



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

**Processo n°** 16004.000298/2006-51  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 3302-006.063 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 24 de outubro de 2018  
**Matéria** PIS e Cofins Não Cumulativos  
**Recorrente** USINA SANTA ISABEL LTDA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS**

Ano-calendário: 2000, 2001, 2002, 2003, 2004, 2005, 2006

ALARGAMENTO DA BASE DE CÁLCULO DA COFINS PROMOVIDA PELO §1º DO ARTIGO 3º DA LEI Nº 9.718/98. INCONSTITUCIONALIDADE. REPERCUSSÃO GERAL DO RE 585.235-1/MG. RECEITAS ORIUNDAS DO EXERCÍCIO DAS ATIVIDADES EMPRESARIAIS. APLICAÇÃO DO ARTIGO 62, §2º DO ANEXO II DO RICARF.

É inconstitucional o §1º do artigo 3º da Lei nº 9.718/98, conforme jurisprudência consolidada no STF e reafirmada no RE 585.235-1/MG, no qual reconheceu-se a repercussão geral do tema, devendo a decisão ser reproduzida nos julgamentos no âmbito do CARF. A base de cálculo do PIS e da COFINS sob a égide da Lei nº 9.718/98 corresponde à receita bruta das vendas de mercadorias e da prestação de serviços de qualquer natureza, ou seja, soma das receitas oriundas do exercício das atividades empresariais.

**IPI NÃO DESTACADO EM NOTAS FISCAIS. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO DAS CONTRIBUIÇÕES. IMPOSSIBILIDADE.**

O IPI não destacado e não cobrado do adquirente não pode ser excluído da base de cálculo das contribuições.

**CONCOMITÂNCIA COM AÇÃO JUDICIAL. RENÚNCIA. SÚMULA CARF Nº 1.**

Importa renúncia às instâncias administrativas a propositura pelo sujeito passivo de ação judicial por qualquer modalidade processual, antes ou depois do lançamento de ofício, com o mesmo objeto do processo administrativo, sendo cabível apenas a apreciação, pelo órgão de julgamento administrativo, de matéria distinta da constante do processo judicial.

**PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. ÔNUS DA PROVA**

Incumbe à interessada o ônus processual de provar o direito resistido.

#### MULTA DE OFÍCIO. LEGALIDADE.

A aplicação da multa de ofício no percentual de setenta e cinco por cento na constituição de crédito tributário de IPI é legítima e possui previsão legal no artigo 44 da Lei nº 9.430/1996.

#### CRÉDITOS DA NÃO-CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO.

A expressão "bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda" deve ser interpretada como bens e serviços aplicados ou consumidos na produção ou fabricação e na prestação de serviços, no sentido de que sejam bens ou serviços inerentes à produção ou fabricação ou à prestação de serviços, independentemente do contato direto com o produto em fabricação, a exemplo dos combustíveis e lubrificantes.

As aquisições de gases oxigênio e acetileno utilizados pela recorrente em cortes de chapa de aço no processo industrial geram créditos da não-cumulatividade das contribuições.

#### DEVOLUÇÃO DE PRODUTOS EXPORTADOS. IMPOSSIBILIDADE DE CREDITAMENTO.

A devolução de bens somente gera crédito da não-cumulatividade se a receita de venda dos referidos bens tiverem integrado o faturamento do mês ou de mês anterior e tiverem sido sujeitas à tributação não-cumulativa.

#### PIS/COFINS. RATEIO PROPORCIONAL. CRÉDITOS. RECEITAS FINANCEIRAS.

As receitas financeiras devem ser consideradas no cálculo do rateio proporcional entre a receita bruta sujeita à incidência não cumulativa e a receita bruta total, auferidas em cada mês, aplicável aos custos, despesas e encargos comuns.

As receitas financeiras não estão listadas entre as receitas excluídas do regime de apuração não cumulativa das contribuições de PIS/Pasep e Cofins e, portanto, submetem-se ao regime de apuração a que a pessoa jurídica beneficiária estiver submetida. Assim, sujeitam-se ao regime de apuração não cumulativa dessas contribuições as receitas financeiras auferidas por pessoa jurídica que não foi expressamente excluída desse regime, ainda que suas demais receitas submetam-se, parcial ou mesmo integralmente, ao regime de apuração cumulativa (Solução de Consulta Cosit nº 387/2017).

#### CRÉDITOS. REGIME DE RECONHECIMENTO. AQUISIÇÃO

A aquisição, a que se refere o inciso I do §1º dos artigos 3º das Lei nº 10.637/2002 e Lei nº 10.833/2003, deve ser entendida como a tradição das coisas móveis, ou, no caso de serviços, o reconhecimento do estágio de execução (serviços em várias etapas) ou da conclusão, no caso de serviço de uma única etapa.

#### EMENTAS DE PIS/PASEP. IDENTIDADE DE MATÉRIAS.

Aplicam-se ao PIS/Pasep as mesmas ementas elaboradas para a Cofins, em razão da identidade de matérias julgadas.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para excluir o montante relativo a "outras receitas", à exceção de "fretes diversos", dos demonstrativos de apuração de PIS e Cofins nos regimes cumulativos, para reconhecer o crédito da não-cumulatividade sobre as aquisições de gases oxigênio e acetileno utilizados pela recorrente em cortes de chapa de aço no processo industrial, para incluir as receitas financeiras nas receitas não-cumulativas e refazimento do rateio proporcional de créditos.

(assinado digitalmente)

Paulo Guilherme Déroulède - Presidente e Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Paulo Guilherme Déroulède (Presidente), Gilson Macedo Rosenburg Filho, Walker Araujo, Corinto Oliveira Machado, Jose Renato Pereira de Deus, Jorge Lima Abud, Diego Weis Junior, Raphael Madeira Abad.

## Relatório

Trata o presente de Autos de Infração de PIS/Pasep, Cofins e CIDE, relativos ao período de dezembro/2000 a abril/2004 (PIS/Pasep), dezembro/2000 a fevereiro/2006 (Cofins) e CIDE em maio/2002 e fevereiro/2004.

As infrações constatadas foram (Termo de Constatação Fiscal nº 2, e-fls. 2575/2605):

PIS/Pasep:

1. Valores de outras receitas não oferecidas à tributação no período de 12/2000 a 11/2002, conforme balancetes;

2. Exclusão indevida de IPI não destacado em nota fiscal de venda de açúcar e não recolhido, com base em decisão judicial obtida no Mandado de Segurança nº 2003.61.06.0033784;

3. Excesso de dedução de CIDE dos valores devidos a título de PIS/Pasep, infringindo o disposto no artigo 8º da Lei nº 10.336/2001;

4. Glosas de créditos da não-cumulatividade:

4.1. Glosa nº 01: créditos de aluguéis por falta de comprovação, relativos a contratos de locações de pessoas físicas, segundo informação da recorrente;

4.2. Glosa nº 02: glosa de energia elétrica referente aos meses de 12/2002 e 01/2003;

4.3. Glosa nº 03: falta de comprovação de créditos;

4.4. Glosa nº 04: glosa de valores de ICMS a pagar incidente sobre fretes de vendas;

4.5. Glosa nº 05: glosa de gases oxigênio e acetileno utilizados em cortes de chapas de aço, não se enquadrando no conceito de insumo;

4.6. Glosa nº 06: valor utilizado em duplicidade;

4.7. Glosa nº 07: glosa de crédito sobre devolução de açúcar exportado;

5. Refazimento do rateio de custos, encargos e despesas comuns,, uma vez que a recorrente não considerou as receitas cumulativas relativas à venda de álcool e consideração indevida das receitas financeiras;

6. Glosa de duplicidade de créditos no mês de 12/2003;

7. Desfazimento de ajustes positivos de créditos nos meses de 10/2004 e 04/2005;

Cofins:

Além das infrações relatadas para o PIS/Pasep, houve a glosa do complemento de preço de aquisição de cana-de-açúcar ao longo de 2003, efetuado em 2004, incluindo-o no estoque de abertura de produtos acabados.

CIDE:

Falta de recolhimento e/ou declaração de CIDE devida nos meses de 05/2002 e 02/2004.

Em impugnação, a recorrente aduziu que:

1. O conceito de faturamento exposto originalmente na Lei nº 9.718/1998 foi declarado inconstitucional;

2. O valor do IPI, embora não destacado, estava incluído no preço do produto;

3. A CIDE pode ser deduzida no mesmo período de apuração e que ajuizou o Mandado de Segurança nº 2005.61.06.007419-9 para discutir a matéria;

4. A glosa sobre a falta de comprovação do contrato de locação não deve persistir, pois poderia ser feito ajuste oral entre as partes; a Lei nº 10.684/2003 foi interpretativa ao trazer a despesa de energia elétrica como parcela a gerar crédito e que a IN SRF nº 358/2003 não poderia definir o que se enquadraria ou não como insumo; relevação da multa em relação à glosa 03; que o ICMS a pagar incidente sobre fretes de vendas pode ser creditado; os gases oxigênio e acetileno são insumos aptos a gerar créditos; relevação da multa quanto à glosa 06; nulidade do auto de infração por erro de fundamentação quanto à glosa 07 ou, subsidiariamente, relevação da multa de ofício; quanto ao ajuste, requer que seja mantido o efetuado pela recorrente, de acordo com o disposto no artigo 3º §8º da Lei nº 10.637/2002; relevação da multa em relação ao lançamento em duplicidade de 12/2003; as receitas

financeiras devem compor o rateio, em virtude de ausência de norma legal, dispondo de modo contrário; os ajustes de créditos, embora extemporâneos, existiram e são autorizados por lei.

5. O reconhecimento do crédito deve ser feito no momento do pagamento do preço, isto é, pelo custo incorrido e não no momento da entrada da mercadoria;

6. A divergência quanto à infração de falta de recolhimento de CIDE decorre de divergência de cálculos, sendo que o cálculo da recorrente está correto.

Ao final, pede a nulidade das autuações.

A Quarta Turma da DRJ em Ribeirão Preto proferiu o Acórdão nº 14-26.949, julgou improcedente a impugnação, nos termos da seguinte ementa:

*ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL Ano-calendário: 2001, 2002, 2003, 2004, 2005, 2006 MATÉRIA NÃO IMPUGNADA.*

*A inexistência de contestação não instaura o litígio e impossibilita a apreciação da matéria, em consonância com o que preceitua o artigo 17 do Decreto nº70.235, de 06 de março de 1972.*

*COMPROVAÇÃO DE ALEGAÇÕES.*

*As alegações desacompanhadas de provas que as corroborem devem ser desconsideradas no julgamento.*

*ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO Ano-calendário: 2001, 2002, 2003, 2004, 2005, 2006 INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE.*

*A autoridade administrativa não possui atribuição para apreciar a argüição de inconstitucionalidade ou de ilegalidade dos preceitos legais que embasaram o ato de lançamento. As leis regularmente editadas segundo o processo constitucional gozam de presunção de constitucionalidade e de legalidade até decisão em contrário do Poder Judiciário.*

*DECISÕES JUDICIAIS. EFEITOS. É vedada a extensão administrativa dos efeitos de decisões judiciais, quando comprovado que o contribuinte não figurou como parte na referida ação judicial.*

*MULTA. LANÇAMENTO DE OFÍCIO.*

*As multas de ofício possuem natureza objetiva e são exigidas diante da constatação da falta de pagamento do imposto, quando exigido de ofício, estando o julgador impossibilitado de estabelecer graduação no cometimento da falta pela interessada.*

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP Data do fato gerador: 31/12/2000, 30/06/2001, 31/12/2001, 31/03/2002, 30/04/2002, 31/05/2002, 31/07/2002, 30/09/2002, 30/11/2002, 31/01/2003, 30/04/2003, 30/06/2003, 31/08/2003, 30/09/2003,*

30/11/2003, 31/01/2004, 30/04/2004 PIS. FALTA DE RECOLHIMENTO.

