



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

Processo nº 13770.000709/2003-97
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3201-002.114 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 17 de março de 2016
Matéria PIS. RESSARCIMENTO
Recorrente COMPANHIA SIDERÚRGICA DE TUBARÃO
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/07/2003 a 30/09/2003

CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. LEI Nº 9.363/96. BASE DE CÁLCULO DO PIS. EXCLUSÃO.

O crédito presumido de IPI de que trata a Lei nº 9.363/96 não integra a base de cálculo do PIS apurado no regime não cumulativo.

PARTES E PEÇAS DE REPOSIÇÃO. MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS UTILIZADOS NO PROCESSO PRODUTIVO. CRÉDITO. POSSIBILIDADE.

É passível de creditamento a aquisição de partes e peças de reposição de máquinas e equipamentos utilizados diretamente no processo produtivo.

INSUMO. CONCEITO.

As contribuições incidem sobre a receita da venda do produto ou da prestação de serviços, portanto, o conceito de insumo deve abranger os custos de bens e serviços necessários, essenciais e pertinentes empregados no processo produtivo.

BENS E SERVIÇOS NÃO SUJEITOS AO PIS. CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE.

A aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento do PIS não dá direito ao crédito.

Recurso voluntário provido em parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 22/04/2016 por CHARLES MAYER DE CASTRO SOUZA, Assinado digitalmente em 27/04/2016 por TATIANA JOSEFOVICZ BELISARIO, Assinado digitalmente em 22/04/2016 por CHARLES MAYER DE CASTRO SOUZA

Impresso em 28/04/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário. Vencidos os Conselheiros Winderley Morais Pereira e Carlos Alberto Nascimento e Silva Pinto, que negavam provimento quanto à exclusão, na base de cálculo do PIS/Cofins, do crédito presumido de IPI. Declarou-se suspeito o Conselheiro Pedro Rinaldi de Oliveira Lima. Apresentará declaração de voto a Conselheira Tatiana Josefovicz Belisário. Compareceu ao julgamento o advogado Leonardo Maiori, OAB/ES nº 15739.

Charles Mayer de Castro Souza - Presidente e Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Charles Mayer de Castro Souza (Presidente), Ana Clarissa Masuko dos Santos Araujo, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Winderley Morais Pereira, Cassio Shappo, Carlos Alberto Nascimento e Silva Pinto e Tatiana Josefovicz Belisario.

Relatório

A interessada apresentou pedido de ressarcimento, cumulado com compensação, da Contribuição para o Programa de Integração Social – PIS, com origem no 3º trimestre de 2003.

Por bem retratar os fatos constatados nos autos, transcrevo o Relatório da decisão de primeira instância administrativa, *in verbis*:

Trata-se de pedido de reconhecimento de direito creditório, no valor de R\$ 5.478.643,30, oriundo de saldo de crédito a título de PIS no regime não-cumulativo, no período de jul a set/03, para fins de compensação (fls. 01/03, 26/27 e 32/33).

A autoridade fiscal homologara parcialmente as compensações declaradas (fls. 219/220), com base no Parecer às fls. 191/218, no qual é argumentado, resumidamente, que:

1. foram detectadas divergências entre a fiscalização e o contribuinte referentes a inclusão/exclusão de determinados itens (insumos e/ou receitas) na apuração do tributo ou mesmo na apropriação dos valores;

2. embora não considerado pelo contribuinte, inclui-se como receita na apuração do PIS não-cumulativo o crédito presumido de IPI, previsto na Lei nº 9.363/96, na condição de ressarcimento da correspondente contribuição;

3. foram excluídos valores atinentes a compras para recebimento futuro em razão do incorreto momento de sua apropriação;

4. o frete nas operações de vendas de produção própria, suportado pelo vendedor, passou a ser admitido somente a partir de 01/02/04, mas a contribuinte incluiu valores incorridos antes disso;

5. partes e peças de reposição não se classificam como insumos, pois não se desgastam em contato direto com o produto

fabricado, desse modo devem ser glosados do cálculo de crédito para fins de não-cumulatividade;

6. os valores de serviços não subsumidos no conceito de insumo, estabelecido no art. 66, § 5º da IN SRF 247/05, não podem compor o cálculo de créditos da não-cumulatividade;

7. os créditos apurados nascem vinculados aos respectivos débitos, não sendo possível a sua utilização antes do confronto (créditos x débitos), senão do saldo credor porventura remanescente;

8. a contribuinte, no entanto, não utilizou, como deveria, o crédito decorrente da não-cumulatividade, apurado no período-base, para subtrair da contribuição apurada no mesmo período;

9. o débito apurado com cód. 6912, constante da DCOMP à fl. 01, referente ao próprio "PIS — não-cumulativo (Lei nº 10.637/02)", deve ser excluído porque seu tratamento se dá na implementação do sistema contábil não-cumulativo.

