



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

Processo n° 10882.001051/2005-47
Recurso n° 177.664 Voluntário
Acórdão n° **3801-001.238 – 1ª Turma Especial**
Sessão de 23 de maio de 2012
Matéria AI - PIS NÃO-CUMULATIVO
Recorrente BRASLO PRODUTOS DE CARNE LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/12/2002 a 31/03/2005

PIS NÃO CUMULATIVO. DIREITO A CRÉDITO. DESPESAS E CUSTOS DISSOCIADOS DO CONCEITO DE INSUMO. DESCABIMENTO.

Existe vedação legal para o creditamento de despesas que não podem ser caracterizadas como insumos dentro da sistemática de apuração de créditos pela não-cumulatividade do PIS/Pasep.

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL (MPF) - CONTROLE ADMINISTRATIVO. VERIFICAÇÕES OBRIGATÓRIAS. NULIDADE INEXISTENTE

O MPF tem apenas a função de controle administrativo interno da instituição Receita Federal e eventuais descumprimento de comandos normativos em relação ao MPF não acarreta a nulidade do lançamento, ainda mais quando, expressamente determina que sejam efetuadas as verificações obrigatórias dos tributos e contribuições administrados pela SRF pelo período dos últimos 05 anos.

PIS/PASEP. AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE.

É válido o auto de infração lavrado em conformidade com o disposto nos artigos 142, do CTN, e 10 e 59, do PAF.

JUROS DE MORA. TAXA SELIC. LEGALIDADE.

Aplicam-se juros de mora por percentuais equivalentes à taxa Selic por expressa previsão legal.

MULTA DE OFÍCIO. APLICAÇÃO E PERCENTUAL. LEGALIDADE

Aplicável a multa de ofício no lançamento de crédito tributário que deixou de ser recolhido ou declarado e no percentual determinado expressamente em lei.

Recurso Voluntário Negado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, (i) por maioria de votos, negar provimento ao recurso em relação à tese de nulidade do auto de infração em razão da falta de capitulação legal e da insuficiência na descrição dos fatos. Vencido o Conselheiro Sidney Eduardo Stahl; (ii) pelo voto de qualidade, negar provimento ao recurso em relação à tese de nulidade do procedimento fiscal em face de vício do Mandado de Procedimento Fiscal (MPF). Vencidos os Conselheiros Sidney Eduardo Stahl, Maria Inês Caldeira Pereira da Silva Murgel e Jacques Maurício Ferreira Veloso de Melo, que reconheciam a nulidade; (iii) pelo voto de qualidade, no mérito, negar provimento ao recurso. Os Conselheiros Flávio de Castro Pontes e Paulo Sérgio Celani votaram pelas conclusões. Vencidos os Conselheiros Sidney Eduardo Stahl, Maria Inês Caldeira Pereira da Silva Murgel e Jacques Maurício Ferreira Veloso de Melo, que reconheciam o direito de descontar créditos das seguintes aquisições: gastos com condomínios; despesas de armazenagem (até Janeiro/2004) e gastos com eletricidade.

(assinado digitalmente)
Flávio de Castro Pontes - Presidente.

(assinado digitalmente)
José Luiz Bordignon - Relator.

EDITADO EM: 05/07/2012

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Flávio de Castro Pontes (Presidente), José Luiz Bordignon, Paulo Sérgio Celani, Sidney Eduardo Stahl, Maria Inês Caldeira Pereira da Silva Murgel e Raquel Motta Brandão Minatel.

Relatório

Por bem descrever os fatos, adoto o relatório da decisão recorrida, que transcrevo a seguir:

“Trata-se de Auto de Infração da Contribuição para o Programa de Integração Social PIS, fls. 302/311, que constituiu o crédito tributário total de R\$ 823.593,39, somados o principal, multa de ofício e juros de mora calculados até 29/04/2005.