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

CIDE COMBUSTÍVEIS. COMPENSAÇÃO.

*A possibilidade da compensação da CIDE com a contribuição somente pode ser exercida quando for anterior e efetivamente paga.*

SISTEMÁTICA DE NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS.

*O cálculo dos créditos na sistemática de não-cumulatividade encontra-se restrita aos casos expressamente previstos na legislação, sendo vedada sua extensão a itens e condições não previstos na legislação de regência.*

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS Data do fato gerador: 31/12/2000, 30/06/2001, 31/12/2001, 31/03/2002, 30/04/2002, 31/05/2002, 31/07/2002, 30/09/2002, 30/11/2002, 31/12/2002, 31/03/2003, 30/04/2003, 30/06/2003, 31/08/2003, 30/09/2003, 30/11/2003, 31/12/2003, 31/01/2004, 30/04/2004, 31/01/2005, 30/04/2005, 31/01/2006, 28/02/2006 COFINS. FALTA DE RECOLHIMENTO.

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

CIDE COMBUSTÍVEIS. COMPENSAÇÃO.

*A possibilidade da compensação da CIDE com a contribuição somente pode ser exercida quando for anterior e efetivamente paga.*

SISTEMÁTICA DE NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS.

*O cálculo dos créditos na sistemática de não-cumulatividade encontra-se restrita aos casos expressamente previstos na legislação, sendo vedada sua extensão a itens e condições não previstos na legislação de regência.*

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÓMICO - CIDE Data do fato gerador: 31/05/2002, 28/02/2004 CIDE COMBUSTÍVEIS. FALTA DE RECOLHIMENTO.

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

*Impugnação Improcedente*

*Crédito Tributário Mantido*

Inconformada, a recorrente interpôs recurso voluntário, reiterando as alegações deduzidas em impugnação.

Na forma regimental, o processo foi distribuído a este relator.

É o relatório.

**Voto**

Conselheiro Paulo Guilherme Déroulède, Relator.

O recurso atende aos pressupostos de admissibilidade e dele tomo conhecimento.

O primeiro ponto atacado pela recorrente diz respeito ao conceito de faturamento para efeito de incidência das contribuições no regime cumulativo. De fato, no Termo de Constatação Fiscal nº 2, a autoridade fiscal incluiu na base de cálculo os montantes relativos a "outras receitas". No demonstrativo de apuração do PIS cumulativo (e-fl. 361), a base de cálculo foi apurada pela soma do faturamento com outras receitas e com as exclusões das receitas de exportação, do IPI destacado e das devoluções de vendas.

Por seu turno, a recorrente arguiu a inconstitucionalidade do alargamento da base de cálculo já declarada pelo STF. A respeito, a apuração da base de cálculo das contribuições no regime cumulativo é regida pelo artigo 3º da Lei nº 9.718/98, cujo alargamento de base contido no §1º teve a inconstitucionalidade reconhecida nos *leading cases* RREE nº 346.084/PR; nº 357.950/RS; nº 358.273/RS; e nº 390.840/MG, e assentada no RE 585.235-1/MG, com repercussão geral reconhecida, nos termos da seguinte ementa:

*EMENTA. RECURSO. Extraordinário. Tributo. Contribuição social. PIS. COFINS. Alargamento da base de cálculo. Art. 3º, §1º da Lei nº 9.718/98. Inconstitucionalidade. Precedentes do Plenário (RE nº 346.084/PR, Rel. orig. Min. ILMAR GALVÃO, DJ DE 1º.9.2006; REs nº 357.950/RS, 358.273/RS e 390.840/MG, Rel. Min. MARCO AURÉLIO, DJ de 15.8.2006). Repercussão Geral do tema. Reconhecimento pelo Plenário. Recurso improvido. É inconstitucional a ampliação da base de cálculo do PIS e da COFINS prevista no art. 3º, §1º, da Lei nº 9.718/98.*

No voto, o Ministro Cezar Peluso consignou:

*“1. O recurso extraordinário está submetido ao regime de repercussão geral e versa sobre tema cuja jurisprudência é consolidada nesta Corte, qual seja, a inconstitucionalidade do §1º do art. 3º da Lei nº 9.718/98, que ampliou o conceito de receita bruta, violando, assim, a noção de faturamento pressuposta na redação original do art. 195, I, b, da Constituição da República, e cujo significado é o estrito de receita bruta das vendas de mercadorias e da prestação de*

*serviços de qualquer natureza, ou seja, soma das receitas oriundas do exercício das atividades empresariais....”(grifei)*

Tal decisão deve ser reproduzida nos julgamentos administrativos no âmbito deste Conselho, conforme disposto no §2º do artigo 62 do Anexo II do atual RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015.

Assim, a receita bruta sujeita à incidência da Cofins restringe-se às vendas de mercadorias e da prestação de serviços de qualquer natureza, ou seja, soma das receitas oriundas do exercício das atividades empresariais.

Verificando os balancetes de e-fls. 2425 em diante, constata-se que as outras receitas se referem ao grupo 3.1.2 - Outras Receitas Operacionais, incluindo os subgrupos Receitas Diversas (rubricas "Fretes diversos", "Outras receitas", Receitas com Equivalência Patrimonial") e Receitas Financeiras ("Descontos Obtidos", "Juros Recebidos", "Receitas c/ Aplicações Financeiras"). À exceção de "fretes diversos" que necessariamente correspondem a serviços, as demais rubricas se referem a outras receitas operacionais inseridas no alargamento declarado inconstitucional, devendo ser excluídas da base de cálculo do PIS e da Cofins apuradas no regime cumulativo, itens 1.2.1 e 3.2.1 do Termo de Constatação Fiscal nº 02.

Prosseguindo em sua defesa, a recorrente aduziu a exclusão dos valores de IPI embutidos nos preços de venda de suas mercadorias. A própria recorrente admitiu que não efetuou o destaque do IPI em suas notas fiscais em razão de medida judicial obtida em mandado de segurança.

O IPI consiste em exclusão da receita bruta, conforme o inciso I do §2º do artigo 3º da Lei nº 9.718/1998, vigente à época dos fatos:

*Art. 3º O faturamento a que se refere o artigo anterior corresponde à receita bruta da pessoa jurídica. (Vide Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001)*

[...]

*§ 2º Para fins de determinação da base de cálculo das contribuições a que se refere o art. 2º, excluem-se da receita bruta:*

*I - as vendas canceladas, os descontos incondicionais concedidos, o Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI e o Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS, quando cobrado pelo vendedor dos bens ou prestador dos serviços na condição de substituto tributário;*

No mesmo sentido, a IN SRF nº 247/2002:

*Exclusões e Deduções Gerais*

*Art. 23. Para efeito de apuração da base de cálculo do PIS/Pasep e da Cofins incidentes sobre o faturamento, observado o disposto no art. 24, podem ser excluídos ou*

*deduzidos da receita bruta, quando a tenham integrado, os valores:*

*I - das vendas canceladas;*

*II - dos descontos incondicionais concedidos;*

*III - do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI);*

*IV - do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), quando destacado em nota fiscal e cobrado pelo vendedor dos bens ou prestador dos serviços na condição de substituto tributário;*

*[...]*

Ocorre que não houve qualquer destaque de IPI a ser cobrado dos adquirentes da mercadoria, em razão e, justamente, devido à medida judicial obtida pela recorrente, sendo despicienda a alegação de que o IPI estaria embutido nos preços, a uma porque não há qualquer prova do alegado e a duas, porque seria a confissão de enriquecimento ilícito por parte da recorrente que estaria cobrando IPI dos adquirentes ao mesmo tempo que demandara no Judiciário pela não incidência da exação.

Assim, apenas o IPI destacado, cobrado do adquirente, é excluído da base de cálculo. Portanto, afasta-se a alegação da recorrente.

Concernente à exclusão indevida do IPI nos períodos de apuração no regime não-cumulativo, valem as mesmas considerações já tecidas para o regime cumulativo e mantêm-se a glosa fiscal na matéria.

Continuando, a recorrente pugnou pela correção das compensações das contribuições com a CIDE, alegando que efetuou a compensação nos termos do §1º do artigo 8º da Lei nº 10.336/2001 e que a argumentação fora objeto do Mandado de Segurança nº 2005.61.06.007419-9.

Em consulta processual ao *site* do TRF 3º Região (<http://web.trf3.jus.br/consultas/Internet/ConsultaProcessual/Processo?numeroProcesso=00074199120054036106>), obtém-se o Acórdão nº 8.458/2013, cuja ementa e decisão transcrevem-se:

APELAÇÃO CÍVEL Nº 0007419-91.2005.4.03.6106/SP

2005.61.06.007419-9/SP

RELATOR : Juiz Federal Convocado HERBERT DE BRUYN  
APELANTE : USINA SANTA ISABEL LTDA  
ADVOGADO : EMILIANE PINOTTI CARRARA AVILE e outro  
APELADO : Uniao Federal (FAZENDA NACIONAL)  
ADVOGADO : FERNANDO NETTO BOITEUX E ELYADIR FERREIRA BORGES

*TRIBUTÁRIO - CIDE - LEI Nº 10.336/2001 (ARTº 8º) - REDAÇÃO DA LEI Nº 10.636/2002 - DECRETOS NºS. 4.565/2003 E 5.060/2004 - DEDUÇÃO DOS VALORES PAGOS NA IMPORTAÇÃO OU NA COMERCIALIZAÇÃO INTERNA DE*

**PETRÓLEO E SEUS DERIVADOS, GÁS NATURAL E SEUS DERIVADOS E ÁLCOOL ETÍLICO COMBUSTÍVEL, COM VALORES DA CONTRIBUIÇÃO DO PIS/PASEP E DA COFINS - LIMITAÇÃO - ALÍQUOTA ZERO - AUSÊNCIA DE PROVA.**

1. *A Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE) incidente sobre a importação e comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados, e álcool etílico combustível, instituída pela Lei n. 10.336, de 19/12/2001, cuja base de cálculo é a unidade de medida adotada na Lei para os produtos nela mencionados (art. 4º), tem suas alíquotas fixadas no art. 5º dessa Lei da seguinte forma: "Art. 5º - A CIDE terá, na importação e na comercialização no mercado interno, as seguintes alíquotas específicas (Redação da Lei nº 10.636, de 2002): (...) - VIII - álcool etílico combustível, R\$ 37,20 por m3." (Incluído pela Lei nº 10.636, de 2002)*

