas efetuadas:

a) à 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;

(...).” (Grifou-se)

Posteriormente, a Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, modificou a normatização da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, não fazendo qualquer referência à exclusão de receitas de exportações ou à isenção das contribuições sobre tais receitas. Daí a necessidade de edição de novo dispositivo legal tratando das isenções das referidas contribuições.

No sentido de solucionar tal falha foi incluído na 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, o art. 14, caput e parágrafos, adiante transcritos, redefinindo as regras de desoneração das contribuições em tela nas hipóteses especificadas e revogando expressamente todos os dispositivos legais relativos à exclusão de base de cálculo e isenção, existentes até o dia 30 de junho de 1999:

“Art. 14. Em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de fevereiro de 1999, são isentas da Cofins as receitas:

(...)

II - da exportação de mercadorias para o exterior;

(...)

§ 1º São isentas da contribuição para o PIS/PASEP as receitas referidas nos incisos I a IX do caput .

§ 2º As isenções previstas no caput e no parágrafo anterior não alcançam as receitas de vendas efetuadas:

I - a empresa estabelecida na Zona Franca de Manaus, na Amazônia Ocidental ou em área de livre comércio;

(...)”. (destaquei)

Em virtude da patente afronta ao Decreto-Lei nº 288, de 28 de fevereiro de 1967, bem como às determinações constitucionais que garantem tratamento beneficiado à Zona Franca de Manaus, o governador do Amazonas, Amazonino Mendes, impetrou a Ação Direta de Inconstitucionalidade – ADI nº 2.348-9 (DOU de 18/12/2000) –, requerendo a declaração de inconstitucionalidade e ilegalidade da restrição feita à Zona Franca de Manaus. Neste sentido, o Supremo Tribunal Federal - STF deferiu medida cautelar suspendendo a eficácia da expressão “na Zona Franca de Manaus”, disposta no inciso I do § 2º do art. 14 da Medida Provisória nº 2.037-24/00. Ocorre que a esta decisão foi conferido, expressamente, efeito ex nunc.

Posteriormente à decisão do STF, editou-se a Medida Provisória nº 2.037-25, de 21 de dezembro de 2000, atual Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, a qual suprimiu a expressão “na Zona Franca de Manaus” do inciso I do § 2º do art. 14, acima citado, que vinha constando em suas edições anteriores.

Por aplicação ao caso em questão dos dispositivos legais acima transcritos, inferese, de plano, que não é possível a este tribunal administrativo analisar a constitucionalidade dos dispositivos que, expressamente, impediam a aplicação, por analogia, do benefício fiscal da isenção tributária. Inclusive em razão de os eminentes Ministros do Supremo Tribunal Federal terem determinado, expressamente, a impossibilidade de aplicação retroativa erga omnes dos benefícios tributários à Zona Franca de Manaus. Neste particular, não importa a opinião pessoal desta julgadora, por impossibilidade de apreciação.

Ainda de acordo com este raciocínio, entendo que, a partir de dezembro de 2000, deve-se reconhecer a existência do benefício pretendido, sendo indiscutível a equiparação das remessas de mercadorias para a Zona Franca de Manaus à exportação.

Por outro giro, discordo da decisão de primeira instância, que, concluiu pela impossibilidade da citada equiparação sob a argumentação de que deveria haver legislação específica para garantir a isenção da contribuição ao PIS e da Cofins também para as mercadorias enviadas à Zona Franca de Manaus, sendo certo que exigir dispositivo expresso é conferir letra morta não só ao Decreto-Lei nº 2.88/67 e aos atos constitucionais, que asseguram o desenvolvimento da Zona Franca de Manaus, como à decisão do Supremo Tribunal Federal.

Em face do exposto, dou parcial provimento ao recurso voluntário para que seja reformada a r. Decisão proferida pela DRJ em Ribeirão Preto - SP, a fim de se obter o cancelamento



da autuação no tocante aos fatos geradores ocorridos após 18/12/2000, bem como às respectivas multas e os juros a eles aplicados." (cf. ACÓRDÃO nº 201-79406 da 1ª Câm. do 1º CC, Rec nº 129337, Proc. nº 10820.001521/2003-35, em sessão de 29/06/2006, Rel. Cons. Fabíola Cassiano Keramidas publ. in DOU de 15/02/2007, Seção 1, pág. 105)

Assim, nesse particular merece parcial reforma a r. decisão recorrida, para a exclusão das remessas à Zona Franca de Manaus, nos termos das decisões citadas.

No que toca às glosas dos créditos do PIS e COFINS NÃO-CUMULATIVOS procedidas pela Recorrente, verifica-se que se prendem a descontos passivos, despesas bancárias diversas, despesas c/ cobrança de duplicatas e despesas financeiras, fretes com terceiros, combustíveis e lubrificante e serviços de comunicação.