No Termo de Constatação Fiscal de fls. 300/301, a autoridade autuante contextualiza da seguinte forma o lançamento:

O contribuinte recolheu a menor o PIS do período de 12/2002 a 03/2005 em virtude de ter incluído indevidamente na base de cálculo dos créditos de tais tributos os seguintes valores:

- 1 — Gastos com assistência médica de funcionários*
- 2— Gastos com transporte de funcionários*
- 3— Gastos com seguros*
- 4— Gastos de recrutamento e seleção*
- 5— Serviços de treinamento e cursos*
- 6— Gasto com peças de reposição de veículo (o contribuinte não efetua a distribuição de seus produtos, sendo os veículos utilizados nas atividades administrativas)*
- 7— Gastos com materiais de escritório e consumo*
- 8 — Gastos com assinaturas de jornais/livros/revistas*
- 9— Gastos com condomínios*
- 10 — Despesas de armazenagem (até Janeiro/2004)*

Os valores acima descritos foram registrados na linha Outros créditos do demonstrativo das bases de cálculo do PIS e da COFINS não cumulativa tendo sido corrigidos pela fiscalização para fins de apuração dos tributos devidos.

Incluiu ainda na base de cálculo dos créditos de PIS os seguintes valores indevidamente:

- 1 - O valor da eletricidade do mês de Janeiro de 2.003*
- 2 - Despesas financeiras — valores de Juros sobre Impostos.*

Lançou ainda a título de exclusões da base de cálculo os valores abaixo:

I - Variações cambiais ativas constantes de demonstrativo anexo fornecido pelo contribuinte.

Cientificado do lançamento em 20/05/2005, o sujeito passivo apresentou impugnação em 21/06/2005, fls. 320/348, argüindo as seguintes preliminares:

a) violação da garantia constitucional do contraditório e da ampla defesa. A autoridade fiscal glosou as exclusões, a título de variações cambiais ativas, da base de cálculo da exação, entretanto, absteve-se de fornecer ao autuado sequer a base legal de seu ato. A confirmação do quanto exposto, ou seja, a inexistência da indicação da disposição legal infringida, constata-se da simples análise do Auto de Infração acostado as fls. 300 a 311. No que concerne as glosas de diversos dispêndios, suportados pela Impugnante, para o cálculo da contribuição ao PIS/Pasep, segundo a sistemática não-cumulativa da referida contribuição, uma vez mais manteve-se inerte ao não motivar o ato. Ressalte-se, neste particular, que deixou a autoridade fiscal de informar por qual razão julgou (juízo subjetivo) que tais dispêndios não estão albergados pela legislação de regência como passíveis de creditamento para o cálculo das contribuições devidas na sistemática não cumulativa da contribuição. Por todo o exposto, merece ser declarado nulo o lançamento em análise, no termos do artigo 59, I, do Decreto 70.235/72, eis que restou não observada a legislação de regência;

b) em caráter preliminar, nota-se que o Auto de Infração sob análise não encontra qualquer sustentação legal, não havendo, a bem da verdade, procedimento fiscal previamente instaurado que justifique a autuação sobre os fatos geradores da contribuição em comento. Pelo contrario, o que se verifica, da análise dos autos, é a expressa delimitação do campo de atuação da autoridade, qual seja, o imposto de renda das pessoas jurídicas (fls. 01), razão pela qual não poderia a autuação em tela ter recaído sobre outro tributo, sendo aquele em que estava a autoridade fiscal autorizada a exercer suas funções. Com efeito, o que se observa, no caso sob julgamento, é a indevida extrapolção da competência do agente público, o qual, ultrapassando os limites conferidos pela legislação de regência, tributa fatos que, em razão da ausência de autorização para tanto, não poderiam ser objeto de fiscalização, muito menos, obviamente, de autuação.

No mérito, argumenta a defesa, em síntese:

a) a autoridade fiscal pretende, sem qualquer fundamento legal, manter a exação, a título de Contribuição ao PIS/Pasep, sobre as variações cambiais ativas, ocorridas nos anos-calendário de 2003 e 2004, independentemente da data de liquidação dos contratos a que se referem.