2. *Previstas determinadas deduções do montante a recolher, no art. 7º, estabelece o art. 8º da Lei n. 10.336/2001: "Art. 8º - O contribuinte poderá, ainda, deduzir o valor da CIDE, pago na importação ou na comercialização, no mercado interno, dos valores da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS devidos na comercialização, no mercado interno, dos produtos referidos no art. 5º, até o limite de, respectivamente: (Redação dada pela Lei nº 10.636, de 2002). (...). VIII - R\$ 13,20 e R\$ 24,00 por mS, no caso de álcool etílico combustível (Incluído pela Lei nº 10.636, de 2002). § 1º - A dedução a que se refere este artigo aplica-se às contribuições relativas a um mesmo período de apuração ou posteriores".*

3. *Fundado no art. 177, § 4º, b, da Constituição Federal, introduzido pela Emenda Constitucional n. 33, de 11/12/2001, estatuiu o art. 9º da referida Lei: "Art. 9º - O Poder Executivo poderá reduzir as alíquotas específicas de cada produto, bem assim restabelecê-las até o valor fixado no art. 5º. § 1º - O Poder Executivo poderá, também, reduzir e restabelecer os limites de dedução referidos no art. 8º".*

4. *Com base nesse dispositivo, o Decreto n. 4.565, de 1/1/2003, reduziu proporcionalmente as alíquotas da CIDE e os limites de dedução do PIS/COFINS, antes de o Decreto n. 5.060, de 30/4/2004, introduzir nova alteração, reduzindo a zero a alíquota da CIDE incidente sobre o álcool etílico combustível, bem como o limite de dedução da PIS/COFINS para os fatos geradores ocorridos a partir de 1º de maio de 2004. Semelhante comportamento, todavia, atinha-se apenas a objetivos de política econômica, consistentes em evitar onerar excessivamente os contribuintes, com o fito de minimizar o impacto inflacionário.*

5. *Em nenhum momento a Lei n. 10.366/2001 lhes atribuiu, incondicionalmente, o direito pretendido. Ao contrário, seu próprio art. 8º previa limites para essa dedução, assim como o art. 9º da Lei possibilitava ao Poder Executivo reduzir as alíquotas e esses limites, que poderiam, tal como aconteceu, serem fixados em zero, independentemente de qualquer*

*proporcionalidade entre ambos. Com efeito, não há, na Lei, nenhuma alusão quanto à necessidade da compensação em foco ser completa. Estatuiu, somente que "a dedução a que se refere este artigo aplica-se às contribuições relativas a um mesmo período de apuração ou posteriores" (art. 8º, § 1º, Lei n. 10.336/2001), concluindo-se que, nas hipóteses nas quais o montante arrecadado a guisa de CIDE fosse superior aos limites de dedução fixados para o PIS/COFINS, era possível, senão a dedução dos valores excedentes no mesmo período, ao menos posteriormente, como assinalado no dispositivo. Nesse passo, só com a fixação do limite em zero, a partir do Decreto n. 5.060, de 30/4/2004, que passou a surtir efeitos a partir de 1/5/2004, tornou-se inviável semelhante dedução. Precedentes: (STJ, 1ª Turma; REsp 963169/PR; proc. n. 2007/0144132-2; Relator Min. JOSÉ DELGADO; DJe 28/04/2008); (TRF -3ª Região; 3ª Turma; proc. n. 00066809620064036102; AMS 292988; Rel. Des. Fed. CECILIA MARCONDES; e-DJF3 Judicial 1 de 03/10/2011, p. 278). (grifos não originais)*

*6. Ademais, a apelante pretende deduzir os valores relativos à CIDE pagos e ainda não aproveitados das contribuições relativas ao PIS/COFINS incidentes nas operações sobre a produção e comercialização de álcool etílico combustível no mercado interno, referentes aos períodos em que não havia "débitos suficientes de PIS/COFINS". Embora sugira, na fundamentação da peça vestibular, que desde julho de 2003 "passou a ser efetivamente onerada", não indica e nem prova, concreta e precisamente, os períodos de apuração da CIDE cuja dedução pretende. Evidentemente, impossível saber se a pretensão da apelante refere-se à CIDE apurada antes ou posteriormente à 1/5/2004 (a distribuição da ação ocorreu em 28/7/2005) - data a partir da qual os novos créditos gerados a título de CIDE não mais seriam dedutíveis do PIS/PASEP - bem como se o valor arrecadado, caso se trate do período anterior, excedia ou não os limites estipulados na legislação, desmerecendo, pois, acolhida o recurso. grifos não originais)*

*ACÓRDÃO Vistos e relatados estes autos em que são partes as acima indicadas, decide a Egrégia Sexta Turma do Tribunal Regional Federal da 3ª Região, por unanimidade, negar provimento à apelação, nos termos do relatório e voto que ficam fazendo parte integrante do presente julgado.*

*São Paulo, 07 de fevereiro de 2013.*

*HERBERT DE BRUYN Juiz Federal Convocado*

Observa-se que a argumentação da recorrente foi levada ao Judiciário, conforme afirmado por ela própria, estando, pois afastado seu conhecimento no âmbito administrativo. É o que dispõe o Decreto nº 7.574/2011, consolidando as normas do Processo Administrativo Fiscal, em seu art. 87:

*Art. 87. A existência ou propositura, pelo sujeito passivo, de ação judicial com o mesmo objeto do lançamento importa em*

*renúncia ou em desistência ao litígio nas instâncias administrativas (Lei nº 6.830, de 1980, art. 38, parágrafo único).*

*Parágrafo único. O curso do processo administrativo, quando houver matéria distinta da constante do processo judicial, terá prosseguimento em relação à matéria diferenciada.*

No mesmo sentido, o art. 78 do Anexo II do Regimento Interno do CARF – RICARF e a Súmula CARF nº 1:

*Art. 78. Em qualquer fase processual o recorrente poderá desistir do recurso em tramitação.*

*§ 1º A desistência será manifestada em petição ou a termo nos autos do processo.*

*§ 2º O pedido de parcelamento, a confissão irretratável de dívida, a extinção sem ressalva do débito, por qualquer de suas modalidades, ou a propositura pelo contribuinte, contra a Fazenda Nacional, de ação judicial com o mesmo objeto, importa a desistência do recurso.*

Súmula CARF nº 01:

*Importa renúncia às instâncias administrativas a propositura pelo sujeito passivo de ação judicial por qualquer modalidade processual, antes ou depois do lançamento de ofício, com o mesmo objeto do processo administrativo, sendo cabível apenas a apreciação, pelo órgão de julgamento administrativo, de matéria distinta da constante do processo judicial.*

No caso, aplica-se o disposto no Parecer Normativo Cosit nº 7/2014, que assim concluiu:

*Conclusão*

*21. Por todo o exposto, conclui-se que:*

*a) a propositura pelo contribuinte de ação judicial de qualquer espécie contra a Fazenda Pública, em qualquer momento, com o mesmo objeto (mesma causa de pedir e mesmo pedido) ou objeto maior, implica renúncia às instâncias administrativas, ou desistência de eventual recurso de qualquer espécie interposto, exceto quando a adoção da via judicial tenha por escopo a correção de procedimentos adjetivos ou processuais da Administração Tributária, tais como questões sobre rito, prazo e competência;*

*b) por conseguinte, quando diferentes os objetos do processo judicial e do processo administrativo, este terá prosseguimento normal no que concerne à matéria distinta;*

*c) a renúncia às instâncias administrativas abrange os processos de constituição de crédito tributário, de reconhecimento de direito creditório do contribuinte (restituição, ressarcimento e compensação), de aplicação de pena de perdimento e qualquer*

*outro processo que envolva a aplicação da legislação tributária ou aduaneira;*

*d) a decisão judicial transitada em julgado, seja esta anterior ou posterior ao término do contencioso administrativo, prevalece sobre a decisão administrativa, mesmo quando aquela tenha sido desfavorável ao contribuinte e esta lhe tenha sido favorável;*

*e) a renúncia às instâncias administrativas não impede que a Fazenda Pública dê prosseguimento normal aos seus procedimentos, a despeito do ingresso do sujeito passivo em juízo; proferirá, assim, decisão formal, declaratória da definitividade da exigência discutida ou da decisão recorrida, e deixará de apreciar suas razões e de conhecer de eventual petição por ele apresentada, encaminhando o processo para a inscrição em DAU do débito, quando existente, salvo a ocorrência de hipótese que suspenda a exigibilidade do crédito tributário, nos termos dos incisos II, IV e V do art. 151 do CTN;*

*f) o mesmo raciocínio se aplica, no que couber, aos processos administrativos em que não se discuta a exigibilidade do crédito tributário lançado de ofício, mas envolvam quaisquer outras matérias de interesse do sujeito passivo, que ele opte por submeter ao exame do Poder Judiciário (nestes casos, de igual modo, o curso do processo administrativo não será suspenso, ressalvada decisão judicial incidental determinando sua suspensão);*

*g) a competência para declarar a concomitância de instâncias e seus efeitos é da autoridade competente para decidir sobre a matéria na fase processual em que se encontra o processo administrativo, qualquer que seja o rito a que esteja submetido;*

*h) se, no ato da impugnação do lançamento, da manifestação de inconformidade ou da interposição de qualquer espécie de recurso, o interessado não informar que a matéria impugnada foi submetida à apreciação judicial, em desobediência ao disposto no inciso V do art. 16 do Decreto nº 70.235, de 1972, e ficar constatada a concomitância total ou parcial com processo judicial, deverá o Delegado ou o Inspetor-Chefe da RFB negar o seguimento da impugnação ou da manifestação quanto ao objeto coincidente;*

*i) é irrelevante, na espécie, que o processo judicial tenha sido extinto sem resolução de mérito, na forma do art. 267 do CPC, pois a renúncia às instâncias administrativas, em decorrência da opção pela via judicial, é definitiva, insuscetível de retratação;*

*j) a definitividade da renúncia às instâncias administrativas independe de o recurso administrativo ter sido interposto antes ou após o ajuizamento da ação;*

*k) o disposto neste Parecer aplica-se de igual modo a qualquer modalidade de processo administrativo no âmbito da RFB, ainda que sujeito a rito processual diverso do Decreto nº 70.235, de 1972;*

*l) a configuração da concomitância entre as esferas administrativa e judicial não impede a aplicação do disposto no art. 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, c/c a Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 1, de 12 de fevereiro de 2014;*

*m) ficam revogados o Parecer MF/SRF/COSIT/GAB nº 27, de 13 de fevereiro de 1996 e o ADN Cosit nº 3, de 14 de fevereiro de 1996.*

Destarte, deixa-se de conhecer as alegações relativas à matéria objeto da ação judicial e declara-se formalmente a definitividade do lançamento no âmbito administrativo, cabendo à unidade administrativa de origem a verificação do atual andamento processual e os efeitos das decisões vigentes sobre a matéria em questão.

Continuando em sua defesa, a recorrente refutou as glosas efetuadas pela autoridade fiscal. A glosa nº 01 refere-se à falta de comprovação de despesas de locação e que seriam contratos firmados com pessoas físicas. Por sua vez, a recorrente apenas afirmou que os contratos foram firmados oralmente, sem contudo trazer qualquer prova das condições contratadas como locador, valores etc, de modo a verificar o cumprimento dos requisitos estabelecidos em lei, como a utilização do bem alugado nas atividades da empresa, o locador ser pessoa jurídica, conforme disposto no artigo 3º, inciso IV e §2º, I, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 . Assim, mantém-se a glosa fiscal.