Inicialmente ressalte-se que a *obrigação de escriturar ou deduzir os créditos* fiscais caracteriza-se como uma *obrigação acessória* imposta ao contribuinte pela lei (cf. art. 113, § 2º), para tutelar o *fiel cumprimento* da *obrigação tributária principal* (cf. art. 113, § 1º), que é a *obrigação de pagar o tributo*, cujo montante exigível há de ser apurado de acordo com o *princípio da não cumulatividade* legalmente assegurado, que no caso do PIS e da COFINS visam *neutralizar a cumulação das múltiplas incidências* das referidas contribuições nas *diversas etapas da cadeia produtiva* até o *consumo final* do bem ou serviço, de modo a *desonerar os custos de produção* destes últimos.

Na regulamentação da não cumulatividade da contribuição para o PIS, a lei nº 10.637/02 veio dispor que:

"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 nos incisos III e IV do § 3º do art. 1º;

II - bens e serviços utilizados como insumo na fabricação de produtos destinados à venda ou na prestação de serviços, inclusive combustíveis e lubrificantes (Redação dada pela Lei nº 10.684, de 30/05/2003);

III - (VETADO)

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

V - despesas financeiras decorrentes de empréstimos, financiamentos e contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoas jurídicas, 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 10.684, de 30/05/2003);

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

Welly

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 consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica (Redação dada pela Lei nº 10.684, de 30/05/2003).

§ 1º O crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no art. 2º sobre o valor:

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

II - dos itens mencionados nos incisos IV, V e IX do caput, incorridos no mês; (Redação dada pela Lei nº 10.684, de 30/05/2003)

III - dos encargos de depreciação e amortização dos bens mencionados nos incisos VI e VII do caput, incorridos no mês;

IV - dos bens mencionados no inciso VIII do caput, devolvidos no mês.

§ 2º Não dará direito a crédito o valor de mão-de-obra paga a pessoa física.

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

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

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

III - aos bens e serviços adquiridos e aos custos e despesas incorridos a partir do mês em que se iniciar a aplicação do disposto nesta Lei.

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

§ 5º (VETADO)

§ 6º (VETADO)

§ 7º Na hipótese de a pessoa jurídica sujeitar-se à incidência não-cumulativa da contribuição para o PIS/Pasep, em relação apenas a parte de suas receitas, o crédito será apurado, exclusivamente, em relação aos custos, despesas e encargos vinculados a essas receitas.

§ 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

Redy

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 será aplicado consistentemente por todo o ano-calendário, observadas as normas a serem editadas pela Secretaria da Receita Federal."

Do preceito retro transcrito verifica-se que a lei efetivamente autoriza a pessoa jurídica a *descontar*, do valor da contribuição incidente sobre o faturamento de bens ou serviços que forneça, os *créditos da contribuição incidente sobre os insumos e despesas de produção* incorridos e pagos a pessoa jurídica domiciliada no País, relativamente a: a) *bens e serviços* adquiridos de pessoas jurídicas domiciliadas no país, "*utilizados como insumo na fabricação de produtos destinados à venda ou na prestação de serviços, inclusive combustíveis e lubrificantes*"; b) *despesas com "aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoas jurídica, utilizados nas atividades da empresa e pagos ou creditados a pessoa jurídica* domiciliada no País; c) *despesas financeiras decorrentes de empréstimos, financiamentos e contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoas jurídicas, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - Simples*; d) custos de "*máquinas e equipamentos adquiridos para utilização na fabricação de produtos destinados à venda, bem como a outros bens incorporados ao ativo imobilizado*"; e) despesas com "*edificações e benfeitorias em imóveis de terceiros, quando o custo, inclusive de mão-de-obra, tenha sido suportado pela locatária*"; f) valor dos "*bens recebidos em devolução, cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior, e tributada conforme o disposto nesta Lei*"; e g).despesas com "*energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica*".

Como é elementarmente sabido, a expressão "*bens e serviços utilizados como insumo*" empregada pelo legislador, designa cada um dos *elementos* (matérias-primas, equipamentos, hora de trabalho, etc.) *necessários ao processo de produção de bens ou serviços*, o que obviamente *exclui* a possibilidade de *crédito relativamente aos custos incorridos nas etapas posteriores à produção*, como é o caso dos descontos passivos, despesas bancárias diversas, despesas c/ cobrança de duplicatas e despesas financeiras, fretes com terceiros, combustíveis e lubrificante e serviços de comunicação.

Portanto, as despesas de descontos passivos, despesas bancárias diversas, despesas c/ cobrança de duplicatas e despesas financeiras, fretes com terceiros, combustíveis e lubrificante e serviços de comunicação não se caracterizam como serviços utilizados como insumo na prestação de serviços, vez que não entram no processo de produção do serviços, mas sim no processo de venda e cobrança do serviço acabado, o que impede o creditamento.