Cientificada da decisão, em 24/07/07 (fl. 306), a contribuinte apresentou Manifestação de Inconformidade em 17/08/07 (fls. 256/297), alegando, em síntese que:

1. o crédito presumido de IPI, do ponto de vista econômico-financeiro e contábil, não constitui receita, mas um valor retificador de custo anteriormente suportado na aquisição de insumos;

2. o momento da entrega da mercadoria é irrelevante para a apropriação de créditos relativos a despesas incorridas segundo o regime de competência;

3. o conceito de insumo é muito mais amplo que os conceitos de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, juntos ou isoladamente;

4. a Delegacia da Receita Federal negou vigência ao art. 5º, parágrafo primeiro, da Lei nº 10.637/02, ao decidir que a requerente não pode optar entre a utilização dos créditos do PIS para deduzir o valor da própria contribuição ou para compensar com outros tributos administrados pela RFB.

Em apoio às alegações expendidas, a impugnante cita doutrina e jurisprudência, requerendo, ao final, provimento à manifestação de inconformidade e reforma do despacho decisória

A 4ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento no Rio de Janeiro julgou procedente em parte a manifestação de inconformidade, proferindo o Acórdão DRJ/RPO n.º 13-22.197, de 18/11/2008 (fls. 343 e ss.), assim ementado:

Período de apuração: 01/07/2003 a 30/09/2003

Crédito Presumido de IPI.

Sob a égide do regime não-cumulativo, os valores relativos ao Crédito Presumido de IPI integram a base de cálculo do PIS e da Cofins.

Despesas. Crédito. Regime de Competência.

As despesas, que geram créditos no sistema não-cumulativo do PIS e da Cofins, devem ser computadas no período em que incorridas, na mesma forma do regime de competência, em que se consideram as receitas para apuração do crédito tributário.

PIS Não-Cumulativo. Crédito. Transporte De Produtos.

Os valores referentes ao frete na operação de venda de produtos, desde que suportados pelo vendedor, podem compor o somatório dos créditos a serem descontados do PIS, somente a partir de 01/02/2004.

PIS Não-Cumulativo. Insumos. Crédito.

Somente podem gerar créditos da Contribuição despesas com matéria-prima, produto intermediário, 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.

PIS Não-Cumulativo. Crédito Remanescente. Compensação com outros tributos.

Apenas os créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, decorrentes da sistemática não-cumulativa, que não puderem ser utilizados na dedução de débitos das respectivas contribuições, poderão sê-lo na compensação de débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a outros tributos.

Solicitação Deferida em Parte

Irresignada, a contribuinte apresentou, no prazo legal, recurso voluntário de fls. 365/412, por meio do qual, depois de relatar os fatos, basicamente repisa os mesmos argumentos já delineados em sua manifestação de inconformidade.

O processo foi distribuído a este Conselheiro Relator, na forma regimental.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Charles Mayer de Castro Souza, Relator.

O recurso atende a todos os requisitos de admissibilidade previstos em lei, razão pela qual dele se conhece.

Considerações iniciais

A Recorrente pleiteou o ressarcimento de créditos de PIS apurados no regime não cumulativo, cumulando-o com pedido de compensação de débitos próprios, com origem no 3º trimestre de 2003.

Deferido em parte o direito vindicado, o litígio foi submetido à instância de piso, que reformou parcialmente a decisão recorrida, especificamente quanto à exclusão, pela fiscalização, de despesas referentes a “compras futuras”.

O entendimento quanto aos demais temas objeto do litígio, que a seguir passam a ser enfrentados, foi mantido na decisão recorrida.

Do Crédito Presumido de IPI previsto na Lei nº 9.363/96

O primeiro diz com a inclusão, na base de cálculo do PIS/Cofins, do valor do crédito presumido de IPI de que trata a Lei nº 9.363, de 1996. Embora com a nossa discordância, esta Turma firmou-se no sentido de sua impossibilidade, tal como restou assentado no Acórdão nº 3202-001.478, de 25/02/2015, relatado pelo il. Conselheiro Luís Eduardo Garrossino Barbieri, cujos fundamentos passamos a adotar como razão de decidir:

A matéria em litígio refere-se à definição da correta base de cálculo do PIS e da Cofins, mais especificamente, em decidir se há incidência do PIS e da Cofins sobre valores recebidos pela Recorrente a título de “crédito presumido do IPI”, em ressarcimento do PIS e Cofins incidentes sobre as aquisições, no mercado interno, de insumos utilizados no processo produtivo de empresa produtora e exportadora.

Em julgados anteriores (Acórdãos nº 3201000.777, de 12/08/2011, nº 3202000.453, de 14/08/2012, 3202000.831, de 24/07/2013) já tive a oportunidade de manifestar-me sobre matéria similar à que se discute nestes autos. Naqueles julgados posicionei-me no sentido de que não deve ser incluído na base de cálculo do PIS/Cofins o “crédito presumido do ICMS”, assim como em relação a não incidência das contribuições sobre os valores decorrentes da “cessão de crédito do ICMS” (registre-se, por oportuno, que sobre esta última matéria o STF decidiu no RE 606.107/RS, em sessão plenária de 22/05/2013, sobre a sistemática de repercussão geral, que não incidem a Cofins e o PIS sobre os créditos de ICMS cedidos a terceiros)

Mutadis mutandis, mantenho neste julgado o mesmo entendimento proferido naqueles acórdãos, como passo a elucidar.