A glosa nº 02 referiu-se às despesas de energia elétrica nos meses de dezembro/2002 e janeiro/2003. De seu turno, a recorrente defende que a Lei nº 10.684/2003, em seu artigo 25, apenas explicitou uma questão controversa, esclarecendo sua interpretação.

No caso, o artigo 25 da Lei nº 10.684/2003 é resultado da conversão do artigo 1º da MP nº 107/2003, publicada em 11/02/2003, que introduziu o inciso IX no artigo 3º da Lei nº 10.637/2002, a partir de 1º de fevereiro de 2003. Em sua exposição de motivos<sup>1</sup>, restou evidente que a referida medida provisória teve por objetivo recuperar dispositivos que haviam sido afastados ou alterados na conversão da MP nº 66/2002 na Lei nº 10.637/2002, não se tratando, por conseguinte, de mera interpretação autêntica de qualquer dispositivo original da Lei nº 10.637/2002.

Ressalta-se que a energia elétrica nos meses de dezembro/2002 e janeiro/2003 poderia gerar créditos como insumos. A recorrente possui como objeto social descrito no artigo 3º de seu Estatuto Social (e-fl. 2699) a "*atividade de produção de açúcar, destilação de álcool, ambos derivados da cana-de-açúcar, a geração de energia elétrica e a comercialização no mercado interno e externo de tais produtos e subprodutos*".

Assim, em princípio, a energia elétrica utilizada na atividades produtivas poderiam gerar direito a crédito, ao passo que nas atividades administrativas ou comerciais, o crédito não poderia ser concedido. Todavia, a recorrente não informa nem comprova as parcelas de energia elétrica consumida nas atividades produtivas, distinguindo-as das consumidas nas atividades comerciais ou administrativas. Mantém-se, assim, a glosa fiscal.

---

<sup>1</sup> 2. Destarte, propõe-se a inclusão do inciso VI no § 3o do art. 1o; do inciso IX e §§ 10 e 11 no art. 3o; e do inciso X no art. 8o da referida lei, recuperando dispositivos da Medida Provisória no 66, de 29 de agosto de 2002, afastados ou alterados pelo projeto de conversão ou vetados por ocasião de sua sanção conforme razões de veto (Mensagem no 1.243, de 30 de dezembro de 2002).

Quanto às glosas 03 (falta de comprovação), 06 (duplicidade em maio/2005) item 2.3.8.3 do TCF nº 02 (duplicidade de crédito de material de embalagem e intermediário em dezembro/2003), a recorrente apenas pede a relevação da multa de ofício. Porém, a responsabilidade por infrações, em regra, independe da intenção do agente, conforme disposto no artigo 136<sup>2</sup> do CTN. A multa de ofício aplicada decorre do comando do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996, sendo sua aplicação atividade vinculada e obrigatória por parte da autoridade fiscal, nos termos do artigo 142<sup>3</sup> do CTN.

A glosa nº 04 referiu-se ao ICMS a pagar incidente nos fretes nas operações de vendas, com ônus suportado pelo vendedor e que o ICMS cobrado na substituição tributária não compõe a base de cálculo. Por sua vez, a recorrente destacou que o ICMS a pagar pode gerar crédito por haver o efetivo desembolso.

A descrição da glosa feita pela autoridade fiscal parece se referir ao ICMS a pagar na condição de substituto tributário, incidente sobre os fretes de venda contratados pela recorrente. Tal ICMS a pagar decorrente da cobrança a título de substituição tributária não compõe a base de cálculo de quem cobra nem seu recolhimento ao erário consiste em despesa do substituto tributário, que não pode se apropriar do valor deste ICMS a pagar a título de substituição tributária como créditos das contribuições. Salienta-se que o ICMS a pagar decorrente das operações próprias também não gera crédito das contribuições, por se tratar de despesas de vendas, sem previsão legal para tal creditamento. Mantém-se a glosa.

A glosa nº 05 refere-se aos gases oxigênio e acetileno utilizados pela recorrente em cortes de chapa de aço no processo industrial.

É necessário, inicialmente, expor o entendimento da definição de insumos para este relator. Neste aspecto, a não-cumulatividade das contribuições, embora estabelecida sem os parâmetros constitucionais relativos ao ICMS e IPI, foi operacionalizada mediante o confronto entre valores devidos a partir do auferimento de receitas e o desconto de créditos apurados em relação a determinados custos, encargos e despesas estabelecidos em lei. A apuração de créditos básicos foi dada pelos artigos 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, cujas atuais redações seguem abaixo:

*Lei nº 10.637/2002:*

*Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a: Produção de efeito (Vide Lei nº 11.727, de 2008) (Produção de efeitos) (Vide Medida Provisória nº 497, de 2010) (Regulamento)*

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

<sup>2</sup> Art. 136. Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.

<sup>3</sup> Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

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

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

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

*III - (VETADO)*

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

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

*VI - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços. (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)*

*VII - edificações e benfeitorias em imóveis de terceiros, quando o custo, inclusive de mão-de-obra, tenha sido suportado pela locatária;*

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

*IX - energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)*

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

*XI - bens incorporados ao ativo intangível, adquiridos para utilização na produção de bens destinados a venda ou na prestação de serviços. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)*

*Lei nº 10.833/2003:*

*Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a: (Produção de efeito) (Vide Medida Provisória nº 497, de 2010) (Regulamento)*

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

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

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

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

*III - energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)*

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

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

*VI - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros, ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços; (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)*

*VII - edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa;*

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

*X - vale-transporte, vale-refeição ou vale-alimentação, fardamento ou uniforme fornecidos aos empregados por pessoa jurídica que explore as atividades de prestação de serviços de*

*limpeza, conservação e manutenção. (Incluído pela Lei nº 11.898, de 2009)*

*XI - bens incorporados ao ativo intangível, adquiridos para utilização na produção de bens destinados a venda ou na prestação de serviços. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)*

A regulamentação da definição de insumo foi dada pelo artigo 66 da IN SRF nº 247/2002, e artigo 8º da IN SRF nº 404/2004, de forma idêntica:

*Art. 66. A pessoa jurídica que apura o PIS/Pasep não-cumulativo com a alíquota prevista no art. 60 pode descontar créditos, determinados mediante a aplicação da mesma alíquota, sobre os valores:*

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

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

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

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

*II - utilizados na prestação de serviços:*

*a) os bens aplicados ou consumidos na prestação de serviços, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado; e b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na prestação do serviço.*

*Art. 8º Do valor apurado na forma do art. 7º, a pessoa jurídica pode descontar créditos, determinados mediante a aplicação da mesma alíquota, sobre os valores:*

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

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

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

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

*II - utilizados na prestação de serviços:*

*a) os bens aplicados ou consumidos na prestação de serviços, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado; e b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na prestação do serviço.*

A partir destas disposições, três correntes se formaram: a defendida pela Receita Federal, corroborada em julgamentos deste Conselho, que utiliza a definição de insumos da legislação do IPI, em especial dos Pareceres Normativos CST nº 181/1974 e nº 65/1979. Uma segunda corrente que defende que o conceito de insumos equivaleria aos custos e despesas necessários à obtenção da receita, em similaridade com os custos e despesas dedutíveis para o IRPJ, dispostos nos artigos 289, 290, 291 e 299 do RIR/99.

Por fim, uma terceira corrente, defende, com variações, um meio termo, ou seja, que a definição de insumos não se restringe à definição dada pela legislação do IPI e nem deve ser tão abrangente quanto a legislação do imposto de renda.

Constata-se também que havia divergência no STJ sobre o tema. No REsp 1.246.317-MG, de relatoria do Ministro Mauro Campbell, decidiu-se pela ilegalidade parcial do artigo 66º da IN SRF nº 247/2002 e do artigo 8º da IN SRF nº 404/2004, na parte em que trata do conceito de insumos, adotando no acórdão um mais abrangente. De forma antagônica, no REsp Nº 1.128.018 - RS, decidiu-se pela legalidade das referidas INs e do conceito restrito de insumos.

Em 22/02/2018, o STJ julgou a matéria, na sistemática de como recurso repetitivo, no REsp 1.221.170/PR, o qual restou decidido com a seguinte ementa:

#### *EMENTA*

*TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. NÃO-CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. DEFINIÇÃO ADMINISTRATIVA PELAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS 247/2002 E 404/2004, DA SRF, QUE TRADUZ PROPÓSITO RESTRITIVO E DESVIRTUADOR DO SEU ALCANCE LEGAL. DESCABIMENTO. DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS À LUZ DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. RECURSO ESPECIAL DA CONTRIBUINTE PARCIALMENTE CONHECIDO, E, NESTA EXTENSÃO, PARCIALMENTE PROVIDO, SOB O RITO DO ART. 543-C DO CPC/1973 (ARTS. 1.036 E SEGUINTE DO CPC/2015).*

*1. Para efeito do creditamento relativo às contribuições denominadas PIS e COFINS, a definição restritiva da compreensão de insumo, proposta na IN 247/2002 e na IN 404/2004, ambas da SRF, efetivamente desrespeita o comando contido no art. 3º, II, da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003, que contém rol exemplificativo.*

2. O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da **essencialidade ou relevância**, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.

3. Recurso Especial representativo da controvérsia parcialmente conhecido e, nesta extensão, parcialmente provido, para determinar o retorno dos autos à instância de origem, a fim de que se aprecie, em cotejo com o objeto social da empresa, a possibilidade de dedução dos créditos relativos a custo e despesas com: água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual-EPI.

4. Sob o rito do art. 543-C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), assentam-se as seguintes teses: (a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; e (b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte.

#### ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, na conformidade dos votos e das notas taquigráficas a seguir, prosseguindo no julgamento, por maioria, a pós o realinhamento feito, conhecer parcialmente do Recurso Especial e, nessa parte, dar-lhe parcial provimento, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator, que lavrará o ACÓRDÃO.

Votaram vencidos os Srs. Ministros Og Fernandes, Benedito Gonçalves e Sérgio Kukina. O Sr. Ministro Mauro Campbell Marques, Assusete Magalhães (voto-vista), Regina Helena Costa e Gurgel de Faria (que se declarou habilitado a votar) votaram com o Sr. Ministro Relator. Não participou do julgamento o Sr. Ministro Francisco Falcão.

Brasília/DF, 22 de fevereiro de 2018 (Data do Julgamento).

NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO

MINISTRO RELATOR

Embora publicado, tal acórdão ainda não transitou em julgado, sendo sua aplicação ainda não obrigatória.

Dado o panorama, entendo que a melhor interpretação está com a terceira corrente, pelos motivos a seguir.

Inicialmente, destaca-se que a materialidade do fato gerador dos tributos envolvidos é distinta, isto é, a incidência sobre o produto industrializado para o IPI, sobre o lucro (real, presumido ou arbitrado), para o IRPJ, ao passo que o PIS/Pasep e a Cofins incidem sobre a receita bruta.

Esta distinção se refletiu na redação original do artigo 3º, na definição das hipóteses de crédito, especialmente a relativa a insumos, dada por "*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*". De plano, salta aos olhos a impropriedade de utilização da legislação do IPI como parâmetro, em razão da inclusão de serviços na mesma categoria normativa de bens, inaplicável à definição de IPI dada a bens.