Conforme observamos, a autoridade fiscal, ao apurar novamente a base de cálculo da contribuição ao PIS, referente ao período acima citado (fls. 272 a 299), desconsiderou as exclusões realizadas pela Impugnante referente à variação cambial de

contratos firmados em moeda estrangeira. A variação cambial ativa é lançada mensalmente na contabilidade da Impugnante, independentemente da liquidação da obrigação principal, ou seja, segundo regime de competência. Tal fato pode ser comprovado pela análise dos demonstrativos apresentados pela Impugnante à Autoridade Fiscal (fls. 23 e 24). Neles, a variação cambial ativa do mês refere-se a todos os contratos firmados pela Sociedade em moeda estrangeira independentemente da liquidação das respectivas obrigações. Note-se que, embora a variação cambial seja lançada mensalmente na contabilidade da Impugnante e, conseqüentemente, registrada como receita em sua conta de resultados, o vencimento das obrigações não necessariamente tem essa mesma periodicidade, qual seja, a mensal. Nesse sentido, é de se concluir pela correção do procedimento adotado pela Impugnante, qual seja, de excluir, mediante lançamento na linha 15 (Isenções e Exclusões — Receitas de Variações Cambiais Auferidas no mês), da Ficha 05 (Cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep), dos Demonstrativos de Apuração de Contribuições Sociais — DACON (docs. 03 a 11), os valores referentes a variação cambial ativa (receitas) de contratos não liquidados no período.

A despeito de a Impugnante, em conformidade com o regime de competência a que se submete, estar obrigada a lançar a variação cambial ativa em sua contabilidade, independentemente da liquidação das operações, deverá conforme prescreve a Medida Provisória nº 2.158-35/01, tributar essas variações apenas por ocasião da liquidação efetiva da obrigação principal. Dispostas as premissas acima, ressalte-se, ademais, que, no plano factual, não consta dos autos prova de que as obrigações relacionadas no demonstrativo acostado às fls. 23 e 24 foram satisfeitas. Assim, embora tenha o ônus de provar que o contribuinte, para efeito de cálculo dos tributos acima referidos, exerceu a faculdade de apuração pelo regime de competência (tendo em vista que a regra é o regime de caixa), a autoridade fiscal manteve-se inerte neste particular.

Destarte, considerando que o ordenamento jurídico contempla a exclusão da base de cálculo da contribuição ao PIS/Pasep, das variações cambiais ativas, conforme exposto anteriormente, a glosa efetuada pela autoridade lançadora merece ser declarada improcedente;

b) não foram explicitados os motivos que levaram à glosa dos créditos apurados no sistema de não-cumulatividade. Nesse aspecto, vale dizer que os dispêndios que servem de base para o cálculo do crédito, na sistemática não cumulativa da contribuição ao PIS/Pasep, são aqueles previstos no artigo 3º da Lei nº 10.637/2002, com destaque para bens e serviços utilizados como insumo. Embora não haja previsão legal expressa para alguns itens de gasto, partindo-se para uma análise mais cuidadosa dos dispêndios realizados pela Impugnante, especialmente em cotejo com o disposto no inciso II, do artigo 3º, da Lei nº 10.637/2002, verificamos que a glosa realizada pela Autoridade Fiscal não encontra fundamento. Isso porque,

