



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

**Processo nº** 15578.000308/2007-72  
**Recurso nº** 505.414 - Voluntário  
**Acórdão nº** 3301-00.756 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 8 de dezembro de 2010  
**Matéria** PIS/PASEP  
**Recorrente** CIA NIPO BRASILEIRA DE PETROLIZAÇÃO NIBRASCO  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**

Período de apuração: 01/12/2002 a 31/12/2002, 01/04/2003 a 30/04/2003, 01/06/2003 a 31/07/2003

**EXPORTAÇÕES COMERCIAL EXPORTADORA. ISENÇÃO**

As receitas decorrentes de vendas de mercadorias efetuadas para empresa comercial exportadora cujos embarques não foram comprovados e/ ou cujas remessas não foram enviadas para recintos alfandegados, por conta e ordem daquela, não têm direito à isenção da contribuição para o PIS

**VARIAÇÕES CAMBIAIS ATIVAS. RECEITAS FINANCEIRAS**

As variações cambiais ativas ainda que decorrentes de contratos de câmbio de exportações de mercadorias não constituem receitas de exportações de mercadorias e sim receitas financeiras sujeitas à incidência da contribuição para o PIS no regime não-cumulativo

**RECEITAS DE CESSÃO ONEROSA DE CRÉDITOS DE ICMS A TERCEIROS**

As receitas decorrentes da cessão onerosa de créditos de Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) a terceiros, auferidas até 31 de dezembro de 2008, integram a base de cálculo da contribuição para o PIS com incidência não-cumulativa

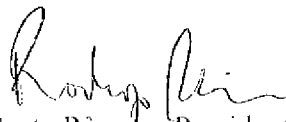
**CUSTOS DE BENS E SERVIÇOS NÃO-UTILIZADOS NA PRODUÇÃO E/ OU FABRICAÇÃO DOS PRODUTOS VENDIDOS**

Os custos de bens e serviços não-utilizados diretamente no processo de produção e/ ou fabricação dos produtos vendidos não geram créditos de PIS passíveis de desconto da contribuição devida

Recurso Voluntário Negado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, negar provimento ao recurso, nos termos do relatório e votos que integram o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Antônio Lisboa Cardoso (Relator) e Maria Teresa Martínez López. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro José Adão Vitorino de Moraes



Rodrigo da Costa Pôssas - Presidente.



Antônio Lisboa Cardoso - Relator



José Adão Vitorino de Moraes - Redator Designado.

EDITADO EM: 04/01/2011

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: José Adão Vitorino de Moraes, Antônio Lisboa Cardoso (Relator), Maurício Taveira e Silva, Maria Teresa Martínez López e Rodrigo da Costa Pôssas (Presidente)

## Relatório

Cuida-se de recurso em face do acórdão de IIs 72/88, que manteve procedente o lançamento da Contribuição para o PIS/PASJ/P, de acordo com a sistemática da não-cumulatividade, dos períodos de apuração de 01/12/2002 a 31/12/2002, 01/04/2003 a 30/04/2003, 01/06/2003 a 31/07/2003, sintetizado de acordo com a seguinte entenda:

*"ASSUNTO CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP*

*Período de apuração. 01/12/2002 a 31/12/2002,*

*01/04/2003 a 30/04/2003, 01/06/2003 a 31/07/2003*

*VENDAS COM FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO  
COMPROVAÇÃO*

*Consideram-se isentas da contribuição para o PIS as receitas de vendas efetuadas com o fim específico de exportação quando comprovado que os produtos tenham sido remetidos diretamente do estabelecimento industrial para embarque de exportação ou para recintos alfandegados, por conta e ordem da empresa comercial exportadora*

*RECEITAS DE EXPORTAÇÃO VARIAÇÃO CAMBIAL*

*A exclusão das receitas de exportação da base de cálculo da contribuição ao PIS não alcança as variações cambiais ativas, que têm natureza de receitas financeiras, devendo, como tal, sofrer a incidência daquela contribuição*



### *CESSÃO DE CRÉDITOS DO ICMS. TRIBUTAÇÃO*

*Os valores auferidos com a cessão de créditos do ICMS estão sujeitos à incidência da Contribuição para o PIS/Pasep*

*NÃO-CUMULATIVIDADE CRÉDITOS INSUMOS Para fins de apuração de créditos da não cumulatividade, consideram-se insumos os bens e serviços diretamente aplicados ou consumidos na fabricação do produto*

*Lançamento Procedente"*

Na Descrição dos Fatos (fl. 33), a autoridade lançadora registra que o valor lançado foi apurado nos termos do Parecer DRENI/Seort nº 766, com cópia às fls. 03 a 26. Aludido Parecer foi proferido no processo nº 11543.001207/2004-12, relativo a Declarações de Compensação de créditos do PIS não-cumulativo.

No DACON a empresa informa que praticamente toda a sua produção foi destinada ao mercado externo. Conforme registrado nos Livros Registro de Apuração do ICMS, nos balancetes e nas Notas Fiscais de venda, a Nibrasco destinou grande parte de sua produção para a sua coligada CVRD, estabelecimento de CNPJ 33.592.51010220-42, registrando as operações sob os Códigos Fiscais de Operação - CFOP 5.11 e 5.101, utilizado para vendas no mercado interno. Da mesma forma, na escrituração contábil os lançamentos fazem menção a vendas no mercado interno.

Em diligência realizada junto à CVRD, CNPJ 33.592.51010220-42 verificou-se que em muitos casos, o estabelecimento escriturou as compras como aquisições no mercado interno, com CFOP 1.12 e 1.102. As vendas realizadas pela CVRD são registradas sob os códigos 5.11 e 7.11 (até dez/02) e 5.101 e 7.101 (a partir de jan./03), todas identificadas como vendas de produção própria, não havendo registros no código 7.501 que identifica as exportações de mercadorias recebidas com fim específico de exportação.

Depreende-se dos registros, tratar-se de operações normais no mercado interno, em que se tributa a receita auferida pelo produtor e mantém-se o crédito na escrita do comprador.

A própria CVRD em resposta ao Termo de Solicitação de Documentos afirma estar utilizando os de créditos do PIS decorrentes dessas vendas (fl. 879/993).

De acordo com a definição legal dada à expressão "*fim específico de exportação*", para fazer jus ao benefício fiscal, as mercadorias vendidas devem ser remetidas diretamente do estabelecimento industrial para embarque de exportação ou para recintos alfandegados, por conta e ordem da empresa comercial exportadora. É o que dispõem a IN/SRF 247/02, art. 46, § 1º, a Lei 9.532/97, art. 39, § 2º e o Decreto-lei 1.248/72, art. 1º, parágrafo único.

Intimada, a CVRD informou que as pelotas são entregues/recebidas no pátio da remetente. Cumpre observar que o estabelecimento industrial da Nibrasco não está compreendido em área ou recinto alfandegado, conforme esclarecimento da Inspeção da Receita Federal do Brasil (fls. 884/887).



Verifica-se, assim, que as vendas efetuadas pela Nibrasco à CVRD não estão amparadas pela isenção da contribuição para o PIS, uma vez que não se enquadram na definição legal de fim específico de exportação.

