

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

Processo nº 13888.002312/2004-01
Recurso nº 237.933 Voluntário
Acórdão nº 3402-00.942 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 09 de dezembro de 2010
Matéria PIS - FALTA DE RECOLHIMENTO - BASE DE CÁLCULO - EXCLUSÃO - ICMS
Recorrente INDÚSTRIAS REUNIDAS DE BEBIDAS TATUZINHO 3 FAZENDAS LTDA
Recorrida DRJ - RIBEIRÃO PRETO - SP

PIS – 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.

PIS – 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.

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 financeiros 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.

Sidy

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos

ACORDAM os membros da 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária da Terceira Seção de Julgamento, por unanimidade de votos, deu-se provimento parcial ao recurso para admitir o crédito sobre o ICMS pago na aquisição de matérias primas na base de cálculo da contribuição.


NAYRA BASTOS MANATTA

Presidente


FERNANDO LUIZ DA GAMA LOBO D'EÇA

Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Júlio César Alves Ramos, Marcelo Baeta Ippolito (suplente), Sílvia de Brito Oliveira e Leonardo Siade Manzan presentes à sessão

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário (fls.332/369) contra o v. Acórdão/DRJ/POR nº 14-13.763 exarado em 22/09/06 (fls.307/312) pela 4ª Turma da DRJ de Ribeirão Preto - SP que, por unanimidade de votos, houve por bem “julgar procedente”, “nos termos do relatório e voto” o lançamentos original PIS (MPF nº 0812500/00419/04 fls. 32/50), notificado em 29/10/04 (fls. 38), no valor total de R\$ 1 142995,04 (PIS R\$ 545.158,45; Multa R\$ 408.868,55; Juros R\$ 188.968,04), que acusou a ora Recorrente de falta de recolhimento do PIS CUMULATIVO E NÃO CUMULATIVO no período de 31/01/99 a 30/09/04 nos seguintes termos:

“001 - PIS FATURAMENTO

DIFERENÇA APURADA ENTRE O VALOR ESCRITURADO E O DECLARADO/PAGO (VERIFICAÇÕES OBRIGATÓRIAS)

Durante o procedimento de verificações obrigatórias foram constatadas divergências entre os valores declarados e os valores escriturados nos livros fiscais e contábeis da pessoa jurídica

A pessoa jurídica apresentou as memórias de cálculo de apuração do PIS e da COFINS, cujos valores foram conferidos, por amostragem, tendo sido verificado estarem de acordo com os dados lançados nas notas fiscais e nos livros registro de saídas.

A pessoa jurídica apresentou também as planilhas denominadas INFORMAÇÕES PRESTADAS À SRF, assinadas por sua representante perante a Secretaria de Receita Federal e pelo contador, as quais contêm os mesmos dados informados nas

memórias de cálculo, só que com os agrupamentos a seguir explicados.

- Na Linha Venda de Bens e Produtos na Mercado Interno foi informado o valor das Vendas já líquido do IPI (Os Valores das vendas brutas e do IPI estão discriminados nas memórias de cálculo). Esse valor das vendas já está líquido dos descontos incondicionais que, por terem sido dados nas notas fiscais, não entraram no cômputo da receita de vendas obtida a partir do valor contábil informado nos livros registro de saídas.

- Na linha Descontos Incondicionais (por falta de uma linha específica) foi informado o valor da receita com a venda dos selos de controle a seus clientes, valor esse que a empresa excluiu indevidamente da base de cálculo, conforme discriminado em um dos itens abaixo

- Nas linhas referentes às Vendas Canceladas e Devoluções e Vendas de Mercadorias para o Exterior foram informados os mesmos valores constantes nas memórias de cálculo a esse título

- Na linha Outras Receitas Auferidas foram informados os valores das demais receitas da pessoa jurídica, as quais deveriam ter sido acrescidas à base de cálculo da contribuição e não o foram, conforme se vê nas memórias de cálculo, os quais estão sendo tributados em um dos itens abaixo

- Na linha Outras Exclusões acham-se totalizados os valores constantes nas memórias de cálculo a título de ICMS retido por substituição tributária, venda de ativo imobilizado e ICMS normal incidente sobre as próprias vendas da empresa, sendo que este último não poderia ter sido excluído da base de cálculo por falta de previsão legal

Assim, neste item, exigimos o Pis sobre os valores do ICMS indevidamente excluídos da base de caçulo.