nos termos do referido inciso, são admitidos como base para o cálculo dos créditos na sistemática não-cumulativa da contribuição ao PIS/Pasep os gastos com bens e serviços utilizados como insumo na produção ou fabricação de bens, tal como é o caso dos dispêndios realizados pela Impugnante. Nesse particular, vale dizer que os dispêndios a que nos referimos, sobre os quais foram calculados os créditos pela Impugnante, se referem a gastos da área de produção. Note-se que os valores estão alocados no grupo de contas denominado Despesas Gerais de Fábrica — DGF (fls. 28 a 229). Se considerarmos que insumo é apenas o bem ou o serviço efetivamente utilizado pela Sociedade, na prestação de serviços ou fabricação de bens, poderemos considerar, como referência para identificar os bens e serviços que darão direito a crédito, aqueles que deveriam ser registrados como custo dos serviços prestados pela Sociedade, tendo por base os conceitos apresentados pelo IBRACON, em seu Pronunciamento “XIV — Receitas e Despesas — Resultados”, ao definir os termos comumente utilizados como sinônimos, tal como é o caso dos custos e das despesas. A Secretaria da Receita Federal, através da Instrução Normativa nº 247/02, alterada pela Instrução Normativa nº 358/03, ao tratar da contribuição para o PIS, nos termos da Lei nº 10.637/02, em seu art. 66, parágrafo 5º, expressou seu entendimento sobre o termo “insumo”. Verifica-se, com base na definição da SRF, que bens e serviços utilizados como insumo na fabricação de produtos são aqueles aplicados ou consumidos na referida produção e, no caso dos bens, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado. Sendo assim, com base no exposto até então, entendemos que deve prevalecer o cálculo dos créditos realizados pela Impugnante sobre os dispêndios por ela realizados para aquisição de serviços utilizados como insumos na fabricação dos produtos destinados à venda, os quais foram registrados em sua contabilidade como “Despesas Gerais de Fábrica”. Nesse sentido, vale dizer que os dispêndios realizados com assistência médica, transporte de funcionários e treinamentos e cursos (pagos a pessoas jurídicas no país), referem-se a serviços destinados a empregados da produção e como tal são aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto destinado a comercialização pela impugnante. Ora, quem há de negar que o fator trabalho também é insumo atinente ao processo de industrialização de produtos? Por idêntico motivo, não deve prevalecer a glosa dos dispêndios com eletricidade. Por evidente, não se pode conceber o processo de industrialização sem a utilização de energia elétrica pelo óbvio motivo de que as máquinas e equipamentos não operariam sem o fornecimento deste bem. Portanto, considerando que a Impugnante junta, nesta oportunidade, aos autos (doc. 16) o Laudo de Distribuição de Energia Elétrica, onde se infere que 90,35% da energia elétrica consumida refere-se a atividade de produção industrial da empresa, a manutenção da glosa caracteriza-se por se esclarecer, num primeiro momento, que tais dispêndios atinam ao rateio entre os condôminos de despesas inerentes ao estabelecimento onde a Impugnante desenvolve a industrialização de produtos para revenda. O lançamento ora guerreado contempla, imotivadamente, a glosa de dispêndios com seguros. Nesta oportunidade, a Impugnante junta (docs. 17 a 19) as apólices de seguro que fundamenta a

escrituração da referida despesa. Da leitura desses documentos, nota-se que dentre os danos cobertos pelo contrato de seguro estão: equipamentos, danos elétricos, roubo de bens, etc. Ora logrando o contribuinte comprovar que os pagamentos efetuados correlacionam-se, ainda que indiretamente, com a produção industrial desenvolvida, não há que se falar em inobservância da legislação pertinente. Já no que concerne as despesas com armazenagem, a glosa efetuada pela autoridade fiscal não prospera na medida em que, tal qual os dispêndios acima apontados, também inclui-se no conceito de insumos. Cabe mencionar que a Impugnante tem por objeto social a industrialização de produtos eminentemente perecíveis, cuja indevida armazenagem acarreta o aniquilamento dos mesmos. Por fim, não se pode negar direito a crédito da contribuição em tela a título de reposição de peças de veículos eis que imprescindíveis ao exercício do objeto social da Impugnante. Notadamente pelo fato de que a Impugnante industrializa produtos perecíveis, tornar-se-ia inviável o exercício de tal mister não fossem os veículos adaptados a essa rotina empresarial. Com efeito, as peças que o compõem, bem como as peças que vierem a compor o veículo, caracterizam-se como insumo. Portanto, demonstrado que os dispêndios efetuados pela Impugnante referem-se a insumos utilizados na industrialização de seus produtos, pugna-se pela insubsistência do lançamento;

c) o direito ao crédito decorrente de despesas financeiras prevaleceu no ordenamento jurídico durante a vigência do inciso V do artigo 3º da Lei nº 10.637/02. Depreende-se do texto legal que o direito ao crédito está condicionado a dois requisitos, quais sejam (i) que a despesa seja de natureza financeira e (ii) despesa decorrente de empréstimos ou financiamentos de pessoas jurídicas. Dispostas tais premissas, cabe-nos esclarecer que a glosa efetuada pela autoridade fiscal a título de “despesas financeiras - valores de juros sobre impostos”, referem-se aos juros previstos na Lei nº 10.684/03, que instituiu o parcelamento de débitos junto à Secretaria da Receita Federal, consoante se infere dos documentos ora juntados (doc. 20), que comprovam a sua adesão e adimplemento de suas obrigações. Portanto, indubitável é que tais juros enquadram-se no campo de abrangência das despesas financeiras tendo em vista a natureza dos dispêndios realizados. No que diz respeito ao requisito financiamento, maiores detalhes deverão ser tecidos a fim de que se demonstre a ilegalidade da glosa apontada pela autoridade fiscal. O financiamento (...) é composto essencialmente por dois elementos: (i) crédito e (ii) realização de empreendimento. Como é de conhecimento notório, o parcelamento, espécie da moratória, caracteriza-se pela prorrogação do prazo para pagamento do crédito tributário, consistindo num favor legal concedido pelo Estado em prol dos contribuintes. Com efeito, resta evidente que o parcelamento tem por objetivo financiar (fomentar) as atividades empresariais para o exercício de seus empreendimentos.