O sujeito passivo não incluiu na base de cálculo do PIS não-cumulativo os valores decorrentes das variações cambiais dos passivos, conta esta de natureza devedora.

Desse modo, os lançamentos registrados a crédito representam receita tributável.

O contribuinte apurou o saldo da conta de variações cambiais adotando um regime de conta-corrente. A Lei 9.718/98 de forma alguma estipula que o valor tributável deva ser o saldo mensal positivo entre as variações ativas e passivas como entendeu o contribuinte. A Lei 10.637/2002 também não prevê tal abatimento.

Foram descontados, primeiramente os créditos vinculados às vendas no mercado interno e depois os créditos vinculados às exportações. O saldo de créditos do mercado externo foi utilizado para fins de compensação, consoante as DCOMP apresentadas.

De acordo com a planilha, grande parte das compensações não foi homologada por insuficiência de créditos.

O enquadramento legal citado no Auto de Infração foi: artigos 10, 2º, 3º e 4º da Lei 10.637/2002.

Cientificada em 17/09/2009, a Recorrente interpôs em 16/10/2009, o recurso de fls. 94/183, no qual são reiteradas as alegações constantes de sua impugnação, em síntese, que, na consecução de seus fins societários, adquire minério de ferro bruto (*pellet feed*) da COMPANHIA VALE DO RIO DOCE -CVRD; e, em seu estabelecimento fabril (usina de pelotização), transforma esse minério em pelotas destinadas a venda no mercado externo.

Ocorre que, vezes e outras, a REQUERENTE, aliena a CVRD seu excedente de produção exclusivamente para a operação de venda no mercado externo, e não realiza operação de venda de pelota de minério de ferro que não seja destinada ao mercado externo.

Dai, por se tratarem as hipóteses do artigo 5º, da Lei Federal Nº 10.637/2002, de casos de imunidades tributárias, nos termos do §2º, do artigo 149, da CF/88, suas expressões devem ser interpretadas extensivamente.

Assim, para o aproveitamento da imunidade ora socorrida, não importa que a venda seja destinada a recinto alfandegado, ou mesmo, que a venda se destina diretamente ao embarque para exportação (conforme dicção do Decreto Lei nº 1.248/72).

Desta forma, a glosa realizada pelos agentes fiscais é indevida, justamente por exorbitar os termos da imunidade tributária prescrita no artigo 5º, da Lei Federal Nº 10.637/2002.

Ainda com base na imunidade prescrita no inciso I, do §2º, do artigo 149, da CF/88, vale soerguer que as variações monetárias ativas decorrentes do fechamento dos contratos de câmbio se subsumem ao conceito de *'receita decorrente de operação de exportação'*.



Ora, as variações cambiais incorridas pela REQUERENTE são, à toda evidência, oriundas dos contrato de exportação que celebra com seus consumidores no mercado externo.

Dessa forma, o crédito que goza a REQUERENTE com a variação cambial no fechamento do câmbio é, em verdade, direito creditório decorrente das operações de exportação, e, pelo quanto que preceitua o inciso I, do §2º, do artigo 149, da CRFB/88, são imunes de tributação pela contribuição social ao PIS, conforme já decidiu o E. STJ, *in verbis*

*"RECURSO ESPECIAL CONTRIBUIÇÃO AO PIS E COFINS  
BASE DE CÁLCULO NÃO INCIDÊNCIA EXPORTAÇÃO  
RECEITAS FINANCEIRAS DECORRENTES DAS VARIAÇÕES  
MONETÁRIAS*

*A isenção do PIS e da Cofins incidente sobre as receitas decorrentes de operações realizadas na venda de produtos para o exterior, prevista no artigo 14 da Lei nº 10.637/2002, também alcança a variação cambial destes valores.*

*Recurso conhecido mas improvido " (Resp 761.644/PR, Rel. Ministro FRANCISCO PEÇANHA MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 06.12.2005, DJ 06.03.2006 p. 344)*

Sobre a incidência de contribuições para o PIS/PASEP —e da — COFINS sobre o crédito de ICMS (que foi criado para desonerar o processo produtivo da incidência em cascata) equivaleria a nulificar a sistemática adotada pelo legislador, pois se restauraria a incidência em cascata daquele imposto sobre os insumos consumidos no processo produtivo voltado à exportação; e quanto ao PIS, o art. 1º da Lei nº 9.004/95 autoriza a exclusão, da sua base de cálculo, da receita de exportação de produtos manufaturados nacionais e a referida MP nº 2.037-24/2000, no art. 14, § 1º, estabelece isenção desse tributo. Assim, ainda que se entenda que o crédito presumido é receita, seria incabível a sua inclusão na base de cálculo da COFINS e do PIS, uma vez que as receitas de exportações são isentas dessas contribuições

Não é outra a jurisprudência desse E. CONSELHO DE CONTRIBUINTES FEDERAL:

*Assunto Contribuição para o PIS/Pasep*

*Período de apuração 01/01/1998 a 28/02/1998,*

*01/06/1998 a 30/06/1998, 01/09/1998 a 31/12/2002*

*Ementa RECURSO VOLUNTÁRIO MATÉRIAS NÃO IMPUGNADAS PRECLUSÃO*

*As matérias não suscitadas em sede de impugnação não são passíveis de apreciação em sede de recurso voluntário, a teor do art. 17 do Decreto nº 70.235/72. Os argumentos relativos à não cumulatividade da base de cálculo da contribuição e à inconstitucionalidade da multa de ofício não foram apresentados na fase impugnatória*



*CRÉDITO PRESUMIDO ICMS E IPI  
INCONSTITUCIONALIDADE DO § 1º DO ART. 30 DA LEI Nº  
9.718/98 DECIDIDA PELO STF*

*IMPOSSIBILIDADE DE INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO  
DA CONTRIBUIÇÃO AO PIS*

*O crédito presumido do ICMS e do IPI são parcelas relacionadas à redução de custos e não à obtenção de receita nova oriunda do exercício da atividade empresarial. Por decisão definitiva proferida pelo STF, deve ser afastada a inclusão na base de cálculo da contribuição ao PIS e da Cofins das relativas ao crédito presumido ICMS e do IPI por não se constituírem em receitas decorrentes da venda de mercadorias, de serviços ou de mercadorias e serviços.*

*Recurso provido*

*(Número do Recurso: 139099 - Câmara SEGUNDA CÂMARA -  
Número do Processo: 13973-000401/2003-65 - Topo do  
Recurso: VOLUNTÁRIO - Matéria: PIS - Recorrente:  
KOHLEBACH MOTORES LTDA - Recorrida/Interessado: DRI-  
FLORIANOPOLIS/SC Data da Sessão: 18/10/2007 10:00:00 -  
Relator: Maria Cristina Roza da Costa - Decisão: ACÓRDÃO  
202-18396 - Resultado: DPU - DADO PROVIMENTO POR  
UNANIMIDADE - D O U de 07/03/2008, Seção I, pág. 29)*

Da indevida desconsideração do crédito decorrente de bens e serviços que teriam sido usados "indiretamente" no processo produtivo da REQUERENTE. Sobre os fundamentos legais e constitucionais da não-cumulatividade das contribuições para o PIS/PASEP, alega que o modo sob o qual os bens ou serviços são empregados no processo produtivo (se "direta" ou "indiretamente") não é relevante para a ocorrência ou não do crédito: tal interpretação pode ser atingida tanto com base no texto constitucional (art. 145, § 2º), como no texto legal (art. 3º, inc. II, da Lei nº 10.637/2002).