Ab initio, devemos entender qual a natureza jurídica dos citados “créditos presumidos do IPI”. Vejamos.

O benefício fiscal em discussão, instituído pelo art. 1º da Lei nº 9.363/96, é um instrumento de política fiscal destinado a desonerar as exportações de produtos nacionais, que consiste no creditamento de IPI (“crédito presumido”) para compensar os valores de PIS/COFINS embutidos nos preços de matérias-

primas, produtos intermediários e materiais de embalagem adquiridos pelo produtor/exportador para serem utilizados na produção/fabricação dos produtos exportados.

Em outras palavras: o produtor ao adquirir insumos para utilização em seu processo produtivo paga indiretamente o PIS e a Cofins (que estão embutidos no preço dos insumos), de modo que poderia tomar crédito destes tributos a ser descontado do valor a recolher no momento da venda no mercado interno. Ocorre que na exportação dos produtos as contribuições sociais são imunes (art. 149, parágrafo 2º, inciso I/CF), de modo que não há como recuperar diretamente as contribuições pagas em relação aos insumos. Daí, a Lei nº 9.363/96 ter instituído o “crédito presumido do IPI”, para mitigar os efeitos tributários decorrentes de etapas anteriores (aquisição dos insumos).

*O legislador, a fim de possibilitar a desoneração, estabeleceu fórmulas para apuração do valor que “presumidamente” corresponderia ao montante do PIS e da Cofins incorporado ao valor dos referidos insumos, com o intuito de **ressarcir** a empresa produtora/exportadora do ônus das contribuições já recolhidas.*

Anote-se, portanto, o crédito presumido do IPI, ao fim e ao cabo, visa precisamente “devolver” ao produtor/exportador o valor (presumido) das contribuições que fora incorporado ao preço dos insumos por ele adquiridos.

O cerne da questão em litígio reside na possibilidade ou não desse “crédito presumido do IPI” ser considerado receita e assim integrar a base de cálculo do PIS e da Cofins que deverão ser pagos pela empresa beneficiária daquele crédito presumido.

Aos olhos do Fisco, trata-se de “receita”. Ouso discordar!

A meu ver, seria ilógico que o Estado-Fisco criasse um mecanismo para ressarcir/devolver o valor anteriormente pago de PIS/Cofins ao produtor/exportador e, num segundo momento, fizesse incidir estas mesmas contribuições sobre esse valor ressarcido. Seria dar com uma mão e retirar com a outra!

Se a Lei nº 9.363/96, que instituiu o benefício fiscal, teve o claro objetivo de desonerar as exportações, não faz sentido exigir as citadas contribuições justamente sobre o montante equivalente ao estímulo fiscal instituído para fomentar as exportações do País. Tal entendimento colide frontalmente com o escopo da norma legal.

*Ademais, se a própria Lei diz que o produtor/exportador fará jus a crédito presumido como forma de “**ressarcimento**” das contribuições incidentes sobre as respectivas aquisições de insumos para utilização no processo produtivo, por óbvio não se trata de uma “receita”. Confira-se o dispositivo legal:*

*Art. 1º A empresa produtora e exportadora de mercadorias nacionais fará jus a crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados, **como ressarcimento das contribuições de que tratam as Leis Complementares nos 7, de 7***

de setembro de 1970, 8, de 3 de dezembro de 1970, e 70, de 30 de dezembro de 1991, incidentes sobre as respectivas aquisições, no mercado interno, de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, para utilização no processo produtivo. (negritei)

Adotar o entendimento de que o “crédito presumido do IPI”, prescrito na Lei como um “ressarcimento”, é receita tributável seria criar uma incidência tributária não prevista na norma de regência. Estaríamos alterando o sentido do art. 1º da Lei nº 9.363/96 para tratar o recuperação/ressarcimento do custo dos tributos como uma receita do contribuinte. Não pode o Fisco fazer incidir as contribuições (PIS ou Cofins), por analogia, para fatos não previstos na hipótese de incidência. A atividade de lançamento de tributos deve respeitar o princípio da legalidade (art. 150, I, CF).

Nesse sentido, trago à colação lição de Leandro Paulsen especificamente à **ressarcimento ou recuperação de custos tributários** (in “Direito Tributário Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência”, editora Livraria do Advogado, 9ª ed., p. 471/472), in verbis :

Nem todo ingresso ou lançamento contábil a crédito constitui receita, que, para ser tributada, deve evidenciar riqueza reveladora de capacidade contributiva. Não pode o Fisco exigir contribuição sobre o simples ressarcimento por tributo pago indevidamente ou **sobre o creditamento que visa a compensar custos tributários**. (...)

Em qualquer hipótese, tratando-se de despesa ou custo anteriormente suportado, sua **recuperação econômica** em qualquer período posterior, enquanto suficiente para neutralizar a anterior diminuição patrimonial, não ostenta qualidade para ser rotulada de receita, **pela ausência do requisito da contraprestação por atividade ou de negócio jurídico (materialidade)**, além de faltar o atributo da disponibilidade de riqueza nova.