A Delegacia de Julgamento em Campinas proferiu a seguinte decisão, nos termos da ementa abaixo transcrita:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/12/2002 a 31/03/2005

BASE DE CALCULO. VARIAÇÕES CAMBIAIS. GLOSA. FALTA DE FUNDAMENTO.

A partir de 10 de janeiro de 2000, as variações cambiais serão consideradas, para efeito da determinação da base de cálculo da contribuição, quando da liquidação da operação, com opção pelo reconhecimento pelo regime de competência. Afasta-se a glosa imposta pela fiscalização quando inexistir explicitação de eventuais irregularidades no método de apuração ou nos valores declarados pelo sujeito passivo.

CONTRIBUIÇÕES. APURAÇÃO NÃO-CUMULATIVA. INSUMOS. REQUISITOS.

A apuração e aproveitamento de créditos no âmbito da apuração não-cumulativa de contribuições exige a observância das hipóteses e condições fixadas pela legislação, dentre as quais o conceito de insumo.

Inexistente a previsão legal ou incompatível o gasto com as definições legais, correta a glosa imposta aos valores utilizados pelo sujeito passivo.

Lançamento Procedente em Parte”.

Inconformada, a contribuinte recorre a este Conselho, conforme recurso de fls. 606 a 643, reproduzindo, na essência, as razões apresentadas por ocasião da impugnação, acrescentando, em síntese:

- **DA INCORRETA APLICAÇÃO DA MULTA E O SEU CARÁTER CONFISCATÓRIO.** Pelas razões apresentadas relativamente ao descabimento da presente autuação, inexistente fundamento para a imposição de multa. *Ad argumentandum*, admitidas as autuações, mister se faz salientar que a aplicação de multa, equivalente a 75% (setenta e cinco por cento) do valor do tributo, segundo preconiza o dispositivo legal citado no presente Auto de Infração, acarreta manifesta afronta ao princípio do não confisco previsto no artigo 150, inciso IV da Constituição Federal de 1988. Deste modo, ainda que exista algum débito, não poderia ser aplicado o percentual de multa de 75% do valor do tributo.
- **DA INDEVIDA APLICAÇÃO DE TAXA SELIC.** A Recorrente que entende indevida a aplicação da taxa SELIC em razão de sua inconstitucionalidade e ilegalidade.

É o relatório.

Voto

Conselheiro José Luiz Bordignon, Relator

O recurso é tempestivo e preenche os requisitos de admissibilidade, portanto dele tomo conhecimento.

Trata-se de auto de infração no qual é exigida a Contribuição para o Programa de Integração Social - PIS, incidência Não-Cumulativa, dos períodos de apuração 12/2002 a 03/2005 (fls. 02 e 302 a 311), em razão da diferença apurada entre o valor escriturado e o declarado/pago (verificações obrigatórias).

Dos créditos utilizados pela autuada, para a apuração da contribuição devida, foram glosados pela fiscalização àqueles retro mencionados, sob o argumento de que foram incluídos indevidamente na base de cálculo do Pis/Pasep, incidência não-cumulativa.

1. Preliminarmente

1.1 – Da nulidade do auto de infração em razão da falta de capitulação legal e da insuficiência na descrição dos fatos:

Não assiste razão à contribuinte na preliminar apresentada. O lançamento está perfeito, em nada contrariando o disposto no artigo 59 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, o qual a seguir transcrevo:

“Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa”.

O lançamento em questão, ademais, está de acordo com os termos do artigo 10 do Decreto no 70.235, de 1972, que assim dispõe:

“Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterà obrigatoriamente:

I - a qualificação do autuado;

II - o local, a data e a hora da lavratura;

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de 30 (trinta) dias;

VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula”.