Outra distinção marcante relativo ao IPI reside na inclusão de combustíveis e lubrificantes na definição de insumos. A legislação do IPI delimitou o alcance da definição, especialmente no Parecer Normativo CST nº 65/1979, em função do contato físico direto com o produto em fabricação, o que levou à impossibilidade de tomada de crédito de IPI sobre tais bens, inclusive objeto de edição da Súmula CARF nº 19:

***Súmula CARF nº 19:** Não integram a base de cálculo do crédito presumido da Lei nº 9.363, de 1996, as aquisições de combustíveis e energia elétrica uma vez que não são consumidos em contato direto com o produto, não se enquadrando nos conceitos de matéria-prima ou produto intermediário.*

É cediço que combustíveis não entram em contato físico direto com os produtos durante o processo produtivo, razão pela qual não podem ser inseridos no conceito de insumo adotado pelo IPI. Sendo assim, conclui-se que as Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, ao inserirem os termos combustíveis e lubrificantes na categoria de insumo, estabelecem um marco jurídico distinto da legislação do IPI.

Verifica-se que, de fato, a própria Receita Federal flexibilizou a questão do contato direto com o produto em fabricação. Vejamos a Solução de Divergência nº 14/2007 e nº 35/2008, as quais permitem a dedução de partes e peças de reposição de máquinas e equipamentos, desde que não incluídas no imobilizado:

*Solução de Divergência nº 14/2007:*

***ASSUNTO:** Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins **EMENTA:** Crédito presumido da Cofins. Partes e peças de reposição e serviços de manutenção. As despesas efetuadas com a aquisição de partes e peças de reposição e com serviços de manutenção em veículos, máquinas e equipamentos empregados diretamente na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, pagas à pessoa jurídica domiciliada no País, a partir de 1º de fevereiro de 2004, geram direito a créditos a serem descontados da Cofins, desde que às partes e peças de reposição não estejam incluídas no ativo imobilizado.*

*Solução de Divergência nº 35/2008:*

*Cofins não-cumulativa. Créditos. Insumos. As despesas efetuadas com a aquisição de partes e peças de reposição que*

*sofram desgaste ou dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas utilizadas em máquinas e equipamentos que efetivamente respondam diretamente por todo o processo de fabricação dos bens ou produtos destinados à venda, pagas à pessoa jurídica domiciliada no País, a partir de 1º de fevereiro de 2004, geram direito à apuração de créditos a serem descontados da Cofins, desde que às partes e peças de reposição não estejam obrigadas a serem incluídas no ativo imobilizado, nos termos da legislação vigente.*

Esta distinção fica evidenciada na redação da Lei nº 10.276/2001, ao estabelecer o regime alternativo de crédito presumido de IPI sobre o ressarcimentos das contribuições para o PIS e a Cofins, delimitando a definição de insumos para o IPI a matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, excluindo a energia elétrica e os combustíveis, distinguindo-se da redação dos incisos II dos artigos terceiros das leis instituidoras da não-cumulatividade, a qual inclui combustíveis na qualidade de insumos.

Por outro lado, a tese de que insumo equivaleria a custos e despesas dedutíveis necessários à obtenção da receita é por demais abrangente e não reflete a estrutura do artigo 3º das referidas leis. Este enumera as hipóteses de creditamento, sendo que todas se referem a custos ou despesas necessárias, o que afasta a definição abrangente, já que todas as demais hipóteses estariam abrangidas no inciso II, revelando-se, assim desnecessárias.

Assim, energia elétrica, aluguéis, contraprestação de arrendamento relativas a área administrativa são despesas necessárias, porém não são insumos e somente geram crédito por estarem previstas em hipóteses autônomas. O mesmo ocorre com a despesa de armazenagem e frete na operação de venda.

A terceira corrente, buscando uma definição própria para insumos, se refletiu em vários acórdãos deste conselho, em maior ou menor abrangência:

*Acórdão nº 930301.740:*

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS Período de apuração: 01/10/2004 a 31/12/2004 COFINS. INDUMENTÁRIA. INSUMOS. DIREITO DE CRÉDITO. ART. 3º LEI 10.833/03.*

*Os dispêndios, denominados insumos, dedutíveis da Cofins não cumulativa, 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.*

*Recurso Especial do Procurador Negado.*

*Acórdão nº 3202001.593:*

*CONCEITO DE INSUMOS. DIREITO DE CRÉDITO. CRITÉRIOS PRÓPRIOS 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; por outro lado, também não é qualquer bem ou serviço adquirido pelo contribuinte que gera direito de crédito, nos moldes da legislação do IRPJ.*

*Ambas as posições (“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.*

*No caso do PIS/Pasep e da Cofins, a partir dos enunciados prescritivos contidos nas Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, devem ser construídos critérios próprios para a apuração da base de cálculo das contribuições. 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, imperativos na elaboração do produto final destinado à venda, gerador das receitas tributáveis.*

*Recurso Voluntário parcialmente provido.*

*Acórdão nº 3201-001.879:*

*COFINS. NÃOCUMULATIVIDADE.*

*INSUMOS. CONCEITO.*

*O conceito de insumos no contexto da Cofins não-cumulativa é mais abrangente do que o conceito da legislação do IPI, devendo ser admitido todo dispêndio na contratação de serviços e aquisição de bens essenciais ao processo produtivo do sujeito passivo, independentemente de ter contato direto com o produto em fabricação.*

*Acórdão nº 3401-002.860:*

*CONCEITO DE INSUMOS PARA FINS DE APURAÇÃO DE CRÉDITO DE PIS E COFINS NÃOCUMULATIVOS.*

*O conceito de insumo deve estar em consonância com a materialidade do PIS e da COFINS. Portanto, é de se afastar a definição restritiva das IN SRF nºs 247/02 e 404/04, que adotam o conceito da legislação do IPI. Outrossim, não é aplicável as definições amplas da legislação do IRPJ. Insumo, para fins de crédito do PIS e da COFINS, deve ser definido como sendo o bem ou serviço utilizado direta ou indiretamente na produção de bens ou prestação de serviços, sendo indispensável a estas atividades e desde que esteja relacionado ao objeto social do contribuinte.*

*Acórdão nº 3301-002.270:*

*COFINS/PIS. REGIME NÃO CUMULATIVO. INSUMOS. CONCEITO.*

*A legislação do PIS/Cofins atribuiu conceito próprio de insumos para o fim de aproveitamento dos créditos da não cumulatividade. Este conceito não é tão restritivo quanto o da legislação do IPI e nem tão amplo quanto à legislação do imposto de renda.*

*Acórdão nº 3403-003.629:*

*NÃOCUMULATIVIDADE. INSUMO. CONCEITO.*

*O conceito de insumo na legislação referente à COFINS não guarda correspondência com o extraído da legislação do IPI (demasiadamente restritivo) ou do IR (excessivamente alargado). Em atendimento ao comando legal, o insumo deve ser necessário ao processo produtivo/fábrica, e, conseqüentemente, à obtenção do produto final.*

Entendo, pois, que a expressão "bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda" deve ser interpretada como bens e serviços aplicados ou consumidos na produção ou fabricação e na prestação de serviços, no sentido de que sejam bens ou serviços inerentes à produção ou fabricação ou à prestação de serviços, independentemente de ter havido contato direto com o produto fabricado, a exemplo dos combustíveis e lubrificantes, expressos no texto legal.

Assim, devem ser entendidos como insumos, os custos de aquisição e custos de transformação que sejam inerentes ao processo produtivo e não apenas genericamente inseridos como custo de produção. Esta distinção é dada pela própria lei e também pelo STJ (AgRg no REsp nº 1.230.441-SC, AgRg no REsp nº 1.281.990-SC), quando excluem, por exemplo, dispêndios com vale-transporte, vale-alimentação e uniforme da condição de insumos, os quais poderiam ser considerados custos de produção, mas que somente foram alçados a insumos a partir da Lei nº 11.898/2009, e apenas para as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação, manutenção.

Destaca-se, ainda, que determinados custos de estocagem, embora, sejam considerados para avaliação de estoques, não geram, em regra, créditos da não-cumulatividade, pois são aplicados aos produtos já acabados.

A partir da definição acima, entendo que a utilização dos gases de oxigênio e acetileno em cortes de chapa de aço no processo industrial geram créditos da não-cumulatividade das contribuições, razão pela qual a glosa deve ser revertida.

No que tange à glosa 07, a recorrente pugna pela nulidade da autuação, uma vez que a autoridade fiscal a fundamentou no inciso VII do artigo 3º da Lei nº 10.833/2003. A glosa se referiu à devolução de açúcar exportado. De fato, o fundamento legal correto corresponde ao inciso VIII e não o VII, mencionado no Termo de Constatação Fiscal nº 02:

*VII - edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa;*

*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;*

Contudo, tal equívoco no enquadramento legal não acarreta qualquer prejuízo ou cerceamento à defesa da recorrente, pois que a infração está perfeitamente delineada e se refere à devolução de bens que foram exportados, ou seja, não sofreram a incidência das contribuições e, portanto, sua devolução não gera crédito. Subsidiariamente, a recorrente pede a relevação da multa de ofício, que, conforme já visto, é incabível.

Prosseguindo, a recorrente refutou o refazimento do rateio de créditos comuns, efetuado pela fiscalização, alegando apenas que atendeu ao disposto no §8º do artigo 3º da Lei nº 10.637/2002. A fiscalização refez o rateio sobre os custos com a cana-de-açúcar, incluindo as receitas cumulativas decorrentes da venda de álcool e não apenas as receitas isentas e não-cumulativas, como havia sido efetuado pela recorrente. No caso, os §§ 7º, 8º e 9º do artigo 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, abaixo transcritos, prevêm que os créditos relativos aos custos comuns serão rateados proporcionalmente às receitas não-cumulativas, em relação à receita bruta total, o que implica a inclusão das receitas cumulativas de vendas de álcool no denominador. Correto, portanto, o refazimento do rateio.

*§ 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. (Vide Lei nº 10.865, de 2004)*

*§ 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.*

Ainda sobre o cálculo do rateio, a fiscalização excluiu as receitas financeiras a partir da redução de sua alíquota a zero pelo Decreto nº 5.164/2004, entendendo que referida redução excluiria as receitas financeiras da incidência não-cumulativa das contribuições. Por seu turno, a recorrente propugna pela ausência de base legal para excluir as receitas financeiras do rol de receitas não-cumulativas.

Inicialmente, destaca-se que a redução da alíquota a zero não retira uma receita do campo de incidência das contribuições, não altera o fato gerador da incidência tributária. Para se definir a natureza da receita, se cumulativa ou não, deve-se verificar, em

princípio, o rol disposto nos artigos 8º da Lei nº 10.637/2002 e 10 da Lei nº 10.833/2003. A inclusão neste rol leva a receita para o regime cumulativo, seja por condição subjetiva (operadoras de planos de saúde, instituições financeiras, determinadas sociedades cooperativas), seja por condição objetiva, isto é, o tipo de receita auferida, conforme os diversos incisos destes artigos.

Além destes marcos normativos, a legislação pode prever que determinada receita não permite a vinculação de créditos a si, como é o caso das exportações de produtos adquiridos com o fim específico, conforme previsão contida no §4º do artigo 6º da Lei nº 10.833/2003, o que exclui tal receita da condição de não-cumulativa, embora não esteja prevista no rol dos artigos 8º da Lei nº 10.637/2002 e 10 da Lei nº 10.833/2003.