Fato Gerador	Val. Tributável ou Contribuição	Multa (%)
--------------	---------------------------------	-----------

31/01/1999	R\$ 374.654,00	75,00
------------	----------------	-------

()

30/11/2002R\$ 791 890,6575,00

DIFERENÇA APURADA ENTRE O VALOR ESCRITURADO E O DECLARADO/PAGO (VERIFICAÇÕES OBRIGATÓRIAS)

A pessoa jurídica industrializa produtos sujeitos ao selo de controle do IPI e, até o mês de setembro de 2001, cobrou de seus clientes um valor que atribuiu aos selos de controle utilizados em cada venda, conforme indicado nas notas fiscais de saída. Esses valores compuseram o valor total das notas fiscais e foram incluídos no valor contábil das vendas nos livros registro de saídas. Assim, esses valores cobrados de seus clientes integram a

receita da pessoa jurídica e dela não podem ser excluídos para fins de apuração da base de cálculo do Pis.

Deste modo, neste item, exigimos o valor do Pis sobre o valor da receita decorrente dos selos de controle cobrados dos clientes da pessoa jurídica, em cada mês, por terem sido excluídos da base de cálculo da contribuição sem amparo na legislação

Fato Gerador Val. Tributável ou Contribuição Multa(%)

31/01/1999 R\$ 38 434,45 75,00

(.)

30/09/2001R\$ 78 912,3175,00

DIFERENÇA APURADA ENTRE O VALOR ESCRITURADO E O DECLARADO/PAGO (VERIFICAÇÕES OBRIGATÓRIAS)

Na apuração da base de cálculo do Pis, não foram incluídos os valores relativos às demais receitas da pessoa jurídica, tais como descontos obtidos, receitas financeiras etc Assim, neste item, exigimos a contribuição sobre tais receitas, visto que a legislação determina a inclusão delas na base de cálculo.

Fato Gerador Val. Tributável ou Contribuição Multa(%)

28/02/1999 R\$ 104 224,07 75,00

(.)

30/11/2002R\$ 87 747,3375,00

ENQUADRAMENTO LEGAL

Art 77, inciso III, do Decreto-Lei nº 5.844/43, art. 149 da Lei nº 5.172/66; arts 1º e 3º, alínea "b", da Lei Complementar nº07/70, art. 1º, parágrafo único, da Lei Complementar nº 17/73, Título 5, capítulo 1, seção 1, alínea "b", itens I e II, do Regulamento do PIS/PASEP, aprovado pela Portaria MF nº 142/82; Art. 3º da Lei nº 9 715/98; Arts. 2º, inciso I, 3º, 8º, inciso I, e 9º, da Lei nº 9 715/98; Arts. 2º e 3º, da Lei nº 9.718/98, com as alterações da Medida Provisória nº 1.807/99 e suas reedições, com as alterações da Medida Provisória nº 1.858/99 e suas reedições, Arts. 2º, inciso I e parágrafo único, 3º, 10, 22 e 51 do Decreto nº 4.524/02

002 - PIS FATURAMENTO - INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA DIFERENÇA APURADA ENTRE O VALOR ESCRITURADO E O DECLARADO/PAGO (VERIFICAÇÕES OBRIGATÓRIAS)

A partir de dezembro de 2002, a pessoa jurídica submeteu-se A apuração do Pis na modalidade não cumulativa.

De acordo com as memórias de cálculo apresentadas, no período de dezembro de 2002 a setembro de 2004, todo o valor do crédito a que a pessoa jurídica faz jus em decorrência da forma de tributação não cumulativa foi integralmente utilizado



na compensação com os valores dos débitos apurados em cada mês

Desse modo, as parcelas que deveriam ter sido incluídas na base de cálculo e não o foram, no período de dezembro de 2002 a setembro de 2004, devem ser tributadas integralmente à alíquota de 1,65%

Assim, neste item, exigimos o Pis sobre os valores do ICMS normal incidente nas vendas da empresa, os quais foram indevidamente excluídos da base de cálculo e encontram-se discriminadas nas memórias de cálculo e incluídas na linha. Outras inclusões da planilha INFORMAÇÕES PRESTADAS À SRF.

Fato Gerador Val Tributável ou Contribuição Multa(%)

31/12/2002 R\$ 547.507,09 75,00

(.)

30/09/2004 R\$ 607.144,00 75,00

DIFERENÇA APURADA ENTRE O VALOR ESCRITURADO E O DECLARADO/PAGO (VERIFICAÇÕES OBRIGATÓRIAS)

A partir de dezembro de 2002, a pessoa jurídica submeteu-se à apuração do Pis na modalidade não cumulativa.