Assim, resulta claro que nenhum dos créditos do PIS e da COFINS NÃO CUMULATIVOS retro mencionados e efetuados pela Recorrente, estavam autorizado pela legislação de regência, razão pela qual são procedentes as glosas mantidas pela r. decisão recorrida. Também nesse particular, não se justifica a reforma da r. decisão recorrida nesse particular, que deve ser mantida por seus próprios e jurídicos fundamentos, mormente

considerando-se que tanto na fase instrutória, como na fase recursal, a ora a Recorrente não apresentou nenhuma evidencia concreta e suficiente para descaracterizar a autuação.

Isto posto, voto no sentido de, preliminarmente NÃO CONHECER da matéria objeto da concomitância (transferência e cessão de créditos do ICMS a fornecedores/terceiros MS n. 2008.71.11.000465-9 – Vara da JF de Santa Cruz do Sul – RS) e, no mérito **DAR PARCIAL PROVIMENTO** ao **Recurso Voluntário**, reformando parcialmente a r. **decisão recorrida** apenas para reconhecer o direito ao restituição das importâncias indevidamente recolhidas relativas ao PIS e da COFINS relativamente às receitas decorrentes de remessas isentas à Zona Franca de Manaus, mantendo no mais a r. decisão recorrida.

É como voto.



Fernando Luiz da Gama Lobo D'Êça

Voto Vencedor

Conselheira Sílvia de Brito Oliveira, Redatora Designada

Não obstante as bem alinhavadas razões de decidir adotadas pelo Ilustre Conselheiro Relator deste processo, dele divirjo quanto à isenção da Cofins incidente sobre as receitas decorrentes de vendas efetuadas a empresas estabelecidas na Zona Franca de Manaus (ZFM).

No exame da matéria, primeiro, cabe considerar que os dispositivos da MP nº 2.037-25, de 2000, cujas reedições terminaram na MP nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, objeto de medida cautelar concedida pelo Supremo Tribunal Federal (STF), tratam exclusivamente de vendas relacionadas nos inc. IV, VI, VIII e IX do art. 14 da última MP aqui citada e que o § 2º desse mesmo art. 14, em seu inciso I, expressamente excluiu do campo das isenções concedidas por aquele diploma legal as receitas de vendas a empresa estabelecida na Amazônia Ocidental ou em área de livre comércio.

Nesse ponto, cumpre lembrar que a Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) nº 2.348-9, por meio da qual requereu-se a declaração de inconstitucionalidade e ilegalidade da restrição feita à ZFM, foi baixada ao arquivo do STF, em virtude de se ter transcorrido o prazo regulamentar da publicação no Diário da Justiça de 15 de fevereiro de 2005 da decisão monocrática proferida em 2 de fevereiro de 2005, sem interposição de nenhum recurso.

Por meio da referida decisão monocrática, decidiu-se que, uma vez que a MP impugnada mediante referida ADI sofrera reedições sucessivas e não houvera nenhum aditamento à inicial, declarou-se prejudicado o pedido por perda do objeto, ficando prejudicada a medida liminar deferida.

Quanto ao mérito da isenção das receitas em questão, para fundamentar o pedido de repetição de indébito da Cofins, não vislumbro abrigo na ordem jurídica para agasalhar a pretensão da recorrente, pois o dispositivo legal invocado no recurso, editado em fevereiro de 1967, traz em si expressão cuja literalidade fornece os exatos contornos temporais para o alcance dos efeitos fiscais a que se refere, estando assim redigido o art. 4º do Decreto-lei nº 288, de 1967:

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)

Observa-se, portanto, que o próprio dispositivo legal tratou de restringir seus efeitos fiscais à legislação vigente à data de sua publicação, evitando-se, dessa forma, a produção de efeitos em relação a tributos que forem instituídos posteriormente, como é o caso da Cofins, que somente foi introduzido no ordenamento jurídico pela Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991, que, ao tratar das isenções dessa contribuição, em seu art. 6º, nenhuma referência fez às receitas de vendas a empresas estabelecidas na ZFM, tampouco fez remissão ao Decreto nº 288, de 1967.

Destarte, não havendo na legislação de regência da contribuição em tela referência expressa à isenção ou exclusão da base de cálculo das receitas decorrentes de vendas para consumo ou industrialização na ZFM, não há fundamento legal para, equiparando tais vendas à exportação, conceder-lhes benefícios fiscais constantes de legislação superveniente à vigência do Decreto-lei nº 288, de 1967.

Os mesmos argumentos acima expendidos são aplicáveis à contribuição para o Programa de Integração Social (PIS), lembrando que tal contribuição, instituída pela Lei Complementar nº 7, de 7 de setembro de 1970, também foi introduzida na ordem jurídica pátria após a entrada em vigor do supracitado Decreto.

Pelas razões expostas, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

Sílvia de Brito Oliveira