Destarte, as receitas financeiras, embora sujeitas à alíquota zero, não estão excluídas do rol de receitas sujeitas à não-cumulatividade e devem integrar as receitas não-cumulativas no numerador, bem como a receita bruta total no denominador, devendo o recurso voluntário ser provido nesta parte.

Em complemento, adoto as razões de decidir esposadas no Acórdão nº 3402-005.330, proferido em 20/06/2018, pela 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento, cuja ementa parcial e excerto do voto condutor transcrevem-se abaixo:

[...]

*PIS/COFINS. RATEIO PROPORCIONAL. CRÉDITOS.  
RECEITAS FINANCEIRAS.*

*As receitas financeiras devem ser consideradas no cálculo do rateio proporcional entre a receita bruta sujeita à incidência não cumulativa e a receita bruta total, auferidas em cada mês, aplicável aos custos, despesas e encargos comuns.*

*As receitas financeiras não estão listadas entre as receitas excluídas do regime de apuração não cumulativa das contribuições de PIS/Pasep e Cofins e, portanto, submetem-se ao regime de apuração a que a pessoa jurídica beneficiária estiver submetida. Assim, sujeitam-se ao regime de apuração não cumulativa dessas contribuições as receitas financeiras auferidas por pessoa jurídica que não foi expressamente excluída desse regime, ainda que suas demais receitas submetam-se, parcial ou mesmo integralmente, ao regime de apuração cumulativa (Solução de Consulta Cosit nº 387/2017).*

Excerto:

*"I Rateio Proporcional Receitas Financeiras*

*Como se sabe, os créditos das contribuições do PIS e da Cofins podem somente ser apropriados pela contribuinte em relação à receita bruta não cumulativa, sendo que, na hipótese de a empresa auferir receitas nos dois regimes (cumulativo e não cumulativo), o crédito da contribuição deverá ser apurado em conformidade com o disposto nos arts. 3º, §§7º a 9º das Leis nºs 10.833/2003 (Cofins) e 10.637/2002 (PIS/Pasep):*

Lei nº 10.833/2003:

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

(...)

§ 7º Na hipótese de a pessoa jurídica sujeitar-se à incidência não cumulativa da COFINS, em relação apenas à 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. [negritei] § 9º O método eleito pela pessoa jurídica para determinação do crédito, na forma do § 8º, será aplicado consistentemente por todo o ano calendário e, igualmente, adotado na apuração do crédito relativo à contribuição para o PIS/PASEP não cumulativa, observadas as normas a serem editadas pela Secretaria da Receita Federal.

(...)

*No caso, a recorrente adota o método do rateio proporcional, sendo o crédito da contribuição determinado pela multiplicação do valor integral do crédito por um percentual obtido pela razão entre a receita bruta não cumulativa e a receita bruta total auferida pela empresa no mês.*

*Sustenta a fiscalização que as receitas financeiras, por não serem relacionadas aos insumos sobre os quais são apurados os créditos, não deveriam ser consideradas no estabelecimento da relação percentual destinada à apropriação dos créditos.*

*No entanto, as receitas financeiras integram, sim, a receita bruta não cumulativa, inclusive, posteriormente aos períodos de apuração sob análise, mediante o Decreto nº 8.426/2015, foram restabelecidas as alíquotas das contribuições de PIS/Pasep e Cofins incidentes sobre as receitas financeiras auferidas pelas pessoas jurídicas sujeitas ao regime de apuração não cumulativa dessas contribuições.*

*Nessa linha também é a orientação da própria Cosit órgão central da Receita Federal na Solução de Consulta nº 387 Cosit, de 31 de agosto de 2017, assim ementada:*

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep RECEITAS FINANCEIRAS. REGIME DE APURAÇÃO.

As receitas financeiras não estão listadas entre as receitas excluídas do regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e, portanto, submetem-se ao regime de apuração a que a pessoa jurídica beneficiária estiver submetida.

Assim, sujeitam-se ao regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep as receitas financeiras auferidas por pessoa jurídica que não foi expressamente excluída desse regime, ainda que suas demais receitas submetam-se, parcial ou mesmo integralmente, ao regime de apuração cumulativa.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.833/2003, arts. 10 e 15, V.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins (...)

*Ademais, como se vê nos §§8º dos arts. 3º das Leis nºs 10.833/2003 (Cofins) e 10.637/2002 (PIS/Pasep) não há qualquer ressalva a respeito das receitas sujeitas à alíquota zero das contribuições ou da necessidade de ter havido pagamento das contribuições para o cômputo nas receitas brutas.*

*Tem-se como princípio fundamental da hermenêutica que onde a lei não distingue, não pode o intérprete distinguir. A respeito do tema, Carlos Maximiliano afirmou que, "quando o texto dispõe de modo amplo, sem limitações evidentes, é dever do intérprete aplicá-lo a todos os casos particulares que se possam enquadrar na hipótese geral prevista explicitamente; não tente distinguir entre as circunstâncias da questão e as outras; cumpra a norma tal qual é, sem acrescentar condições novas, nem dispensar nenhuma das expressas" (in "Hermenêutica e Aplicação do Direito", 17ª ed., Rio de Janeiro: Forense, 1998, p. 247). 1 Dessa forma, no cálculo do rateio proporcional entre a receita auferida sob o regime não cumulativo em relação ao total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, devem ser consideradas as receitas financeiras como integrantes dessas outras duas receitas, ainda que tributadas à alíquota zero nos períodos de apuração.*

*Nesse mesmo sentido já decidiu este Colegiado, por unanimidade de votos, no Acórdão cuja ementa se transcreve abaixo, relativamente a consideração das receitas financeiras no cálculo do rateio proporcional das receitas de exportação não cumulativas:*

Processo nº 16366.000413/200689 Recurso nº Embargos Acórdão nº 3402004.312-4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária Sessão de 25 de julho de 2017 Relatora: Maria Aparecida Martins de Paula ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL Período de apuração: 01/04/2006 a 30/06/2006 EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OMISSÃO. SANEAMENTO.

Caracterizada a omissão sobre ponto que deveria o Colegiado se pronunciar, ela deve ser suprida pelos embargos de declaração com a apreciação da correspondente alegação.

RATEIO PROPORCIONAL. RECEITAS FINANCEIRAS. RECEITA BRUTA TOTAL.

O método de rateio proporcional utilizado na apuração dos créditos da Cofins vinculados à exportação consiste na aplicação, sobre o montante de custos, despesas e encargos vinculados comumente a receitas brutas não cumulativas do mercado interno e da exportação, da proporcionalidade existente entre a Receita Bruta da Exportação não cumulativa e a Receita Bruta Total no regime não Cumulativo. Não há permissivo legal para a exclusão de qualquer valor, inclusive receitas financeiras, da Receita Bruta da Exportação não Cumulativa ou da Receita Bruta Total no Regime não cumulativo.

Embargos acolhidos

*Também no Acórdão nº 3201002.235-2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, de 22 de junho de 2016, sob a relatoria do Conselheiro Charles Mayer de Castro Souza, foi assim decidido:*

(...)

Exclusão das receitas financeiras no cálculo do rateio proporcional

O terceiro tema é matéria recorrente neste Colegiado Administrativo. Diz com a exclusão, pela fiscalização, das receitas financeiras no cálculo do rateio proporcional, previsto no art. 3º, § 8º, II, das Leis nº 10.637, de 2002 e 10.833, de 2003, dos custos, despesas e encargos vinculados às receitas submetidas aos regimes cumulativo e não cumulativo do PIS/Cofins.

Essa mesma Turma de Julgamento já se posicionou a respeito, entendendo ilegal a exclusão, uma vez que, não falando a lei em receita bruta sujeita ao pagamento da Cofins, mas apenas em receita bruta sujeita à incidência não cumulativa, não caberia ao intérprete restringir o que a lei não restringiu. Eis a ementa da decisão:

CRÉDITOS DE COFINS. RATEIO PROPORCIONAL. RECEITAS FINANCEIRAS. ALÍQUOTA ZERO. INCLUSÃO NO CONCEITO DE RECEITA BRUTA TOTAL.

O art. 3º, § 8º, II, da Lei nº 10.833/2003 não fala em receita bruta total sujeita ao pagamento de COFINS, não cabendo ao intérprete criar distinção onde a lei não o faz. Impõe-se o cômputo das receitas financeiras no cálculo da receita bruta total para fins de rateio proporcional dos créditos de COFINS não cumulativo.

(CARF/3<sup>a</sup> Seção/2<sup>a</sup> Câmara / 2<sup>a</sup> Turma Ordinária, rel. Conselheiro Thiago Moura de Albuquerque Alves, Acórdão n.º 3202000.597, de 28/11/2012).

De conseguinte, as receitas financeiras devem, sim, ser consideradas no cálculo do rateio proporcional dos custos, despesas e encargos vinculados às receitas submetidas aos regimes cumulativo e não cumulativo do PIS/Cofins.

(...)

*Assim, cabe reforma na decisão recorrida para que seja efetuado novo cálculo do percentual de rateio proporcional levando em consideração as receitas financeiras como integrantes da receita bruta não cumulativa e da receita bruta total e efetuado o correspondente ressarcimento/compensação no montante adicional.*

Além do acórdão supracitado, cabe destacar, ainda, os acórdãos abaixo:

Acórdão nº 3402-002.166:

*RATEIO PROPORCIONAL. DETERMINAÇÃO DA RELAÇÃO ENTRE A RECEITA NÃO CUMULATIVA E RECEITA BRUTA TOTAL. INTELIGÊNCIA DO INCISO II, DO §8º DO ART. 3º DA LEI 10.833/2003.*

*As receitas provenientes de vendas de produtos ao exterior, que ocasionem receitas rotuladas como “receitas financeiras”, devem compor a receita bruta (numerador) quando decorrer de venda de produtos sujeitos a não cumulatividade, e, em qualquer hipótese (vendas de produtos sujeitos ou não à não cumulatividade), devem compor a receita bruta total da pessoa jurídica (denominador).*

Acórdão nº 3302-01.172:

*RATEIO PROPORCIONAL. RECEITAS FINANCEIRAS. RECEITA BRUTA TOTAL.*

*Para o cálculo do rateio proporcional, aplica-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.*

*O total da receita 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.*

Acórdão nº 3801-002.668:

*REGIME DA NÃOCUMULATIVIDADE. MÉTODO DE RATEIO PROPORCIONAL. RESSARCIMENTO.*

*No cálculo do rateio proporcional para atribuição de créditos no regime da não-cumulatividade das contribuições sociais, no*

*valor da receita bruta incluem-se as receitas da venda de bens e serviços e todas as demais receitas, a exemplo das receitas decorrentes dos créditos presumidos de ICMS, receitas financeiras e de recuperação de custos.*

Acórdão nº 3202-000.597:

*CRÉDITOS DE COFINS. RATEIO PROPORCIONAL. RECEITAS FINANCEIRAS. ALÍQUOTA ZERO. INCLUSÃO NO CONCEITO DE RECEITA BRUTA TOTAL.*

*O art. 3º, § 8º, II, da Lei nº 10.833/2003 não fala em receita bruta total, sujeita ao pagamento de COFINS, não cabendo ao intérprete criar distinção onde a lei não o faz. Impõe-se o cômputo das receitas financeiras no cálculo da receita brutal total para fins de rateio proporcional dos créditos de COFINS não-cumulativo.*

Acórdão 3201-002.235:

*CRÉDITOS DE PIS. RATEIO PROPORCIONAL. RECEITAS FINANCEIRAS. ALÍQUOTA ZERO. INCLUSÃO NO CONCEITO DE RECEITA BRUTA TOTAL.*

*O art. 3º, § 8º, II, da Lei nº 10.833/2003 não fala em receita bruta total, sujeita ao pagamento do PIS e da Cofins, não cabendo ao intérprete criar distinção onde a lei não o faz. Impõe-se o cômputo das receitas financeiras no cálculo da receita brutal total para fins de rateio proporcional dos créditos de PIS e de Cofins não cumulativos."*

Quanto à glosa de ajustes positivos de créditos, a fiscalização deslocou as despesas dos meses de 10/2004 e 04/2005 para os meses de 05/2004 e 01/2005, respectivamente, por se referirem a estes últimos, embora lançadas extemporaneamente pela recorrente nos meses 10/2004 e 04/2005. Esta alegou apenas a relevação da multa, o que já foi afastado, conforme exposto anteriormente.