Aduz que o conceito de insumo é muito mais amplo que os conceitos de matéria-prima, produto intermediário, e material de embalagem, juntos ou isoladamente, como discorre, com mestria, RICARDO MARIZ DE OLIVEIRA:

*"Com efeito, essa interpretação está assentada, ou ao menos influenciada determinantemente, pelo conceito de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem que geram créditos de IPI, e também de ICMS.*

*Acontece que as leis destes dois Impostos não admitem, como o fazem as leis nº 10.637 e 10.833, a dedução ou o crédito relativo a insumos em geral, pois restringem os créditos a dos valores devidos na operação imediatamente anterior sobre apenas alguns tipos de insumos, que são exatamente as matérias-primas, os produtos intermediários e os materiais de embalagem.*

*SEJA SER NECESSÁRIO ADENTRAR EM QUALQUER DISCUSSÃO RELATIVA À EXTENSÃO DOS CRÉDITOS DEDUÇÕES RELATIVAS A INSUMOS PARA EFEITO DE QUANTIFICAÇÃO DA COFINS E DA CONTRIBUIÇÃO AO PIS/COFINS BASTA VER QUE, QUANTO AO IPI, A REDUÇÃO DO CRÉDITO A APENAS TRÊS GRUPOS DE INSUMOS DERIVA DE EXPRESSA DISPOSIÇÃO DA*

6



*RESPECTIVA LEGISLAÇÃO, ENQUANTO QUE NO ICMS AS LEIS QUE O REGEM DISPOSIÇÕES INTEIRAMENTE DIVERSAS DAS CONTIDAS NAS LEIS Nº 10.637 E 10.833*

*Além disso, em benefício da citada instrução normativa sequer existe uma disposição legal que diga que, para a identificação dos insumos que geram dedução da COFINS e da contribuição ao PIS, deva ser aplicada subsidiariamente a legislação do IPI, como ocorre com o crédito presumido estabelecido pela Lei 9.363, de 13.12.1996, neste caso por força de expressa determinação do parágrafo único do art. 3º. Portanto, O QUE DIZEM AS MENCIONADAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS QUANTO A QUE SOMENTE SÃO INSUMO AS MATÉRIAS-PRIMAS, OS PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS, AS EMBALAGENS E QUAISQUER OUTROS BENS QUE SOFRA M ALTERAÇÃO, CARECE INTEIRAMENTE DE BASE LEGAL.*

*ESSE ATO FAZENDÁRIO SOMENTE TERIA VALIDADE JURÍDICA SE A LEI EXPRESSAMENTE TIVESSE PERMITIDO A DEDUÇÃO EXCLUSIVAMENTE QUANTO A MATÉRIAS-PRIMAS, PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS, MATERIAIS DE EMBALAGEM E OUTROS BENS SOB AQUELE REQUISITO, EM VEZ DE AUTORIZÁ-LA ABERTAMENTE SOBRE INSUMOS DESTINADOS À PRODUÇÃO DE BENS E SERVIÇOS.*

*Além disso, INSUMO É O CONCEITO ECONÔMICO CORRESPONDENTE A TUDO QUANTO SEJA UTILIZADO, EMPREGADO OU CONSUMIDO PARA A PRODUÇÃO DE ALGUM BEM OU SERVIÇO."*

Quanto à glosa indevida de créditos relativos aos serviços para as operações das usinas da REQUERENTE, como está claro no Parecer SE/ORT/DRE/VIT/ES Nº 766/2007, a ilustre AUTORIDADE FISCAL não aceitou os créditos computados pela RECORRENTE decorrentes da utilização de serviços relativos à operação das usinas da REQUERENTE.

Dessa forma, para que seja atingida a não cumulatividade imposta pela sistemática constitucional, o art. 3º da Lei nº 10.837/2002 deve ser interpretado de modo apto a desfazer os malefícios causados pela cumulatividade, ou seja, a incidência do tributo em cascata sobre todas as fases da produção.

É o relatório

## **Voto Vencido**

Conselheiro Antônio Lisboa Cardoso, Relator

**VENDAS COM FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO.  
COMPROVAÇÃO**

Uma vez comprovado que as mercadorias produzidas pela Recorrente foram, efetivamente exportadas, devem ser consideradas isentas da



contribuição para o PIS, as receitas decorrentes, nos termos do art. 5º, III, da Lei nº 10.637, de 2002.

**CONTRIBUIÇÃO AO PIS E COFINS BASE DE CÁLCULO NÃO INCIDÊNCIA EXPORTAÇÃO RECEITAS FINANCEIRAS DECORRENTES DAS VARIAÇÕES MONETÁRIAS**

A isenção do PIS e da Cofins incidente sobre as receitas decorrentes de operações realizadas na venda de produtos para o exterior, prevista no artigo 14 da Lei n.º 10.637/2002, também alcança a variação cambial destes valores (Precedentes do E. STJ).

**PIS E COFINS NÃO-CUMULATIVIDADE CESSÃO DE CRÉDITOS DE ICMS PROVENIENTES DE EXPORTAÇÕES NÃO INCIDÊNCIA.**

Na sistemática da não-cumulatividade do PIS e da Cofins não deve compor a base de cálculo dessas contribuições a cessão de créditos de ICMS, por não se caracterizar como receita da pessoa jurídica, tratando-se de mera mutação patrimonial.

O recurso apresentado atende aos requisitos de admissibilidade previstos no Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972. Assim, dele conheço.

**I – Vendas com Fim Específico de Exportação. Isenção.**

Conforme constou do voto condutor do acórdão recorrido, o que se discute nos autos, não é a isenção da contribuição em tela sobre as receitas decorrentes de exportação, mas sim a comprovação de que as vendas de produtos à CVRD tenham sido realizadas com o fim específico de exportação, na forma exigida pelo art. 5º, III, da Lei nº 10.637, de 2002:

*“Art. 5º. 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,*

*III – vendas a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação.”*

O conceito da expressão “*fim específico de exportação*”, adotado pela decisão recorrida, foi tomado do art. 39, § 2º, da Lei nº 9.532/97, pelo qual os “*produtos remetidas diretamente do estabelecimento industrial para embarque de exportação ou para recintos alfandegados, por conta e ordem da empresa comercial exportadora*”

Nesse sentido o é de acordo com o Parecer SEORT nº 766/2007, que deu base a autoridade concluir que as vendas efetuadas pela contribuinte à CVRD não fazem jus à isenção fiscal, porque não restou comprovado se trata de venda com o fim específico de exportação e assim sendo.

Todavia, a extensão desse conceito deve ser melhor analisado, porquanto o mesmo se refere ao IPI, não podendo ser empregado “*ipsis litteris*” para fins de apuração de PIS/COFINS não-cumulativos.