De acordo com as memórias de cálculo apresentadas, no período de dezembro de 2002 a setembro de 2004, todo o valor do crédito a que a pessoa jurídica faz jus em decorrência da forma de tributação não Cumulativa foi integralmente utilizado na compensação com os valores dos débitos apurados em cada mês

Desse modo, as parcelas que deveriam ter sido incluídas na base de cálculo e não o foram, no período de dezembro de 2002 a setembro de 2004, devem ser tributadas integralmente à alíquota de 1,65%

Assim, neste item, exigimos o Pis sobre os valores das demais receitas da pessoa jurídica, tais como descontos obtidos, receitas financeiras etc, os quais não foram incluídos na base de cálculo, como se pode ver nas memórias de cálculo e na linha

Outras Receitas Auferidas da planilha INFORMAÇÕES PRESTADAS À SRF

Fato Gerador Val Tributável ou Contribuição Multa(%)

31/12/2002 R\$ 78.736,68 75,00

(.)

30/09/2004 R\$ 26.034,13 75,00

ENQUADRAMENTO LEGAL

Arts. 1º a 11 da Lei 10.637, de 2002, com as alterações das Leis 10.684 e 10.833, de 2003, e das Leis 10.865 e 10.925, de 2004, Arts. 2º, inciso I, alínea "a" e parágrafo único, 3º, 10, 23, 59 e 63 do Decreto nº 4.524, de 2002."

Reconhecendo expressamente que a impugnação atendia aos requisitos de admissibilidade, a r. decisão de fls 307/312 da 4ª Turma da DRJ de Ribeirão Preto - SP, houve por bem "julgar procedente", o lançamentos original COFINS, aos fundamentos sintetizados em sua ementa nos seguintes termos:

"ASSUNTO. CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/1999 a 30/09/2004

INCONSTITUCIONALIDADE ARGÜIÇÃO

A instância administrativa é incompetente para se manifestar sobre a constitucionalidade das leis

BASE DE CÁLCULO ICMS

O Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) constitui parte integrante do preço das mercadorias e dos serviços e integra a base de cálculo da contribuição, exceto quando cobrado pelo vendedor de bens ou serviços, na condição de substituto tributário

FALTA DE RECOLHIMENTO

A falta ou insuficiência de recolhimento de contribuição, apurada em procedimento fiscal, enseja o lançamento de ofício com os devidos acréscimos legais.

JUROS MORATÓRIOS TAXA SELIC LEGALIDADE

Legal a aplicação da taxa do Selic para fixação dos juros moratórios para recolhimento do crédito tributário em atraso.

Lançamento Procedente"

Em suas razões de Recurso Voluntário (fls.332/369) oportunamente apresentadas, como anotado pela d. Relatora original, a ora Recorrente sustenta a insubsistência da autuação e da decisão de 1ª instância na parte em que a manteve tendo em vista: **a) preliminarmente**, a nulidade da decisão por não apreciar as alegações de inconstitucionalidade aduzidas na impugnação; b) descon sideração pelo Fisco da alegação, ainda na fase de apuração fiscal, de que no período compreendido entre fevereiro e setembro de 2004 a recorrente promoveu a exclusão do ICMS tanto das notas fiscais de entradas de insumos quanto das de saída dos produtos vendidos, ao apurar a base de cálculo. Assim, o Fisco promoveu somente o lançamento relativo à exclusão do ICMS incidente nas operações de saída, distorcendo a base de cálculo. Apresentado tal fato na impugnação, também não a considerou o julgador de primeira instância; c) reporta-se a julgamento proferido no Supremo Tribunal Federal para sustentar a exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da Cofins; d) não incide a PIS sobre os descontos concedidos, sejam eles incondicionais ou condicionais, por se tratar de um ajustamento do valor da operação; f) expende extenso arrazoado acerca do conceito de receita como hipótese de incidência da PIS e o malferimento do art. 110 do CTN; 7) inaplicabilidade da taxa Selic como juros de mora em créditos tributários por ser

flagrantemente inconstitucional, como reconhecido pelo Ministro Franciulli Netto da Turma do STF.

Submetido o recurso a julgamento, em sessão de 14/08/07, através da Resolução nº 202-01.147 (fls 407/411) a C. 2ª Câmara do antigo 2º CC, acolhendo proposta da íncrita Consa. Maria Cristina Roza da Costa, converteu o julgamento em diligência, “em homenagem ao princípio da verdade material” para “que a autoridade preparadora de jurisdição da recorrente determine seja efetuado o levantamento dos créditos alegados a partir dos documentos e da escrita fiscal e contábil da recorrente, observando a não exclusão do ICMS pago nas aquisições, apurando, se for o caso, a partir de tais dados, o crédito tributário devido na parte referente à exclusão do ICMS da base de cálculo” sendo que “do levantamento efetuado pela fiscalização mister a elaboração de sucinto relatório que possibilite nortear a decisão deste Colegiado quanto às possíveis alterações introduzidas no lançamento, assim como fundamentar a eventual manutenção do mesmo nos seus termos originais, de modo a enfrentar as alegações fáticas da recorrente”.