Destaca-se que, de fato, não houve uma glosa efetiva das despesas, mas apenas seu deslocamento para meses anteriores, o que implica tratamento favorável à recorrente. Constata-se, em verdade, que não houve lançamentos de PIS/Pasep nos períodos acima mencionados, nem para de Cofins nos meses de 05/2004 e 10/2004. Já nos meses de 01/2005 e 04/2005, houve lançamentos de Cofins, uma vez que o retorno da despesa para o mês de 04/2005, diminuiria o lançamento de 04/2005, mas aumentaria o do mês 01/2005, fazendo com que a recorrente sofresse maior incidência de juros de mora. Portanto, o procedimento adotado pela fiscalização foi mais favorável à recorrente.

Além das matérias já tratadas acima, que se aplicam tanto aos lançamentos de PIS/Pasep quanto de Cofins, houve uma infração específica de Cofins atinente ao creditamento do complemento do preço da cana-de-açúcar, cuja entrega do produto ocorrera ao longo de 2003 (regime cumulativo para a Cofins), ao passo que o efetivo pagamento ocorrera em 2004, quando a recorrente tomou os referidos créditos, alegando que o momento de reconhecimento créditos é o do pagamento e não o da entrada da mercadoria.

Neste aspecto, o Comitê de Pronunciamentos Contábeis emitiu o Pronunciado Técnico CPC nº 30, tratando da mensuração de receitas. Em seus itens 14 em diante, dispôs sobre o momento de reconhecimento das receitas:

#### ***Venda de bens***

*14. A receita proveniente da venda de bens deve ser reconhecida quando forem satisfeitas todas as seguintes condições:*

- (a) a entidade tenha transferido para o comprador os riscos e benefícios mais significativos inerentes à propriedade dos bens;*
- (b) a entidade não mantenha envolvimento continuado na gestão dos bens vendidos em grau normalmente associado à propriedade e tampouco efetivo controle sobre tais bens;*
- (c) o valor da receita possa ser mensurado com confiabilidade;*
- (d) for provável que os benefícios econômicos associados à transação fluirão para a entidade; e*
- (e) as despesas incorridas ou a serem incorridas, referentes à transação, possam ser mensuradas com confiabilidade.*

*15. A avaliação do momento em que a entidade transfere os riscos e os benefícios significativos da propriedade para o comprador exige o exame das circunstâncias da transação. Na maior parte dos casos, a transferência dos riscos e dos benefícios inerentes à propriedade coincide com a transferência da titularidade legal ou da transferência da posse do ativo para o comprador. Tais casos são típicos das vendas a varejo. Em outros casos, porém, a transferência dos riscos e benefícios da propriedade ocorre em momento diferente da transferência da titularidade legal ou da transferência da posse do ativo.*

*16. Se a entidade reter riscos significativos da propriedade, a transação não é uma venda e a receita não pode ser reconhecida. A retenção de risco significativo inerente à propriedade pode ocorrer de várias formas. Exemplos de situações em que a entidade pode reter riscos e os benefícios significativos da propriedade são:*

- (a) quando a entidade vendedora retém uma obrigação em decorrência de desempenho insatisfatório que não esteja coberto por cláusulas normais de garantia;*
- (b) nos casos em que o recebimento da receita de uma venda em particular é contingente, pois depende da venda dos bens pelo comprador (genuína consignação);*
- (c) quando os bens expedidos estão sujeitos à instalação, sendo esta uma parte significativa do contrato e ainda não tenha sido completada pela entidade; e*
- (d) quando o comprador tem o direito de rescindir a compra por uma razão especificada no contrato de venda e a entidade vendedora não está certa da probabilidade de devolução.*

*[...]*

#### ***Prestação de serviços***

*20. Quando a conclusão de uma transação que envolva a prestação de serviços puder ser estimada com confiabilidade, a receita associada à transação deve ser reconhecida tomando por base o estágio de execução (stage of completion) da transação ao término do período de reporte. O desfecho de uma*

*transação pode ser estimado com confiabilidade quando todas as seguintes condições forem satisfeitas:*

- (a) o valor da receita puder ser mensurado com confiabilidade;*
- (b) for provável que os benefícios econômicos associados à transação fluirão para a entidade;*
- (c) o estágio de execução (stage of completion) da transação ao término do período de reporte puder ser mensurado com confiabilidade; e*
- (d) as despesas incorridas com a transação assim como as despesas para concluí-la puderem ser mensuradas com confiabilidade.*

**21. O reconhecimento da receita com referência ao estágio de execução de uma transação é usualmente denominado como sendo o método da percentagem completada. Por esse método, a receita é reconhecida nos períodos contábeis em que os serviços são prestados. O reconhecimento da receita nessa base proporciona informação útil sobre a extensão da atividade e o desempenho dos serviços prestados durante o período. O Pronunciamento Técnico CPC 17 – Contratos de Construção também exige o reconhecimento da receita nessa mesma base. As exigências naquele Pronunciamento são geralmente aplicáveis ao reconhecimento da receita e dos gastos associados a uma transação que envolva a prestação de serviços.**

**22. A receita somente deve ser reconhecida quando for provável que os benefícios econômicos associados à transação fluirão para a entidade. Porém, quando surgir incerteza acerca da realização de valor já incluído na receita, o valor incobrável, ou o valor com respeito ao qual a recuperação tenha deixado de ser provável, deve ser reconhecido como despesa, e não como ajuste (dedução) do valor da receita originalmente reconhecida.**

[...]

**24. O estágio de execução de uma transação pode ser determinado por diversos métodos. A entidade deve escolher um método que mensure com confiabilidade os serviços executados. Dependendo da natureza da transação, os métodos podem incluir:**

- (a) levantamento ou medição do trabalho executado;*
- (b) serviços executados até a data, indicados como percentual do total dos serviços a serem executados; ou*
- (c) a proporção entre os custos incorridos até a data e os custos totais estimados da transação. Somente os custos que efetivamente possam ser identificados com os serviços executados até a data devem ser incluídos nos custos incorridos até a data de mensuração. Da mesma forma, somente os custos que reflitam serviços executados ou a serem executados devem ser incluídos nos custos totais estimados da transação.*

*Para efeito de reconhecimento das receitas de prestação de serviços, os pagamentos parcelados e os adiantamentos recebidos de clientes não correspondem, necessariamente, aos serviços executados.*

**25. Para fins práticos, quando os serviços prestados correspondam a um número indeterminado de etapas, durante um período específico de tempo, a receita deve ser reconhecida**

***pelos métodos linear durante tal período, a menos que haja evidências de que outro método represente melhor o estágio de execução da transação. Quando determinada etapa for muito mais significativa do que quaisquer outras, o reconhecimento da receita deve ser adiado até que essa etapa seja executada.***

Verifica-se que a orientação contábil é no sentido de se reconhecer a receita de venda de bens quando ocorrer a transferência dos riscos e benefícios mais significativos inerentes ao direito de propriedade, além da observância de outros aspectos mencionados no item 14 do CPC. Do lado da prestação de serviços, o reconhecimento deve ser pelo estágio de execução do serviço, a ser medido por levantamento ou medição ou proporção entre custos incorridos e custos totais estimados, ou seja, deve-se apurar o estágio de execução correspondente ao serviço executado, quando este corresponder a várias etapas. No caso de um serviço a ser executado em uma única etapa, o reconhecimento deverá ocorrer quando da execução da etapa.

A Solução de Consulta Cosit nº 111/2014 reconheceu a aplicação do CPC 30 ao analisar o regime de competência e o auferimento de receitas em situação de vendas canceladas, conforme a ementa abaixo:

***ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS PRESTAÇÃO DE SERVIÇO. REGIME DE COMPETÊNCIA. CANCELAMENTO DE NOTAS FISCAIS. NÃO REALIZAÇÃO DE RECEITAS. NÃO AUFERIMENTO DE RECEITA. VENDAS CANCELADAS.***

*O fato gerador da Cofins no regime de apuração não cumulativa é o auferimento de receitas pelas pessoas jurídicas, o que ocorre quando as receitas são consideradas realizadas. A receita é considerada realizada e, portanto, passível de registro pela Contabilidade, quando produtos ou serviços produzidos ou prestados pela entidade são transferidos para outra entidade ou pessoa física com a anuência destas e mediante pagamento ou compromisso de pagamento especificado perante a entidade produtora.*

*No que diz respeito à prestação de serviços, no regime de competência, a receita é considerada realizada e, portanto, auferida quando um serviço é prestado com a anuência do tomador e com o compromisso contratual deste de pagar o preço acertado, sendo irrelevante, nesse caso, a ocorrência de sua efetiva quitação.*

*Não integram a base de cálculo da Cofins, no regime de apuração não cumulativa, as receitas referentes a vendas canceladas. No que diz respeito à prestação de serviços, vendas canceladas correspondem à anulação de valores registrados como receita bruta de serviços, fato que ocorre quando o contratante não concorda com o valor cobrado (no todo ou em parte), seja porque os serviços não foram prestados de acordo com o contrato, seja porque os serviços prestados, sem a sua anuência, não foram contratados, ou seja porque o valor cobrado não tem previsão contratual. Nesse caso a contratada não é detentora do direito de receber pagamento (no todo ou em parte) pelos serviços prestados. Consequentemente, ainda que*

*ela registre esses valores como receita, eles não passam a assumir tal condição, já que não se consideram como receitas realizadas e, por conseguinte, como receitas auferidas.*

*No regime de competência, o cancelamento de notas fiscais, seja no mês da prestação de serviço ou em outro mês qualquer, por si só, não afeta a ocorrência do fato gerador ou a apuração da base de cálculo da Cofins. Todavia, se as causas que motivarem tal cancelamento, configurarem vendas canceladas, o correspondente valor, registrado como receita de serviços, é passível de exclusão da base de cálculo dessa Contribuição no mês da devolução.*

*DISPOSITIVOS LEGAIS: Instrução Normativa SRF nº 404, de 2004, arts. 3º e 4º, caput, e § 1º; Lei nº 6.404, de 1976, art. 187, § 1º, “a” e “b”; Instrução Normativa SRF nº 51, de 1978, item 4.1; Norma Brasileira de Contabilidade TG 30 - Receitas (com a redação dada pela Resolução CFC nº 1.412, de 2, de outubro de 2012), item 21.*

No mesmo sentido, o Manual de Contabilidade Societária<sup>4</sup> da FIPECAFI ao dispor sobre estoques, entendendo que o momento de contabilização das compras coincide com a transmissão do direito de propriedade, não se ligando apenas ao aspecto legal, mas principalmente à transferência de riscos e benefícios futuros. Transcreve-se o trecho da obra para melhor esclarecer:

*"O momento da contabilização de compras de itens do estoque, assim como o das vendas a terceiros, em geral, coincide com o da transmissão do direito de propriedade dos mesmos, embora o conceito de ativo esteja ligado não só aspecto legal, mas principalmente a transferência de riscos e benefícios futuros. Dessa forma, na determinação sobre se os itens integram ou não a conta de estoques, o importante não é sua posse física, mas o direito de sua propriedade; em seguida, há também que se discutir a figura do controle e ainda as dos riscos e benefícios. Assim, deve ser feita uma análise caso a caso visando identificar potenciais eventos onde haja transferência dos principais benefícios e riscos.*

[...]