De acordo com os memorandos de exportação emitidos pela CVRD, anexados ao processo de compensação comprovam que os produtos adquiridos pela CVRD da Nibrasco foram posteriormente exportados, o que a princípio, afasta qualquer dúvida sobre a exportação das mercadorias produzidas pela recorrente.

O acórdão recorrido também se baseia nas disposições do art. 7º, da Lei nº 10.637, de 2002, *in verbis*

*Art. 7º A empresa comercial exportadora que houver adquirido mercadorias de outra pessoa jurídica, com o fim específico de exportação para o exterior, que, no prazo de 180 (cento e oitenta) dias, contado da data da emissão - da- nota-fiscal pela vendedora não comprovar o seu embarque para o exterior, ficará sujeita ao pagamento de todos os impostos e contribuições que deixaram de ser pagos pela empresa vendedora, acrescidos de juros de mora e multa, de mora ou de ofício, calculados na forma da legislação que rege a cobrança do tributo não pago*

*§1º E Para efeito do disposto neste artigo, considera-se vencido o prazo para o pagamento na data em que a empresa vendedora deveria fazê-lo, caso a venda houvesse sido efetuada para o mercado interno*

*§ 2º No pagamento dos referidos tributos, a empresa comercial exportadora não poderá deduzir, do montante devido, qualquer valor a título de crédito de Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) ou de contribuição para o PIS/Pasep, decorrente da aquisição das mercadorias e serviços objeto da incidência*

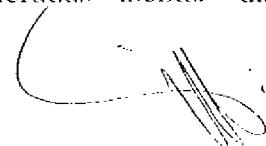
*§ 3º A empresa deverá pagar, também, os impostos e contribuições devidos nas vendas para o mercado interno, caso, por qualquer forma, tenha alienado ou utilizado as mercadorias "*

Todavia, o referido dispositivo não se aplica à recorrente, e sim à empresa comercial exportadora, no caso à CVRD.

Em relação à seguinte afirmação constante do voto condutor do acórdão recorrido, a seguir transcrito, percebe-se uma ligeira confusão, neste tópico não se discute qualquer crédito de PIS, mas se as referidas receitas sofrem ou não incidência dessa contribuição:

*"De acordo com os memorandos de exportação emitidos pela CVRD, atestam que de fato os produtos adquiridos pela CVRD da Nibrasco foram posteriormente exportados, **todavia, no caso, apenas a empresa exportadora fará jus ao crédito de PIS calculado sobre o valor das mercadorias adquiridas e as receitas decorrentes da venda ao exterior estarão isentas do PIS e da COFINS.**" (grifado)*

Portanto, uma vez comprovado que as mercadorias produzidas pela Recorrente foram, efetivamente exportadas, devem ser consideradas isentas da



contribuição para o PIS, as receitas decorrentes, nos termos do art. 5º, III, da Lei nº 10.637, de 2002.

## 2 Variações Cambiais decorrentes de Contratos de Exportação

De fato, com base na imunidade prescrita no inciso I, do §2º, do artigo 149, da CRFB/88, as variações monetárias ativas decorrentes do fechamento dos contratos de câmbio se subsumem ao conceito de *'receita decorrente de operação de exportação'*

E, no caso, as variações cambiais incorridas pela Recorrente são de fato decorrentes dos contratos de exportação que celebra com seus consumidores no mercado externo

Logo, o crédito que goza a Recorrente com a variação cambial no fechamento do câmbio é, em verdade, direito creditório decorrente das operações de exportação, e, pelo quanto que preceitua o inciso I, do §2º, do artigo 149, da CRFB/88, são imunes de tributação pela contribuição social ao PIS, conforme já decidiu o E. STJ, *in verbis*

*"RECURSO ESPECIAL CONTRIBUIÇÃO AO PIS E COFINS  
BASE DE CÁLCULO NÃO INCIDÊNCIA EXPORTAÇÃO  
RECEITAS FINANCEIRAS DECORRENTES DAS VARIAÇÕES  
MONETÁRIAS*

*A isenção do PIS e da Cofins incidente sobre as receitas  
decorrentes de operações realizadas na venda de produtos para  
o exterior, prevista no artigo 14 da Lei nº 10.637/2002, também  
alcança a variação cambial destes valores*

*Recurso conhecido mas improvido*

*(REsp 761.644/RS, Rel. Ministro FRANCISCO*

*PEÇANHA MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em  
06/12/2005, DJ 06/03/2006 p. 344)*

## 3 Cessão de Créditos de PIS

Em relação à incidência de PIS/COFINS (não-cumulativos) sobre a cessão de créditos de ICMS (mesmo antes da edição dos arts. 7º, 8º e 9º, da MP 451, de 2008), cumpre esclarecer que de acordo com o art. 155, § 2º, inciso X, da Constituição Federal, o mesmo não incidirá sobre as operações que destinem mercadorias para o exterior, sendo assegurada a manutenção e o aproveitamento do montante do imposto cobrado nas operações anteriores

Nesse sentido a Lei Complementar nº 87, 13 de setembro de 1996 (Lei Kandú), ao dispor sobre o ICMS, possibilitou às empresas exportadoras a possibilidade de transferências dos créditos excedentes de ICMS para outros contribuintes, nos seguintes termos:

*"Art. 24. A legislação tributária estadual disporá sobre o  
período de apuração do imposto. As obrigações consideram-se  
vencidas na data em que termina o período de apuração e são  
liquidadas por compensação ou mediante pagamento em  
dinheiro como disposto neste artigo*



*I - as obrigações consideram-se liquidadas por compensação até o montante dos créditos escriturados no mesmo período mais o saldo credor de período ou períodos anteriores, se for o caso,*

*II - se o montante dos débitos do período superar o dos créditos, a diferença será liquidada dentro do prazo fixado pelo Estado;*

*III - se o montante dos créditos superar os dos débitos, a diferença será transportada para o período seguinte*

*Art. 25. Para efeito de aplicação do disposto no art. 24, os débitos e créditos devem ser apurados em cada estabelecimento, compensando-se os saldos credores e devedores entre os estabelecimentos do mesmo sujeito passivo localizados no Estado. (Redação dada pela LCP nº 102, de 11.7.2000)*

*§ 1º Saldos credores acumulados a partir da data de publicação desta Lei Complementar por estabelecimentos que realizem operações e prestações de que tratam o inciso II do art. 3º e seu parágrafo único podem ser, na proporção que estas saídas representem do total das saídas realizadas pelo estabelecimento*

*I - imputados pelo sujeito passivo a qualquer estabelecimento seu no Estado,*

*II - havendo saldo remanescente, transferidos pelo sujeito passivo a outros contribuintes do mesmo Estado, mediante a emissão pela autoridade competente de documento que reconheça o crédito*

*§ 2º Lei estadual poderá, nos demais casos de saldos credores acumulados a partir da vigência desta Lei Complementar, permitir que*

*I - sejam imputados pelo sujeito passivo a qualquer estabelecimento seu no Estado,*

*II - sejam transferidos, nas condições que definir, a outros contribuintes do mesmo Estado "*

A despeito da lei dispor sobre base de cálculo do PIS e Colins não-cumulativa, como sendo a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, e da superveniência legislativa que resultou na exclusão da base de cálculo da referida contribuição as transferências onerosas de créditos de ICMS originados de operações de exportação, a que se referem a Lei Complementar nº 87, de 1996, tudo indica que os referidos créditos não devem integrar a base de cálculo da Colins, vez que na referida sistemática, por definição da própria Lei nº 10.833, de 2003, os créditos nela previstos não constituem receita bruta da pessoa jurídica.