A recuperação de custo ou de despesa pode ser equiparada aos efeitos da indenização, pela similitude no caráter de recomposição patrimonial (...). ”.

De outro lado, na boa doutrina encontramos os seguintes conceitos jurídicos para o termo “receita”:

Tércio Sampaio Ferraz Júnior afirma que “receita é a **quantidade de valor financeiro**, originário de outro patrimônio, cuja propriedade é adquirida pela sociedade empresária ao exercer as **atividades que constituem as fontes do resultado**, conforme o tipo de atividade por ela exercida” (Revista Forum de Direito Tributário, número 28).

Geraldo Ataliba assegura que “o conceito de receita refere-se a uma espécie de entrada. Entrada é todo o dinheiro que ingressa

*nos cofres de uma entidade. **Nem toda a entrada é uma receita.** Receita é a entrada que passa a pertencer à entidade. Assim, só se considera **receita o ingresso de dinheiro que venha a integrar o patrimônio da entidade** que a recebe.” (Estudos e pareceres de direito tributário”, Revista dos Tribunais, São Paulo, vol. I, p. 81).*

Paulo de Barros Carvalho aduz que “...o termo ‘receita’ é gênero, susceptível de ser dividido em subclasses. O ‘faturamento’ figura como exemplo nítido, pois abrange apenas as receitas decorrentes de vendas de mercadorias e serviços”. Arremata o jurista:

“Receita é o acréscimo patrimonial que adere definitivamente ao patrimônio da pessoa jurídica, não a integrando quaisquer entradas provisórias, representadas por importâncias que se encontrem em seu poder de forma temporária, sem pertencer-lhes em caráter definitivo.” (em Direito Tributário, Linguagem e Método. Noeses, São Paulo: 2008, p. 728/729).

*José Antônio Minatel afirma que “receita é o conteúdo material qualificado pelo **ingresso de recursos financeiros** no patrimônio da pessoa jurídica, em caráter definitivo, proveniente dos negócios jurídicos que envolvam o **exercício da atividade empresarial**, que corresponda à contraprestação pela venda de mercadorias, pela prestação de serviços, assim como pela remuneração de investimentos ou pela cessão onerosa e temporária de bens e direitos a terceiros, aferido instantaneamente pela contrapartida que remunera cada um desses eventos” (Caderno de Direito Tributário 2006, EMAGIS – Escola da Magistratura do TRF da 4ª. Região).*

Com base nas diversas proposições acima elencadas, podemos conceituar “receitas” como os ingressos definitivos de recursos financeiros no patrimônio da empresa (Ataliba, Paulo de Barros e Minatel), reveladores de riqueza nova (Leandro Paulsen) e, desde que, oriundas do exercício de suas atividades empresariais, em acepção ampla (Tércio e Minatel). O “faturamento”, por sua vez, como uma espécie do gênero “receitas”, que decorrem do ingresso definitivo de recursos oriundos exclusivamente das vendas de mercadorias e da prestação de serviços.

No caso em tela, não houve ingresso de recurso revelador de riqueza nova oriundo do exercício de sua atividade empresarial e, conseqüentemente, não houve o auferimento de “receita”, e muito menos de “faturamento”. Houve mero ressarcimento de tributos (uma recuperação de custos tributários), sob a forma de crédito presumido, não podendo ser tratado como se fosse um ingresso de recurso, oriundo da atividade empresarial do contribuinte, inexistindo, por isso mesmo, manifestação de riqueza passível de ser tributada.

*Destarte, não consigo vislumbrar como um **ressarcimento** das contribuições (pagas sobre as aquisições de insumos utilizadas no processo produtivo), operacionalizada através de um mecanismo de “crédito presumido do IPI” (escritural que*

reduzirá o montante do IPI a pagar), pode ser caracterizado como uma “receita auferida” ou “faturamento auferido”.

É de concluir-se, portanto, que o ressarcimento de tributos está fora do conceito de receita ou de faturamento!

Não há subsunção do fato concreto (ressarcimento das contribuições por meio da concessão de “crédito presumido do IPI”) à hipótese normativa (“auferir receita ou faturamento”), portanto, não se instaurará o consequente da norma (relação jurídico-tributária /obrigação tributária).

Não bastasse tudo o que foi exposto, ainda que se considerasse o crédito presumido de IPI como receita (o que não pensarmos ser!), restaria incabível a sua inclusão na base de cálculo do PIS e da COFINS porque as receitas decorrentes de exportações são imunes dessas contribuições (art. 149, § 2º, I, da CF).

No que toca à jurisprudência administrativa, na mesma linha de entendimento adotado em meu voto, transcrevo ementa do Acórdão nº 9303001.648, proferido na Câmara Superior de Recursos Fiscais, sessão de 03/10/2011, de relatoria do i. Conselheiro Rodrigo Cardozo Miranda (em votação unânime):

Ementa:

(...)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/05/1999 a 30/04/2003

LEI Nº 9.363/96. CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. EXPORTAÇÃO. NATUREZA JURÍDICA. BASE DE CÁLCULO DA COFINS.