Em cumprimento à diligência determinada, a d. Fiscalização prestou informações (fls 423/424) nos seguintes termos:

“Trata-se de processo de auto de infração de COFINS, onde o contribuinte defendendo-se da autuação pela não inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS/COFIS, alegou em sede de recurso que o procedimento de excluir o ICMS relativo as vendas próprias também fora adotado na apuração dos valores que formaram a parcela dos créditos pela aquisição de matérias primas a que faz jus

Desta forma, os Membros da Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, em homenagem ao princípio da verdade material e da inexistência de interesse objetivo da União na exigência dos tributos além do previsto em lei, por unanimidade, votaram por converter o julgamento do recurso em diligência, para que fosse efetuado levantamento dos créditos alegados a partir dos documentos e da escrita fiscal e contábil da recorrente, observando a exclusão do ICMS no cálculo dos créditos de PIS/COFINS e apurando, se for o caso, o crédito tributário referente a esta exclusão.

2 Em 31/03/2009, o contribuinte foi intimado para apresentar os Livros Contábeis e Fiscais e em 17/04/2009, foi novamente intimado para demonstrar a base de cálculo dos créditos de PIS/COFINS utilizados na apuração dessas contribuições e comprovar, de forma inequívoca, a não inclusão do ICMS na base de cálculo utilizada.

3 A empresa atendeu integralmente a última intimação apenas em 18/06/2009, quando apresentou planilhas analíticas do período de abril/2003 a setembro/2004, onde relaciona as notas fiscais, os fornecedores e os valores de compra de matérias primas por grupo de produtos, com e sem ICMS.

4. Essas relações foram confrontadas, por amostragem, com as notas fiscais originais, com os Livros de Registro de Entradas e com o Livro Razão (Conta 1.1.4.03 –Matéria Prima), levando-se



a concluir que, pela amostragem verificada, o contribuinte de fato, erroneamente, deixou de incluir o ICMS pago nas aquisições de matérias primas na base de cálculo dos créditos de PIS/COFINS a que tem direito no regime de apuração não-cumulativo.

5 Portanto, elaboramos o demonstrativo abaixo, onde constam os valores do crédito de PIS/COFINS sobre o ICMS não incluído na base de cálculo, que deve ser descontado dos Autos de Infração, processos nº 13888.002311/2004-59 e 13888.02312/2004-59, e, em atendimento ao requerido pelo Segundo Conselho de Contribuintes, lavramos Termo de Constatação, que teve ciência do contribuinte em 22/07/2009

DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO DE PIS/COFINS NÃO CONSIDERADO PELA EXCLUSÃO DO ICMS

Período apuração	Crédito PIS/COFINS utilizado		Crédito e ICMS não incluído na base	CRÉDITO A SER CONCEDIDO	
				PIS-1,65%	COFINS 7,6%
	PIS	COFINS			
Abril/03	40.240,12	0,00	522.154,21	8.615,54	0,00
Maio/03	44.693,61	0,00	532.092,74	8.779,53	0,00
Junho/03	70.551,33	0,00	492.115,68	8.119,91	0,00
Julho/03	81.216,10	0,00	620.183,71	10.233,03	0,00
Agosto/03	65.574,48	0,00	479.067,05	7.904,61	0,00
Set./03	58.207,16	0,00	446.332,76	7.364,49	0,00
Out./03	51.412,58	0,00	458.021,42	7.557,35	0,00
Nov./03	47.291,85	0,00	482.393,53	7.959,49	0,00
Dez./03	45.963,52	0,00	485.671,72	8.013,58	0,00
Jan./04	46.479,21	0,00	313.055,64	5.165,42	0,00
Fev/04	43.251,99	100.221,52	519.398,38	9.065,07	41.754,28
Mar./04	54.738,28	252.134,25	624.126,72	10.298,09	17.433,63
Abr./04	26.111,61	120.275,86	311.252,10	5.135,66	23.655,16
Maio/04	50.213,36	231.289,71	439.060,71	7.244,50	33.368,61
Jun./04	41.362,23	190.521,98	401.690,99	6.627,90	30.529,52
Jul./04	32.720,87	150.717,49	228.099,51	3.763,64	17.335,56
Ago./04	10.626,27	187.131,14	188.258,02	3.106,26	44.307,61
Set./04	34.361,69	158.273,71	143.914,31	2.374,59	10.937,49
Total	875.016,26	1.489.568,66	7.716.888,90	127.328,67	219.320,86

6. Em correspondência recebida em 24/07/2009, o contribuinte se manifestou sobre o Termo de Constatação, informando que nada tinha a opor quanto ao que foi contatado pela fiscalização

É o relatório.