Nesse sentido peço vênias para transcrever a ementa do acórdão nº 201-79.961, de relatoria do ilustre Conselheiro Gileno Gurjão Barreto, citado pela recorrente em alguns de seus recursos, julgado na sessão de 24/01/2007, no qual se discutiu exatamente o mesmo assunto, qual seja, a não incidência de PIS e Colins sobre a cessão de créditos de ICMS, na sistemática não-cumulativa, tem a seguinte redação:



*"COFINS ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA CESSÃO DE CRÉDITOS DE ICMS CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI NÃO INCIDÊNCIA DE PIS E COFINS"*

*"Não há incidência de PIS e de Cofins sobre a cessão de créditos de ICMS, por se tratar esta operação de mera mutação patrimonial."*

*RESSARCIMENTO CORREÇÃO MONETÁRIA SELIC*

*"Por falta de previsão legal, é incabível a incidência de correção monetária e/ou juros sobre valores recebidos a título de ressarcimento de créditos de Cofins não cumulativa."*

***"Recurso provido em parte."***

A propósito, transcrevo, por pertinente, o seguinte excerto extraído do voto proferido pelo Juiz Federal Leandro Paulsen, do TRF/4ª Região, por ocasião do julgamento do Agravo de Instrumento nº 2006.04.00.014611-2/RS, em 29-08-2006:

"Efetivamente, o entendimento do Fisco, no sentido de que o crédito de ICMS seria passível de tributação a título de PIS e COFINS restringe indevidamente o alcance da imunidade expressamente assegurado aos exportadores pelo art. 155, § 2º, X, "a", da CRFB/88.

Mas não é só este óbice à incidência.

Nem tudo o que contabilmente é considerado receita pode sê-lo para fins de tributação. Isso porque a receita, na norma concessiva de competência tributária, denota uma revelação de riqueza. É preciso considerar a receita sob a perspectiva do princípio da capacidade contributiva.

Veja-se a lição de JOSÉ ANTÔNIO MINATEL:

"...há equívoco nessa tentativa generalizada de tomar o registro contábil como o elemento definidor da natureza dos eventos registrados. O conteúdo dos fatos revela a natureza pela qual espera-se sejam tratados, não o contrário. [...] Equívoca-se a administração pública na tentativa de tributar a receita segundo os mesmos critérios que determinam o seu registro contábil para a tributação do lucro" (MINATEL, José Antônio. Conteúdo do Conceito de Receita e Regime Jurídico para sua Tributação. MP, 2005, p. 244 e 258).

Os créditos de ICMS ou mesmo os valores correspondentes à sua transferência a terceiros não constituem receita tributável, reveladora de riqueza e, portanto, de capacidade contributiva. Cuida-se de mero ressarcimento ou compensação por custo tributário suportado pelo exportador enquanto contribuinte de fato. O direito à manutenção do crédito vem minimizar os efeitos econômicos da sua incidência, fazendo com que o exportador que suportou o ônus tributário seja ressarcido quanto a tal custo. Não se cuida, pois, de receita no sentido a que se possa atribuir ao art. 195, I, a, da CF. Neste sentido, aliás, cabe transcrever novamente a obra já referida:

"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

12



patrimonial. [...] A recuperação de um valor anteriormente registrado como encargo tributário não tem o condão de transformá-lo automaticamente de despesa em receita, ainda que a forma adotada para sua escrituração em conta credora possa contribuir para a configuração de aumento do resultado do exercício da pessoa jurídica no momento da recuperação, efeito que, de concreto, traduz o retorno ao status quo ante, não reunindo condições de materializar ingresso de elemento novo que se qualifique no conceito de receita. [...] se o tributo a ser ressarcido incidiu em etapa econômica do processo produtivo e foi suportado como parte integrante do preço de insumos adquiridos pela empresa, o crédito assim concedido tem função de minimizar os custos de fabricação de produtos em razão de determinada política governamental. Dessa forma, tem nítida natureza de recuperação de custos, pelo que o valor do ressarcimento do tributo embutido no preço, ou do correspondente direito escriturado como crédito, melhor evidencia a sua índole se contabilizado em conta redutora dos próprios custos, jamais de conta de receita, por faltá-lhe os predicados para tal configuração. [...] 32. Não se qualifica como receita o ingresso financeiro que tem como causa o ressarcimento, ou recuperação de despesas e de custo anteriormente suportado pela pessoa jurídica, enquanto suficiente para neutralizar a anterior diminuição patrimonial. Equipara-se aos efeitos da indenização e, portanto, não ostenta qualidade para que possa ser rotulada de receita, pela ausência do requisito da contraprestação por atividade ou de negócio jurídico (materialidade), além de faltar o animus para obtenção de disponibilidade de nova riqueza. 33. A recuperação de tributo, anteriormente registrado como encargo, não tem o condão de transformá-lo automaticamente de despesa em receita." (MINAIF-L, José Antônio. *Conteúdo do Conceito de Receita e Regime Jurídico para sua Tributação*. MP, 2005, p. 218/219, 222, 224 e 259)

Impende que se atende, ainda, para o princípio federativo, na medida em que tributar crédito de ICMS implica intervir na tributação estadual, afetando a eficácia das imunidades e incentivos concedidos e fazendo com que, à impossibilidade de tributação ou renúncia tributária dos Estados corresponda tributação pela União, em transferência de recursos absolutamente desarrazoada e violadora da forma federativa de estado, bem como contrária à finalidade das normas de imunidade ou de incentivos."

Ademais disto, tributar cessão de créditos de ICMS originados de operações de exportação, seria o mesmo que tributar as receitas decorrentes de exportações, o que é vedado pelo ordenamento constitucional e infra-constitucional, conforme concluiu a Segunda Turma do colendo Tribunal Regional Federal da 4ª Região, *in verbis*:

**"EMENTA: TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. OPERAÇÕES DE EXPORTAÇÃO. CRÉDITOS DE ICMS TRANSFERIDOS A TERCEIROS. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO. 1. A inclusão dos valores provenientes da transferência de saldo credor do ICMS, obtido em razão do benefício fiscal concedido às empresas exportadoras, a fornecedores ou terceiros, na base de cálculo das contribuições PIS e COFINS, consoante entendimento manifestado pelo Fisco, ofende a regra de imunidade prevista no art. 155, § 2º, inciso X, da Constituição Federal e regulamentada pelo art. 25, §§ 1º e 2º, da Lei Complementar nº 87/96, o princípio federativo e o da proibição do bis in idem. Precedentes desta Corte. 2. Por operação de exportação deve-se entender não só o produto da venda realizada ao exterior, mas toda a receita ou resultado decorrente do complexo mecanismo de exportação, inclusive aquela**