O objetivo da Lei nº 9.363/96 é desonerar o PIS/COFINS do produto exportado. O montante referente ao crédito presumido de IPI, consoante a referida lei, não possui natureza jurídica de receita e, portanto, não compõe a base de cálculo da COFINS.

COFINS. BASE DE CÁLCULO. INCONSTITUCIONALIDADE DO § 1º DO ARTIGO 3º DA LEI Nº 9.718/98. DECISÃO DEFINITIVA DO PLENÁRIO DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL.

O Supremo Tribunal Federal, através do seu órgão plenário, já se posicionou de forma definitiva quanto à inconstitucionalidade do disposto no § 1º do artigo 3º da Lei nº 9.718/98, com a reafirmação da sua jurisprudência, no julgamento do RE nº 582.235/MG, reconhecido como de repercussão geral, tendo se deliberado, ainda, neste caso, pela edição de súmula vinculante.

APLICAÇÃO DO DISPOSTO NO PARÁGRAFO ÚNICO DO ARTIGO 4º DO DECRETO Nº 2.346/1997 E DO ARTIGO 62 DO RICARF.

Nos termos do parágrafo único do artigo 4º do Decreto nº 2.346/1997, na hipótese de crédito tributário, quando houver impugnação ou recurso ainda não definitivamente julgado contra a sua constituição, devem os órgãos julgadores, singulares ou coletivos, da Administração Fazendária, afastar a aplicação da lei, tratado ou ato normativo federal, declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal. Esse entendimento é corroborado pelo disposto no artigo 62 do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 22/06/2009, que permite aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação, sob fundamento de inconstitucionalidade, de dispositivo que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão plenária definitiva do Supremo Tribunal Federal.

Recurso Especial do Procurador Negado.

Por fim, registre-se ainda que "é pacífico o entendimento do STJ no sentido de que o crédito presumido do IPI não pode integrar a base de cálculo do PIS e da COFINS", conforme se depreende dos julgados cujas ementas transcrevemos a seguir:

AgRg no Ag 1357791/SC, Rel. Ministra Eliana Calmon, julgado em 04/06/2013. Ementa:

TRIBUTÁRIO PIS.COFINS. AGRAVO REGIMENTAL. INOVAÇÃO RECURSAL. IMPOSSIBILIDADE. BASE DE CÁLCULO. CRÉDITO PRESUMIDO DO IPI. INCLUSÃO. IMPOSSIBILIDADE.

1. Descabe a esta Corte emitir juízo de valor em agravo regimental sobre tese que não foi objeto do recurso especial. Inovação do feito que não se admite.

2. É pacífico o entendimento do STJ no sentido de que o crédito presumido do IPI não pode integrar a base de cálculo do PIS e da COFINS.

Precedentes.

3. Agravo regimental não provido.

AgRg no REsp 1244633/RS, Rel. Ministro Arnaldo Esteves Lima, julgado em 19/03/2013. Ementa:

TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. IPI. CRÉDITO PRESUMIDO. RESSARCIMENTO DO PIS/PASEP E COFINS. NÃO INCIDÊNCIA. RECURSO REPRESENTATIVO DA CONTROVÉRSIA: RESP 993.164/MG. AGRAVO NÃO PROVIDO.

1. É pacífico o entendimento do Superior Tribunal de Justiça no sentido de que o crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados IPI, disciplinado pela Lei 9.363/96, constitui benefício fiscal de que gozam as empresas produtoras e exportadoras de mercadorias nacionais para ressarcimento do valor do PIS/PASEP e COFINS.

2. Agravo regimental não provido.

AGRg no REsp nº 1075961/RS, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, julgado em 07/10/2010. Ementa:

TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO. PIS. COFINS. BASE DE CÁLCULO. INCLUSÃO DO CRÉDITO PRESUMIDO DO IPI (LEI N. 9.363/96). IMPOSSIBILIDADE.

1. A jurisprudência desta Corte firmou seu entendimento no sentido de que as exações relativas ao PIS e à Cofins não incidem sobre os valores correspondentes ao crédito presumido do IPI, instituído pela Lei n. 9.363/96.

2. Precedentes: REsp 1130033/SC, Rel. Min. Castro Meira, Segunda Turma, DJe 16.12.2009; AgRg no REsp 1059829/SC, Rel. Min. Humberto Martins, Segunda Turma, DJe 4.11.2008; REsp 807.130/SC, Rel. Min. Eliana Calmon, Segunda Turma, DJe 21.10.2008; e REsp 1025833/RS, Rel. Min. Francisco Falcão, Primeira Turma, DJe 17.11.2008.

3. Ademais, "ainda que se considerasse receita, incabível a inclusão do crédito presumido do IPI na base de cálculo do PIS e da COFINS porque as receitas decorrentes de exportações são isentas dessas contribuições" (REsp 807.130/SC, Rel. Min. Eliana Calmon, Segunda Turma, DJe 21.10.2008).