Desta forma, não há como prosperar a alegação de nulidade do auto de infração em análise.

Pela simples leitura do auto de infração, compreende-se perfeitamente a motivação do lançamento, conforme descrição da infração cometida, abaixo colacionada, fls. 309. Na impugnação apresentada a interessada demonstra ter conhecimentos da motivação do lançamento, pelos argumentos utilizados.

001 - PIS FATURAMENTO - INCIDÊNCIA NAO-CUMULATIVA

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

Durante o procedimento de verificações obrigatórias foram constatadas divergências entre os valores declarados e os valores apurados conforme Termo de Constatação Fiscal e demonstrativos em anexo que passam a fazer parte integrante deste Auto de Infração.

Por certo, haveria cerceamento do direito de defesa se a autuada fosse, por qualquer motivo, impedida de impugnar ou não houvesse compreendido os termos do lançamento, impossibilitando, assim, sua impugnação. Não foi o que ocorreu, pois sua impugnação está devidamente juntada aos autos do presente processo e dela se depreende que a autuada compreendeu, perfeitamente, os motivos do lançamento, produzindo ampla defesa.

Não é demais lembrar que, no âmbito do processo administrativo fiscal, as hipóteses de nulidade são tratadas de forma específica no art. 59 do Decreto nº 70.235/72:

"Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.”

No caso vertente, nenhum dos pressupostos acima encontra-se presente, uma vez que não ficou evidenciada a preterição do direito de defesa, tendo em vista que na descrição dos fatos e enquadramento legal foi demonstrada a razão da autuação.

Portanto, diante dos argumentos acima expostos, da motivação e da fundamentação legal expressas no corpo do auto de infração, não há como prosperar a alegação de cerceamento do direito de defesa como quer a recorrente.

1.2 - Da nulidade do auto de infração em razão da incompetência da autoridade fiscal responsável pelo lançamento.

É insubsistente a nulidade argüida pela recorrente pelo fato de que o Mandado de Procedimento Fiscal abrangeu tão-somente o ano-calendário de 1999, relativo ao IRPJ e o Auditor-Fiscal lavrou Auto de Infração para exigir valores a título de PIS referente a

fatos geradores dos anos-calendários de 2002 a 2005, ou seja, fora do período abrangido pelo Mandado de Procedimento Fiscal.

Tenha-se presente que o MPF tem apenas a função de controle administrativo interno da instituição Receita Federal e não tem o condão de modificar a competência privativa do Auditor-Fiscal de efetuar o lançamento de ofício. Por seu turno, a atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória nos termos do § único do art. 142 do Código Tributário Nacional (CTN), isto é, quando o Auditor-Fiscal identificar uma infração à legislação tributária, ele tem o dever funcional de efetuar o lançamento correspondente a esta infração ou, no caso de ser incompetente para formalizar a exigência, representar para seu chefe imediato, que, por seu turno, adotará as providências necessárias para a constituição do crédito tributário.

Não se pode perder de vista que a exigência de crédito tributário por meio de lançamento de ofício deve observar os procedimentos previstos no Decreto nº 70.235/72, em especial os requisitos formais estabelecidos nos arts. 9 e 10. Do exame do lançamento em questão, constata-se que estes requisitos foram observados pela autoridade fiscal, de sorte que não há que se falar em nulidade do lançamento por eventuais vícios na emissão do MPF.

Cumpra observar que o descumprimento de comandos normativos em relação ao MPF, pode, em tese, configurar um ilícito funcional, todavia eventuais omissões ou incorreções não acarretam a nulidade do lançamento.

Em casos análogos, esta tese também foi acolhida, ainda que por maioria, em julgados da Câmara Superior de Recursos Fiscais:

(...)

NULIDADES. VICIO NO MPF.

A eventual irregularidade na emissão do MPF não induz a nulidade do ato jurídico praticado pelo Auditor-Fiscal, pois o MPF é mero instrumento de controle da atividade fiscal e não um limitador da competência do agente público.