*decorrente da transferência dos eventuais créditos de ICMS incidentes nas operações anteriores. 3. Sentença mantida (TRF4, APEI/RELEX 0008666-76/2008-404 7108, Segunda Turma, Relator Olívio Roberto Pamplona, D.E. 02/06/2010)."*

No mesmo sentido, em caso similar, merece ser destacado ainda, o seguinte fundamento adotado pelo voto condutor do REsp nº 1.025.833, de relatoria do Exmo. Sr. Ministro Francisco Falcão, julgado pela 1ª Turma do E. STJ, na sessão de 6/11/2008 (DE: 17/11/2008), nos seguintes termos:

*"Destaco, ainda, trecho do voto proferido no acórdão recorrido, cujo fundamento adoto como razão de decidir, litteris: "Mesmo a redução das Leis n.ºs 10.637/2002 e 10.833/2003 não produz o efeito de transmutar em receita aquilo que seja mero ressarcimento de despesa anterior (tributo pago), concedida na forma de crédito fiscal escriturável. O oposto resultaria no total desprezo pela própria natureza das verbas constantes na escrituração contábil, e a desvinculação da realidade não é opção conferida ao legislador. Este raciocínio não é desconhecido da própria lei tributária, que o acolhe ao estabelecer a necessidade de respeito a definições, conteúdo e alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado utilizadas pelo legislador tributário" (grifos acrescentados)*

Portanto, tributar cessão de créditos de ICMS originados de operações de exportação, seria o mesmo que tributar as receitas decorrentes de exportações, o que é vedado pelo ordenamento constitucional e infra-constitucional, conforme concluíram os arestos acima citados.

#### **4 Insumos: bens e serviços diretamente aplicados ou consumidos na fabricação do produto.**

De acordo com o Relatório produzido pela DRF de Vitória/ES (fls. 3 e seguintes), foram efetuadas glosas no item serviços contratados diretos — SAC, tendo em vista que alguns desses serviços não se enquadraram na definição de insumos delineada pela legislação no tocante à apuração de créditos a descontar.

O outro item que compôs a planilha de custo dos créditos foram os Serviços Contratados CVRD (Companhia Vale do Rio Doce), no que tange o Fator C foram glosados nas atividades de serviços apoio administrativos e serviços gerais, os gastos com pessoal e gastos diversos, uma vez que não configuram serviços aplicados na produção/fabricação do produto. Gastos com pessoal e gastos diversos tratam apenas dispêndios de atividades meio. Não foram excluídos os gastos com materiais e energia elétrica, posto que tais valores já haviam sido previamente excluídos do cálculo dos créditos a descontar pela sujeito passivo.

O Fator K corresponde a despesas gerais constante da fórmula de compensação da Usina de Pelotização. Da mesma forma como ocorreu em relação ao fator C, os dispêndios referentes a este fator também foram excluídos da base de cálculo dos créditos a descontar por não se enquadrarem na definição de serviços aplicados na produção/fabricação do produto.

O Fator Y corresponde à remuneração do capital de giro provido pela CVRD. Este componente tem por finalidade compensar a CVRD pelo custo financeiro do capital de

dergiro que a CVRD proverá para a operação e manutenção das usinas. Não existe previsão legal para que esse tipo de despesa se insira no bojo da base de cálculo dos créditos a descontar.

O Fator T corresponde a gastos realizados pela utilização de uma pilha adicional. Entende-se que tal gasto enquadra-se na definição de insumo delineado pela legislação, razão pela qual foi mantido no cálculo da base de cálculo dos créditos a descontar.

Foram glosados os valores correspondentes a participação nos resultados (PR), pagos aos inativos da Diretoria de Pelotização e Metálicos. Referido gasto não está previsto no rol de despesas que geram direito a crédito da contribuição

Em conformidade com o acórdão recorrido, as exclusões de insumos (bens e serviços) foram respaldadas no entendimento plasmado no artigo 66, parágrafo 5º, I, "a", da IN SRF 247/02, que restringe o conceito de insumo aos conceitos de i) matéria-prima, ii) produto intermediário, e material de embalagem, tal qual elaborados para efeito de aplicação da legislação do IPI.

Entretanto, conforme bem frisou a recorrente em seu recurso, o modo sob o qual os bens ou serviços são empregados no processo produtivo (se "direta" ou "indiretamente") *não é relevante* para a ocorrência ou não do crédito, pois, *tal interpretação pode ser atingida tanto com base no texto constitucional (art. 145, §2º), como no texto legal (art. 3º, inc. II, da Lei nº 10.637/2002)*

O conceito de insumo é mais amplo que os conceitos de *matéria-prima, produto intermediário, e material de embalagem*, juntos ou isoladamente, como discorre, com mestria, RICARDO MARIZ DE OLIVEIRA:

*"Com efeito, essa interpretação está assentada, ou ao menos influenciada determinantemente, pelo conceito de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem que geram créditos de IPI, e também de ICMS.*

*Acontece que as leis destes dois Impostos não admitem, como o fazem as leis nº 10.637 e 10.833, a dedução ou o crédito relativo a insumos em geral, pois restringem os créditos aos valores devidos na operação imediatamente anterior sobre apenas alguns tipos de insumos, que são exatamente as matérias-primas, os produtos intermediários e os materiais de embalagem*

*SEM SER NECESSÁRIO ADENTRAR EM QUALQUER DISCUSSÃO RELATIVA À EXTENSÃO DOS CRÉDITOS DEDUÇÕES RELATIVAS A INSUMOS PARA EFEITO DE QUANTIFICAÇÃO DA CÔFINS E DA CONTRIBUIÇÃO AO PIS/CÔFINS BASTA VER QUE, QUANTO AO IPI, A REDUÇÃO DO CRÉDITO A APENAS TRÊS GRUPOS DE INSUMOS DERIVA DE EXPRESSA DISPOSIÇÃO DA RESPECTIVA LEGISLAÇÃO, ENQUANTO QUE NO ICMS AS LEIS QUE O REGEM DISPOSIÇÕES INTEIRAMENTE DIVERSAS DAS CONTIDAS NAS LEIS Nº 10.637 E 10.833*

*Além disso, em benefício da citada instrução normativa sequer existe uma disposição legal que diga que, para a identificação dos insumos que geram dedução da CÔFINS e da contribuição ao PIS, deva ser aplicada subsidiariamente a legislação do IPI, como ocorre com o crédito presumido estabelecido pela lei*



9363, de 13/12/1996, neste caso por força de expressa determinação do parágrafo único do art. 3º. Portanto, O QUE DIZEM AS MENCIONADAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS QUANTO A QUE SOMENTE SÃO INSUMO AS MATÉRIAS-PRIMAS, OS PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS, AS EMBALAGENS E QUAISQUER OUTROS BENS QUE SOFRAAM ALTERAÇÃO, CARECE INTEIRAMENTE DE BASE LEGAL.