4. Agravo regimental não provido.

Portanto, os valores do crédito presumido de IPI de que trata a Lei nº 9.363, de 1996, não devem compor a base do cálculo do PIS/Cofins.

Da despesas com frete na operação de venda

Segundo consta dos autos, a Recorrente creditou-se de despesas referentes ao frete nas operações de vendas de produção própria, o que só teria sido admitido, segundo a fiscalização e a DRJ, a partir de 1º de fevereiro de 2004.

Com efeito, rápida leitura dos dispositivos da Lei n.º 10.833, de 2003, que versam sobre a matéria comprova o acerto da glosa, já que a permissão para o creditamento, por expressa previsão legal, encartada em sua cláusula de vigência, só se deu a partir da referida data. Vejamos:

Art. 3º Do valor apurado na formado art. 20 a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

(...)

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

(...)

Art. 15. Aplica-se à contribuição para o PIS/PASEP não-cumulativa de que trata a Lei nº 10.637, de 30 de dezembro

de 2002, o disposto: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

(...)

II - nos incisos VI, VII e IX do caput e nos §§ 1º e 10 a 20 do art. 3º desta Lei;

(...)

Art. 93. Esta Lei entra em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos, em relação:

I - aos arts 1º a 15 e 25, a partir de 1º de fevereiro de 2004; (gn)

Trata-se de dispositivo legal cuja aplicação não pode ser afastada pelo julgador administrativo (Súmula CARF nº 2) e que obviamente afasta, pela sua clareza, qualquer alegação de caráter interpretativo da norma.

Das despesas com partes e peças de reposição e serviços

Segundo informa a fiscalização, a Recorrente creditou-se de valores decorrentes da aquisição de partes e peças de reposição de máquinas e equipamentos utilizados diretamente no processo produtivo, registrados na escrita fiscal como materiais para uso ou consumo (“Bens utilizados como insumos”; fls. 124/125), o que estaria em desacordo com a Instrução Normativa – IN SRF nº 247, de 2002, e com várias soluções de consulta expedidas pela RFB, uma vez que o seu consumo dessas partes e peças de reposição não se daria por contato direto com o produto fabricado.

Também aqui, a despeito de nossa divergência [ver PIS/COFINS – Apropriação de Créditos – Conceito de Insumos – Posicionamentos do CARF. Eduardo Borges (coord.), São Paulo: Quartier Latin, 2014], tem esta Turma entendido que a lei não restringiu a apropriação de créditos apenas aos insumos diretamente aplicados no produto, mas permitiu a todos aqueles necessários, pertinentes e inerentes ao processo produtivo. Por consolidar esse entendimento, adotamos, como razão de decidir, outro voto proferido pelo Conselheiro Luís Eduardo Garrossino Barbieri, este formalizado através do Acórdão nº 3202-001.594, de 18/03/2015):

Como já tivemos a oportunidade de demonstrar em diversos julgados (Acórdãos nº 3202001.023, 27/11/2013; 3202001.021, de 06/01/2014), a matéria em discussão – conceito de insumos para fins de creditamento do PIS/Cofins – tem dado azo a profundos debates no CARF e, também, à decisões com entendimentos divergentes.

Existem julgados que têm dado interpretação mais restritiva ao conceito de insumos, equiparando-os ao conceito utilizado na legislação do IPI (vide Acórdãos nº 3801001.855, de 23/05/2013 e nº 330100.929, de 3/05/2011), adotando o entendimento constante das IN SRF nº 247/2002 e 404/2004; há julgados que aplicaram conceito mais elástico, adotando o conceito de insumo como todo custo ou despesa necessária à atividade da empresa, nos moldes da legislação do IRPJ (vide Acórdãos nº 320200.226, de 08/12/2010 e nº 20312.741, de 11/03/2008); há julgados, em

uma linha intermediária, que têm aplicado critérios próprios para tentar definir o conceito de insumo para fins das citadas contribuições (vide Acórdãos CSRF nº 930301.741, 09/11/2011 e nº 930301.042, de 23/08/2010). Esta última posição, ao que nos parece, tem sido majoritária.

A meu ver, ambas as posições extremas (“restritiva/IPI” e “extensiva/IRPJ”) são inaplicáveis ao caso. Cada tributo tem sua materialidade própria (aspecto material), as quais devem ser consideradas para efeito de aproveitamento do direito de crédito dos insumos: o IPI incide sobre o produto industrializado, logo, o insumo a ser creditado só pode ser aquele aplicado diretamente a esse produto; o IRPJ incide sobre o lucro (lucro = receitas despesas), portanto, todas as despesas necessárias devem ser abatidas das receitas auferidas na apuração do resultado; o PIS e a COFINS incidem sobre a receita da venda do produto ou da prestação de serviços, portanto, o conceito de insumo deve abranger os custos de bens e serviços, necessários, essenciais e pertinentes, empregados no processo produtivo, imperativos na elaboração do produto final destinado à venda, gerador das receitas tributáveis.