#### *5.2.2 Compras em trânsito*

*Não devem ser incluídas as compras cujo transporte seja de responsabilidade do vendedor (FOB-destino), nem as mercadorias recebidas de terceiros (quando a empresa é consignatária ou depositária), nem os materiais comprados, mas sujeitos à aprovação. Neste último caso, a integração aos estoques se dará após a aprovação.*

<sup>4</sup> IUDÍCIBUS, Sérgio. MARTINS, Eliseu. GELBCKE, Ernesto Rubens. SANTOS, Arivaldo do. Manual de Contabilidade Societária Aplicável a todas as sociedades. São Paulo, Editora Atlas, 2010. p. 72/73.

De outro giro, sob o aspecto legal, o Código Civil dispõe em seu artigo 1.226<sup>5</sup> que os direitos reais (dentre eles o direito de propriedade) sobre coisas móveis, quando constituídos, ou transmitidos por ato inter vivos, somente se adquirem com a tradição e que até o momento da tradição, conforme artigo 492<sup>6</sup>, os riscos da coisa correm por conta do vendedor e os do preço por conta do comprador, ressalvadas as situações de que tratam os parágrafos deste artigo.

Deflui-se que a emissão da nota fiscal não caracteriza, por si, a aquisição, pois que os riscos, em regra, ainda correm por conta do vendedor. Portanto, em princípio, o regime de competência do crédito deve ser o da aquisição, assim entendida, a tradição das coisas móveis, ou, no caso de serviços, o reconhecimento do estágio de execução (serviços em várias etapas) ou da conclusão, no caso de serviço de uma única etapa.

Neste sentido, citam-se acórdãos deste conselho:

Acórdão nº 3801-005.038:

[...]

*MOMENTO DO CREDITAMENTO.*

*O cálculo do crédito de PIS e de COFINS deverá levar em conta as aquisições de bens, serviços e insumos ocorridas no mês, sendo que o termo "aquisição" exige o recebimento e contabilização do bem pelo destinatário. Crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subsequentes.*

Acórdão nº 3201-001.361:

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP*

*Período de apuração: 01/10/2004 a 31/12/2004*

*AQUISIÇÃO DE FRETE PARA AQUISIÇÃO DE INSUMOS.  
MOMENTO DE APURAÇÃO DO CRÉDITO.*

*As despesas relativas a frete para aquisição de insumos geram direito a crédito de PIS não cumulativo, nos termos do art. 3º, inciso II, da Lei nº 10.637, de 2002. Considera-se adquirido o frete, para efeitos de creditamento de PIS, no momento da conclusão do transporte dos insumos adquiridos, ou seja, na entrada dos referidos insumos no estabelecimento do adquirente.*

Excerto do voto condutor:

*"Para a fiscalização, o mês em que os bens e serviços foram adquiridos e as despesas foram incorridas corresponde ao mês da emissão das respectivas notas fiscais. Tal entendimento foi*

<sup>5</sup> Art. 1.226. Os direitos reais sobre coisas móveis, quando constituídos, ou transmitidos por atos entre vivos, só se adquirem com a tradição.

<sup>6</sup> Art. 492. Até o momento da tradição, os riscos da coisa correm por conta do vendedor, e os do preço por conta do comprador.

*confirmado pela instância a quo. Contudo, esse não parece ser o momento em que tais despesas são incorridas.*

*No caso do serviço de transporte contratado para transportar os insumos a serem utilizados na produção da Recorrente, o serviço somente pode ser considerado como adquirido quando o frete é concluído, ou seja, quando o insumo transportado ingressa no estabelecimento da Recorrente.*

*Isso porque o serviço é um bem imaterial e, como tal, a sua aquisição deve ser considerada no momento em que o seu objeto se aperfeiçoa, pois essa hora é a que mais se aproxima da tradição do bem material. Antes disso, não há como considerar que o referido bem imaterial foi adquirido."*

Acórdão nº 3403-001.340:

Excerto do voto vencedor:

*"Neste passo, admitir o cômputo de créditos apurados sobre tais valores equivale a fazer retroagir as disposições das Medidas Provisórias 66/02 e 135/03, convertidas nas Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, respectivamente, haja vista que, se pagos na época oportuna, isto é, quando de sua aquisição, não haveria que se falar em créditos da não cumulatividade, demais disso, por disposição própria de referidos diplomas legais, o momento de apropriação dos créditos se concretiza na aquisição do insumo, a teor do art. 3º, § 1º das leis em comento, ainda que outro seja o momento do pagamento, como sói ocorrer nas compra a prazo.*

*Seu aspecto temporal é a efetiva entrada dos insumos no estabelecimento, pouco importando que coincida com o pagamento, ou seja, o marco é fixo, aplicando-se à compra para entrega futura, onde há antecipação de pagamento pela aquisição, para aquela que o pagamento se dá em momento futuro a partir da aquisição, ou mesmo que seja saldada em prestações."*

Estas razões acima fundamentaram a decisão proferida no Acórdão nº 3302-003.155, processo 19515.722441/2013-17, no qual restou decidido que o momento é o da tradição da coisa móvel, conforme a ementa abaixo:

[...]

**CRÉDITOS. REGIME DE RECONHECIMENTO. AQUISIÇÃO**

*A aquisição, a que se refere o inciso I do §1º dos artigos 3º das Lei nº 10.637/2002 e Lei nº 10.833/2003, deve ser entendida como a tradição das coisas móveis, ou, no caso de serviços, o reconhecimento do estágio de execução (serviços em várias etapas) ou da conclusão, no caso de serviço de uma única etapa.*

[...]

Destaca-se, ainda, que esta turma também já se pronunciou sobre a questão específica do complemento de preços no Acórdão nº 3302-003.216, processo

13971.005200/2009-60, de lavra do Conselheiro José Fernandes do Nascimento, cujas razões expostas nos termos abaixo:

*"Da glosa dos créditos calculados sobre os complementos de valor.*

*De acordo com referido Relatório de Auditoria Fiscal (item 29 fls.), no período de apuração do crédito pleiteado, a recorrente adquiriu produtos (soja e outras commodities) de pessoas jurídicas para revenda, que dependia da fixação do preço definitivo a posteriori (modalidade de compra a "preço a fixar"), em que a entrega era feita em várias remessas, com preço unitário provisório, cujo preço definitivo somente era definido no final.*

*Dada essas características, frequentemente, havia complementação do valor a ser pago pela adquirente, se o preço final fosse superior aos praticados nas remessas com preços provisórios.*

*Caso contrário, ou seja, se o preço das remessas resultasse superior ao preço definitivo, havia a devolução simbólica de certa quantidade do bem e o acerto financeiro da diferença apurada.*

*Segundo a fiscalização, no período analisado, a recorrente adquiriu parte das mercadorias (soja e outras commodities) com direito a crédito e outra parte sem direito a crédito ((bens adquiridos de pessoas físicas ou com fim específico de exportação, por exemplo) da Contribuição para o PIS/Pasep não cumulativa, porém apropriou créditos sobre os valores integrais dos complementos de preço, isto é, sem excluir a parcela dos créditos referente às mercadorias adquiridas sem direito a crédito.*

***No caso, se não havia amparo legal para apropriar o valor do crédito calculado sobre o valor da aquisição desse tipo mercadoria, por óbvio, o valor complementar do preço da operação também não podia propiciar direito a crédito da referida contribuição. (grifos não originais)***

*Aliás, a recorrente sequer questionou a legalidade da glosa em questão, tendo se limitado a solicitar a produção de prova pericial, para reavaliar o critério de apuração e a exatidão dos valores das glosas efetuadas pela autoridade fiscal, o que, evidentemente, não se justifica, por se tratar de valores calculados com base nos dados contidos nos documentos fiscais emitidos pela própria recorrente e extraídos dos arquivos por ela fornecidos à fiscalização. Logo, se existisse algum equívoco na apuração dos valores dos créditos glosados, cabia a recorrente apurar qual seria o valor correto e apresentar o correspondente demonstrativo de cálculo, acompanhado da documentação que o corroborasse. Como não o fez, deve arcar com o ônus dessa omissão. Ademais, na ausência de tais elementos, não cabe a este Colegiado converter o julgamento em*

*diligência para suprir a ausência de prova não coligida aos autos oportunamente pela recorrente.*

*Por todas essas razões, mantém-se a glosa do valor integral do crédito, conforme apurado pela fiscalização."*

Deflui-se, portanto, que os complementos de preços pagos no período em que a recorrente estava sujeita ao regime não-cumulativo, mas decorrente de aquisições efetuadas no regime cumulativo, não geram créditos das contribuições não-cumulativas, compondo, todavia, eventual estoque de abertura, restando correto o procedimento fiscal.

Por fim, a recorrente alegou que as diferenças de CIDE resultam de mera divergência de cálculos nos meses de maio/2002 e fevereiro/2004 e que seus cálculos estão corretos. Já a fiscalização elaborou o demonstrativo de e-fl. 1938, informando as bases de cálculo, alíquotas, valor apurado de CIDE, valores declarados/recolhidos e saldo a recolher de CIDE. A alegação da recorrente não tratou de nenhum aspecto da apuração realizada e demonstrada pela fiscalização, limitando-se a dizer que sua apuração era correta, sem contudo indicar as supostas divergências de cálculo. Portanto, não havendo qualquer insurgência específica quanto às bases de cálculo, alíquotas, valores apurados e valores recolhidos/declarados adotados pela fiscalização, reputa-se correto o demonstrativo de e-fl. 1938 e o lançamento efetuado.

Diante do exposto, voto para dar provimento parcial ao recurso voluntário para excluir o montante relativo a "outras receitas", à exceção de fretes diversos, dos demonstrativos de apuração de PIS e Cofins nos regimes cumulativos, para reconhecer o crédito da não-cumulatividade sobre as aquisições de gases oxigênio e acetileno utilizados pela recorrente em cortes de chapa de aço no processo industrial, para incluir as receitas financeiras nas receitas não-cumulativas e refazimento do rateio proporcional de créditos.

(assinado digitalmente)

Paulo Guilherme Déroulède