ESSE ATO FAZENDÁRIO SOMENTE TERIA VALIDADE JURÍDICA SE A LEI EXPRESSAMENTE TIVESSE PERMITIDO A DEDUÇÃO EXCLUSIVAMENTE QUANTO A MATÉRIAS-PRIMAS, PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS, MATERIAIS DE EMBALAGEM E OUTROS BENS SOB AQUELE REQUISITO, EM VEZ DE AUTORIZÁ-LA ABERTAMENTE SOBRE INSUMOS DESTINADOS À PRODUÇÃO DE BENS E SERVIÇOS.

Além disso, INSUMO É O CONCEITO ECONÔMICO CORRESPONDENTE A TUDO QUANTO SEJA UTILIZADO, EMPREGADO OU CONSUMIDO PARA A PRODUÇÃO DE ALGUM BEM OU SERVIÇO."

O conceito de insumos considerado pelo acórdão recorrido, é decorrente da adoção da regra aplicada ao crédito presumido de IPI previsto no RPI/79 e Parecer CST nº 65, de 1979, o qual dispõe sobre os insumos que dão direito, quais sejam, as matérias-primas e produtos intermediários (que integram o novo produto), bem como aqueles que, embora não se integrando ao novo produto, forem consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente, *in verbis*.

" ( ) Em estudo o inciso I do artigo 66 do Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados, aprovado pelo Decreto nº 83.263, de 9 de março de 1979 (RPI/79)

"Art. 66 - Os estabelecimentos industriais e os que lhe são equiparados, poderão creditar-se (Lei nº 4.502/64 arts. 25 a 30 e Decreto-lei nº 3.466, art. 2º, alínea 8º)

I - do imposto relativo a matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, adquiridos para emprego na industrialização de produtos tributados, **incluindo-se, entre as matérias-primas e os produtos intermediários, aqueles que, embora não se integrando ao novo produto, forem consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente**."

4.1- Observe-se, ainda, que enquanto na primeira parte da norma "matérias-primas" e "produtos intermediários" são empregados "stricto sensu", a segunda usa tais expressões em seu sentido lato - quaisquer bens que, embora não se integrando ao produto em fabricação se constam na operação de industrialização.

( )

6 - Todavia, relativamente aos produtos referidos na segunda parte, matérias-primas e produtos intermediários entendidos em sentido amplo, ou seja, aqueles que embora não sofram as referidas operações são nelas utilizados, se consumindo em

*virtude do contato físico com o produto em fabricação, tais como lixas, lâminas de serra e catalisadores, além da ressalva de não gerarem o direito se compreendidos no ativo permanente, exige-se uma série de considerações*

( )

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

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

( ) (Grifou-se)"

Entretanto, não é possível estabelecer uma sistemática de não-cumulatividade similar àquela aplicável ao IPI e ao ICMS, até porque o pressuposto de fato é diferente, como reconhece Marco Aurélio Greco, *in verbis*:

*"Embora a não-cumulatividade seja uma idéia comum a IPI e a PIS/COFINS, a diferença de pressuposto de fato (produto industrializado versus receita) faz com que assumam dimensão e perfil distintos. Por esta razão, pretender aplicar na interpretação das normas de PIS/COFINS critérios ou formulações construídas em relação ao IPI é*

*a)desconsiderar os diferentes pressupostos constitucionais,*

*b)agredir a racionalidade da incidência de PIS/COFINS, e*

*c)contrariar a coerência interna da exigência, pois esta se forma a partir do pressuposto de "receita" e não "produto".*

*Além disso, a constatação de que o ponto de partida constitucional é outro implica em o sentido das normas que compõem o subordenamento do PIS/COFINS, ainda que eventualmente utilizem as mesmas palavras utilizadas no âmbito do IPI, serem também diferentes*

*O significado não é algo que se agregue indissociavelmente à palavra – como já o demonstrou Alf Ross no seu clássico Tü-Tü. O significado é evocado no interlocutor e determinado pelo contexto em que utilizada a palavra. No caso, o significado das*

*palavras utilizadas nas leis examinadas é definido pelo respectivo pressuposto de fato constitucionalmente qualificado. A palavra utilizada num contexto cujo pressuposto de fato é a receita assume sentido e alcance diferente do que resulta do contexto em que o pressuposto de fato é o produto industrializado ou a circulação de mercadoria" (Não-cumulatividade do PIS/PASEP e da COFINS, p. 108-109)*

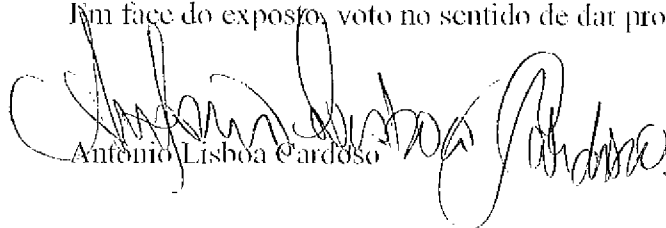
O certo é que o regime não-cumulativo da base de cálculo das contribuições em exame é distinto do modelo de não-cumulatividade do IPI e do ICMS, pois, a função primordial da não-cumulatividade *imposta pela sistemática constitucional*, o art. 3º da Lei nº 10.837/2002 deve ser interpretado de modo apto a desfazer os malefícios causados pela cumulatividade, ou seja, a incidência do tributo “em cascata” sobre todas as fases da produção

Com relação às referidas glosas, há que se verificar se tais custos foram necessários ao alcance do faturamento da empresa, isto é, se de fato se trata de “*bens e serviços utilizados como insumos na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produção de bens destinados à venda*”.

Desta forma, com exceção dos serviços administrativos, serviços de auditoria, serviços decorrentes de atividades meio estariam fora dessa definição, não configurando serviços sujeitos a apuração de créditos da contribuição, os demais estão diretamente vinculados às atividades da recorrente, fazendo jus ao correspondente crédito

Desta forma, entendo assistir razão à recorrente.

Em face do exposto, voto no sentido de dar provimento ao recurso.

  
Antonio Lisboa e Cardoso

## Voto Vencedor

Conselheiro José Adão Vitorino de Moraes, Redator Designado

Discordo do Ilustre Relator, pois, conforme demonstrado nos autos o lançamento teve como fundamento glosas de créditos decorrentes de: i) exportações não comprovadas; ii) custos de bens e serviços não-utilizados no processo de fabricação dos bens vendidos; iii) custos de serviços indiretos na operação da usina; e, exclusão indevida da base de cálculo da contribuição das receitas de: iv) variações cambiais ativas; e, v) cessão onerosa de créditos de ICMS para terceiros

i) exportações

A legislação que instituiu a contribuição para o PIS com incidência não-cumulativa, Lei nº 10.637, de 30/12/2002, assim dispõe, *in verbis*:

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

*I - exportação de mercadorias para o exterior,*

*( )*,

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

*( ) "*

O Decreto-Lei nº 1.248, de 1972, dispondo sobre operações de exportação de mercadorias, via comercial exportadora, assim define "com o fim específico de exportação", *in verbis*:

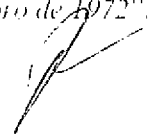
*"Art. 1º As operações decorrentes de compra de mercadorias no mercado interno, quando realizadas por empresa comercial exportadora, para o fim específico de exportação, terão o tratamento tributário previsto neste Decreto-Lei*

*Parágrafo único. Consideram-se destinadas ao fim específico de exportação as mercadorias que forem diretamente remetidas do estabelecimento do produtor-vendedor para*

*a) embarque de exportação por conta e ordem da empresa comercial exportadora,*

*b) depósito em entreposto, por conta e ordem da empresa comercial exportadora, sob regime aduaneiro extraordinário de exportação, nas condições estabelecidas em regulamento*

Por sua vez, o § 1º do artigo 5º da Lei nº 7.714, de 1988, que trata do PIS/Pasep, dispõe que "*Serão consideradas exportadas, ( ) as mercadorias vendidas a empresa comercial exportadora, de que trata o art. 1º do Decreto-Lei nº 1.248, de 29 de novembro de 1972*".