Desse modo, é preciso deixar assentado que, de um lado, o conceito de insumos não se confunde com aquele definido na legislação do IPI – restrito às matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem aplicados diretamente na produção, de outro lado, não é qualquer bem ou serviço adquirido que gera direito de crédito, nos moldes da legislação do IRPJ.

*Dispõe o artigo 3º, inciso II, da Lei nº 10.637/2002, que, do valor apurado na forma do art. 2º, a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a “bens e serviços, **utilizados como insumo** na prestação de serviços e **na produção ou fabricação** de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei 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).*

Registre-se, de antemão, que não há nenhum dispositivo legal indicando que se deva buscar o significado do termo “insumo”, de maneira restritiva, com base na legislação do IPI (como também não há estabelecendo a interpretação extensiva, nos moldes do IRPJ).

Onde a lei não restringiu, não cabe ao intérprete fazê-lo.

A própria lei, portanto, ao introduzir no ordenamento jurídico a sistemática da não cumulatividade, já dispôs sobre a possibilidade do abatimento de determinados créditos com o intuito de afastar, ou ao menos atenuar, a cumulatividade, até então existente, das referidas contribuições, com fundamento no

que dispôs o artigo 195, parágrafo 12, da CF/88 (não cumulatividade).

*Embora não muito claramente, o enunciado prescritivo acima referido (artigo 3º, II, Lei nº 10.637/2002) indicou que poderiam ser descontados créditos relativos aos insumos **utilizados** na produção ou fabricação de bens/produtos destinados à venda. Deste modo, a lei não restringiu o crédito apenas aos insumos diretamente aplicados no produto, como entendem alguns; ao contrário, prescreveu que os bens e serviços **utilizados, diretamente ou indiretamente, indiferentemente a meu ver, como insumos, portanto todos aqueles necessários, pertinentes e inerentes ao processo produtivo, poderiam ser descontados, e desde que relacionado ao objeto social** da empresa (porque somente as atividades ali previstas podem relacionar-se com o processo produtivo da empresa).*

*Deve-se, destarte, apurar quais foram os gastos (bens e serviços) utilizados no processo produtivo são necessários, pertinentes e inerentes para elaboração do produto final destinado a venda, que resultam no auferimento das **receitas tributáveis**, representativas da materialidade sobre as quais se dá a incidência do PIS e Cofins (aspecto material da regra-matriz de incidência).*

A Câmara Superior de Recursos Fiscais do CARF manifestou-se no Acórdão nº 930301.741, de 09/11/2011, Conselheira Relatora Nanci Gama, em consonância com a linha intermediária por nos adotada (definição de insumos por critérios próprios), conforme ementa abaixo transcrita:

PIS. INDUMENTÁRIA. INSUMOS. DIREITO DE CRÉDITO. ART. 3º LEI 10.637/02.

Os dispêndios, denominados insumos, dedutíveis do PIS não cumulativo, são todos aqueles relacionados diretamente com a produção do contribuinte e que participem, afetem, o universo das receitas tributáveis pela referida contribuição social. A indumentária imposta pelo próprio Poder Público na indústria de processamento de alimentos exigência sanitária que deve ser obrigatoriamente cumprida é insumo inerente à produção da indústria avícola, e, portanto, pode ser abatida no cômputo de referido tributo.

Como a própria fiscalização reconhece que as partes e peças de reposição foram aplicadas em máquinas e equipamentos utilizados diretamente no processo produtivo, indevida a glosa dos créditos que a elas correspondam.

Contudo, o mesmo não se dá quanto aos serviços sobre os quais a Recorrente pretender creditar-se.

É que, conforme elencado nas planilhas de fls. 166 e ss. e ressaltado no Parecer de fls. 218/245, tais serviços referem-se, dentre outros, a serviços de consultoria, assessoria, digitação, treinamento, pagamento de diárias, hospedagem, tradução, conservação e manutenção da rede elétrica de iluminação de vias (ruas e avenidas) da área industrial, o quais,

a nosso juízo, não se enquadram na definição que esta Turma vem conferindo ao termo “insumos”.

Ademais, além de nenhum dos serviços ter sido objeto de explícito e particular enfrentamento no recurso voluntário, algumas das operações envolvem, como ressaltado no mesmo Parecer, aquisições de serviços a pessoas físicas, fato que impossibilita o creditamento pretendido, nos termos do art. 3º, § 2º, da Lei nº 10.637, de 2002 (“aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição...”).

Da forma de utilização de créditos

A última questão versa sobre a forma de utilização dos créditos. Segundo a fiscalização, a Recorrente não promoveu a compensação (abatimento integral) dos créditos disponíveis, por período de apuração, com os débitos decorrentes das vendas efetuadas nos mercados interno e externo, mas os utilizou para compensar débitos de outros tributos.

Esse não é, como sustentado na decisão recorrida, a forma correta de utilizar os créditos escriturados.

É da própria essência da sistemática não cumulativa que os créditos sejam primeiramente utilizados para compensar os débitos da própria contribuição devida no período, assim como ocorre com o IPI e o ICMS. Somente quando há saldo credor, é que se pode requerer o seu ressarcimento e a posterior compensação, se for o caso, de débitos de outros tributos administrados pela RFB.