Voto

Conselheiro FERNANDO LUIZ DA GAMA LOBO D'EÇA, Relator

O recurso reúne as condições de admissibilidade, mas no mérito merece parcial provimento

Inicialmente, rejeito a preliminar de nulidade da decisão recorrida por suposta omissão, eis que 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.

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)

Releva notar 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)

Rodriguez

Nessa ordem de idéias é evidente que os selos de controle do IPI cobrados dos adquirentes dos produtos comercializados pela Recorrente incluídos no preço das mercadorias, obviamente se incluem no faturamento tributável pelo PIS e pela COFINS.

No que toca às glosas dos créditos da COFINS NÃO-CUMULATIVOS procedidas pela Recorrente, verifica-se que se prendem a descontos financeiros concedidos.

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,

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 ser-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 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 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.

Finalmente, verifica-se que, no cumprimento à diligência determinada, a própria a d. Fiscalização reconhece a necessidade de retificação do lançamento certificando às fls. 423/424 que:

“Trata-se de processo de auto de infração de COFINS, onde o contribuinte defendendo-se da autuação pela não inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS/COFIS, alegou em sede de recurso que o procedimento de excluir o ICMS relativo as vendas próprias também fora adotado na apuração dos valores

EdM

que formaram a parcela dos créditos pela aquisição de matérias primas a que faz jus

Desta forma, os Membros da Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, em homenagem ao princípio da verdade material e da inexistência de interesse objetivo da União na exigência dos tributos além do previsto em lei, por unanimidade, votaram por converter o julgamento do recurso em diligência, para que fosse efetuado levantamento dos créditos alegados a partir dos documentos e da escrita fiscal e contábil da recorrente, observando a exclusão do ICMS no cálculo dos créditos de PIS/COFINS e apurando, se for o caso, o crédito tributário referente a esta exclusão

2. Em 31/03/2009, o contribuinte foi intimado para apresentar os Livros Contábeis e Fiscais e em 17/04/2009, foi novamente intimado para demonstrar a base de cálculo dos créditos de PIS/COFINS utilizados na apuração dessas contribuições e comprovar, de forma inequívoca, a não inclusão do ICMS na base de cálculo utilizada

3. A empresa atendeu integralmente a última intimação apenas em 18/06/2009, quando apresentou planilhas analíticas do período de abril/2003 a setembro/2004, onde relaciona as notas fiscais, os fornecedores e os valores de compra de matérias primas por grupo de produtos, com e sem ICMS

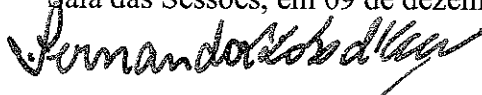
4. Essas relações foram confrontadas, por amostragem, com as notas fiscais originais, com os Livros de Registro de Entradas e com o Livro Razão (Conta 1.1.4.03 –Matéria Prima), levando-se a concluir que, pela amostragem verificada, o contribuinte de fato, erroneamente, deixou de incluir o ICMS pago nas aquisições de matérias primas na base de cálculo dos créditos de PIS/COFINS a que tem direito no regime de apuração não-cumulativo.

5. Portanto, elaboramos o demonstrativo abaixo, onde constam os valores do crédito de PIS/COFINS sobre o ICMS não incluído na base de cálculo, que deve ser descontado dos Autos de Infração, processos nº 13888.002311/2004-59 e 13888.002312/2004-59, e, em atendimento ao requerido pelo Segundo Conselho de Contribuintes, lavramos Termo de Constatação, que teve ciência do contribuinte em 22/07/2009.

Isto posto, voto no sentido de no mérito **DAR PARCIAL PROVIMENTO ao Recurso Voluntário**, reformando parcialmente a r. **decisão recorrida** apenas para o fim de efetuar deduções reconhecidas pelas informações de fls. 423/424, mantendo no mais a r. **decisão recorrida**.

É como voto.

Sala das Sessões, em 09 de dezembro de 2010.




FERNANDO LUIZ DA GAMA LOBO D'EÇA