No presente caso, conforme demonstrado e provado nos autos e própria recorrente reconheceu, as mercadorias não foram embarcadas no porto para o exterior nem enviadas a recinto alfandegado, por conta e ordem de comercial exportadora.

Todas as vendas consideradas exportações pela recorrente foram efetuadas para a Companhia Vale do Rio Doce (CVRD) com códigos CFOP 511 e 5101 o que caracteriza operações no mercado interno e que dão direito ao adquirente de se creditar do PIS com incidência não-cumulativa. Também nos Livros Registro de Entradas da CVRD as compras foram registradas sob os códigos CFOP 112 e 1102 que indicam operações normais com direito ao crédito do PIS e não operações com o fim específico de exportação que não lhe daria direito àquele crédito e sim à recorrente. Além disto, nos registros de exportações da CVRD não há quaisquer anotações de exportações de mercadorias que foram adquiridas com o fim específico de exportação. A própria CVRD, em resposta ao Termo de Solicitação de Documentos nº 115/2007, anexou à documentação entregue por ela, um documento em que alega ter utilizado os créditos decorrentes das vendas dos produtos comercializados por ela.

ii) custos de bens e serviços não-utilizados no processo de fabricação dos bens vendidos

A Lei nº 10.637, de 2002, permite o aproveitamento de crédito de PIS sobre os custos de bens e serviços utilizados no processo de produção ou fabricação dos produtos vendidos assim dispondo, *in verbis*:

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

*( ),*

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

*( )"*

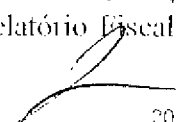
De acordo com este dispositivo legal, dão direito a créditos do PIS os custos dos bens e serviços utilizados na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda. No presente caso a recorrente produz "pelotas de minério de ferro".

Assim, são passíveis de aproveitamento de créditos do PIS somente os custos dos bens e serviços utilizados diretamente na produção do referido produto.

Conforme se verifica do Relatório Fiscal às fls. 03/25, a autoridade administrativa glosou os custos que não foram utilizados na produção das "pelotas de minério de ferro", tais como, administrativos e de auditoria.

iii) custos de serviços indiretos na operação da usina

Também, nos termos do inciso II do art. 2º da Lei nº 10.637, de 2002, citado e transcrito anteriormente, os custos com operação da usina, por constituírem custos indiretos que não integram o processo de produção ou fabricação do produto vendido, "pelotas de ferro", não geram créditos passíveis de desconto da contribuição devida. Segundo o Relatório Fiscal



(fls. 03/25) os custos glosados foram referentes a custos não-aplicados na produção, dentre eles destacam-se: serviços gerais, serviços de parada da usina, gastos não-alocados, remuneração de capital de giro e participação nos resultados pagos a inativos da diretoria, todos à CVRD.

iv) receitas de variações cambiais ativas - isenção

Ao contrário do entendimento da recorrente, as receitas de variações cambiais ativas, ainda que decorrentes de contratos de câmbio de exportações de mercadorias, não gozam de isenção da contribuição para o PIS.

Conforme expressamente disposto nos incisos I e III do art. 5º da Lei nº 10.637, de 2002, citados e transcritos anteriormente, a isenção alcança as exportações de mercadorias efetuadas pelo produtor/vendedor e/ou via comercial exportadora.

As variações cambiais ativas constituem receitas financeiras e estão sujeitas à contribuição para o PIS com incidência não-cumulativa, nos termos da Lei nº 10.637, de 2002, *in verbis*:

*"Art. 1º A contribuição para o PIS/Pasep tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.*

*§1º Para efeito do disposto neste artigo, o total das receitas compreende a receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica.*

*§2º A base de cálculo da contribuição para o PIS/Pasep é o valor do faturamento, conforme definido no caput.*

*( ) "*

Ressalte-se que a partir de 02 de agosto de 2004, a alíquota da contribuição para o PIS com incidência não-cumulativa incidente sobre receitas financeiras foi reduzida para 0,0 % (zero por cento), conforme estabelece o Decreto nº 5.164, de 30/07/2004. Contudo, essa redução não se aplica ao presente caso, tendo em vista que o lançamento impugnado abrange fatos geradores ocorridos até 31 de julho de 2003.

v) cessão onerosa de créditos de ICMS para terceiros

Já em relação à exclusão da base de cálculo da contribuição das receitas decorrentes da cessão onerosa de créditos de ICMS para terceiros, no regime de incidência não-cumulativa, tais receitas integram a base de cálculo da contribuição para o PIS, conforme estabelece o art. 1º, §§ 1º e 2º da Lei nº 10.637, de 2002, citados e transcritos anteriormente.

Também de acordo com o § 3º do art. 1º daquela lei, as receitas decorrentes da cessão onerosa de créditos para terceiros, para os fatos geradores ocorridos até 31 de dezembro de 2008, não estavam elencadas dentre aquelas passíveis de dedução da base de cálculo da contribuição para o PIS.

A exclusão de tais receitas da base de cálculo dessa contribuição somente foi permitida a partir da decretação pelo Congresso Nacional e sanção do Presidente da República

da Lei nº 11.945, de 04 de junho de 2009, art. 16 que deu nova redação ao § 3º do art. 1º da Lei nº 10.637, de 2002, com a inclusão do inciso VII naquele parágrafo, com produção de efeitos a partir de 1º janeiro de 2009, assim dispondo, *in verbis*:

*“Art. 16. Os arts. 1º, 2º e 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, passam a vigorar com a seguinte redação:*

*“Art. 1º*

*§ 3º*

*VII - decorrentes de transferência onerosa a outros contribuintes do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS de créditos de ICMS originados de operações de exportação, conforme o disposto no inciso II do § 1º do art. 25 da Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996”* (NR)(Produção de efeitos)

*Art. 33. Esta Lei entra em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos:*

*I - a partir de 1º de janeiro de 2009, em relação ao disposto*

*( )*,

*c) no art. 16, relativamente ao inciso VII do § 3º do art. 1º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002,*

*( ) ”*

Assim, de conformidade com os dispositivos legais citados e transcritos, as receitas decorrentes da cessão onerosa de créditos de ICMS para terceiros até 31 de dezembro de 2008 integravam a base de cálculo da contribuição para o PIS com incidência não-cumulativa.

Em face do exposto e de tudo o mais que consta dos autos, nego provimento ao recurso voluntário

José Adão Vilorino de Moraes