Por isso, entendemos que o art. 21 da IN RFB nº 600, de 2005, que estabeleceu, em primeiro lugar, a imperativa dedução dos débitos da própria contribuição, para, somente a partir daí, permitir a compensação com débitos de outros tributos, nada mais fez do que explicitar o que já se continha de maneira inequívoca no art. 49 do CTN.

Ante o exposto, **DOU PROVIMENTO PARCIAL** ao recurso voluntário, para:

- a) Excluir os valores do crédito presumido de IPI de que trata a Lei nº 9.363, de 1996, da base de cálculo do PIS;
- b) Incluir, no cálculo dos créditos de PIS, os valores decorrentes da aquisição de partes e peças de reposição de máquinas e equipamentos utilizados diretamente no processo produtivo.

É como voto.

Charles Mayer de Castro Souza

Declaração de Voto

Conselheira Tatiana Josefovicz Belisário:

Pedi vista dos autos para melhor análise da alegação do contribuinte acerca da forma de utilização dos créditos apurados no regime não cumulativo da contribuição ao PIS e da COFINS.

Como consta no voto vencedor, "*segundo a fiscalização, a Recorrente não promoveu a compensação (abatimento integral) dos créditos disponíveis, por período de apuração, com os débitos decorrentes das vendas efetuadas nos mercados interno e externo, mas os utilizou para compensar débitos de outros tributos*".

O Recorrente sustenta a legitimidade do procedimento adotado afirmando que, de acordo com o art. 5º, parágrafo 1º da Lei 10.637/02, é dado ao contribuinte **optar** entre a utilização dos créditos do PIS para deduzir o valor da contribuição a recolher ou para compensá-los com outros tributos administrados pela RFB.

Veja-se o referido dispositivo:

Art. 5ª A contribuição para o PIS/Pasep não incidirá sobre as receitas decorrentes das operações de:

I - exportação de mercadorias para o exterior;

II - prestação de serviços para pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

III - vendas a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação.

§ 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.

Todavia, com a devida vênia aos ilustres patronos da Recorrente, que bem defendem os interesses do contribuinte, entendo que, mediante interpretação sistemática da própria Lei nº 10.637/02, tal entendimento não persiste.

Veja-se que o §1º do art. 5º, supra transcrito, destaca tratar do "*crédito apurado na forma do art. 3º*".

Pois bem, vejamos o disposto no *caput* referido artigo 3º:

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

(...)

Logo, não há como se avaliar "o crédito apurado na forma do art. 3º" sem o exame do que seja o "valor apurado na forma do art. 2º", vejamos:

*Art. 2º Para determinação do valor da contribuição para o PIS/Pasep aplicar-se-á, **sobre a base de cálculo apurada conforme o disposto no art. 1º**, a alíquota de 1,65% (um inteiro e sessenta e cinco centésimos por cento).*

A base de cálculo apurada conforme o disposto no art. 1º é:

Art. 1º A Contribuição para o PIS/Pasep, com a incidência não cumulativa, incide sobre o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

Logo, por uma análise sistemática dos dispositivos, da forma como encadeados pela própria legislação, é possível depreender que a apuração da contribuição ao PIS não cumulativo se dá da seguinte forma:

- (i) Apura-se a totalidade das receitas (art. 1º)
- (ii) Faz incidir a alíquota de 0,65% (art. 2º)
- (iii) Do valor total apurado a título de PIS, abatem-se os créditos autorizados (art. 3º)

Apenas após a conclusão dessas três etapas definidas na legislação, é que se poderá chegar no §1º do art. 5º, que disciplina a forma de utilização do crédito apurado. Ou seja, se, após apurada a base de cálculo, calculada a alíquota incidente e deduzidos os créditos, ainda assim existirem créditos remanescentes, é que o contribuinte poderá se utilizar destes na forma prevista no art. 5º.

A meu ver, permitir a sistemática defendida pelo contribuinte, seria o mesmo que interpretar o art. 5º da Lei nº 10.637/02 de forma isolada, sem a necessária conexão com os precedentes artigos 3º, 2º e 1º da própria norma, e, como visto, conexão essa feita pelo próprio texto legal.

Desse modo, entendo que a sistemática de apuração estabelecida pelo art. 21 da IN RFB nº 600, de 2005, "que estabeleceu, em primeiro lugar, a imperativa dedução dos débitos da própria contribuição, para, somente a partir daí, permitir a compensação com débitos de outros tributos", nas palavras do Relator, está em perfeita consonância com a Lei nº 10.637/02.

Assim, muito embora esteja de pleno acordo com o exposto em sede de Recurso Voluntário, no sentido de que "invocar um ato *infralegal* (IN 600/05) de menor densidade normativa que o próprio Regulamento para restringir a compensação tributária prescrita em

Lei, é fazer letra morta do primado da legalidade que impera no ordenamento jurídico brasileiro", entendo que, no caso concreto, não houve a aventada violação à disposição expressa de lei.

Pelo exposto, acompanho o Relator em suas conclusões.

Tatiana Josefovicz Belisário

CÓPIA