(Câmara Superior de Recursos Fiscais, Segunda Turma, Processo nº 13819.001389/2001-27, Acórdão nº 02-03.717, de 27/11/2008)

MPF. NULIDADE. O desrespeito à previsão de indicação no MPF do período ou tributos fiscalizados não implica na nulidade dos atos administrativos posteriores, porque Portaria do Secretário da Receita Federal não pode interferir na investidura de competência do Auditor Fiscal da Receita Federal de fiscalizar e promover lançamento, nos termos do artigo 142 do Código Tributário Nacional

(Câmara Superior de Recursos Fiscais, Primeira Turma, Processo nº 10235.000197/2005-08, Acórdão nº 9101-00.414, de 03/11/2009).

Além do mais, no MPF originário, 8.1.13.00-2003-00203-9, emitido em 14/05/2003, e cientificado à contribuinte em 29/05/2003, fl. 1, consta autorização expressa para que o Auditor-Fiscal efetuasse as verificações obrigatórias referentes aos tributos e

contribuições administrados pela SRF, nos últimos cinco anos, conforme o disposto no § 1º do art. 7º da Portaria SRF 3007/01, vigente a época do lançamento, a saber:

§ 1º O MPF-F e o MPF-E indicarão, ainda, o tributo ou contribuição objeto do procedimento fiscal a ser executado, podendo ser fixado o respectivo período de apuração, bem assim as verificações relativas à correspondência entre os valores declarados e os apurados na escrituração contábil e fiscal do sujeito passivo, em relação aos tributos e contribuições administrados pela SRF, nos últimos cinco anos, observados os modelos constantes dos Anexos I e III.

Assim sendo, o crédito tributário no caso vertente decorreu exatamente da diferença encontrada entre os valores declarados e/ou omitidos pela contribuinte a título da contribuição para o PIS/Pasep e os obtidos através da análise de sua escrituração contábil e fiscal, isto é, nos termos das verificações obrigatórias constantes do MPF original.

Rejeito, portanto, as arguições de nulidade apresentadas pela recorrente.

2. Do Mérito

De plano, convém mencionar que a DRJ excluiu do lançamento o período de apuração 12/2002 e as receitas de variações cambiais ativas.

2.1 Dos insumos tipificados na Lei nº 10.637/2002:

A matéria em discussão nestes autos diz respeito ao regime da não-cumulatividade da contribuição para o Pis/Pasep, previsto no §12 do artigo 195 da Constituição Federal, introduzido pela EC (Emenda Constitucional) nº 42, de 2003, e instituído pela Medida Provisória nº 66/2002 (convertida na Lei nº 10.637/2002).

Assim, conforme se infere do relatório, a controvérsia trazida a este colegiado implica examinar se os gastos com os itens abaixo relacionados podem ser considerados insumos na acepção no art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e desta forma o dispêndio com os mesmos pode ser utilizado como crédito na apuração da contribuição devida a título de Pis/Pasep Não-Cumulativo.

- 1 — Gastos com assistência médica de funcionários*
- 2— Gastos com transporte de funcionários*
- 3— Gastos com seguros*
- 4— Gastos de recrutamento e seleção*
- 5— Serviços de treinamento e cursos*
- 6— Gasto com peças de reposição de veículo (o contribuinte não efetua a distribuição de seus produtos, sendo os veículos utilizados nas atividades administrativas)*
- 7— Gastos com materiais de escritório e consumo*

8 — Gastos com assinaturas de jornais/livros/revistas

9— Gastos com condomínios

10 — Despesas de armazenagem (até Janeiro/2004)

Para auxiliar na solução da lide, transcrevo, a seguir, excertos da legislação de regência:

Constituição Federal, de 1998

Art. 194. A seguridade social compreende um conjunto integrado de ações de iniciativa dos Poderes Públicos e da sociedade, destinadas a assegurar os direitos relativos à saúde, à previdência e à assistência social.

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre: [\(Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998\)](#)

b) a receita ou o faturamento; [\(Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998\)](#)

§ 12. A lei definirá os setores de atividade econômica para os quais as contribuições incidentes na forma dos incisos I, b; e IV do caput, serão não-cumulativas. [\(Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003\)](#)

Lei nº 10.637, de 31 de dezembro de 2002:

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

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

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 consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica. (Incluído pela Lei nº 10.684, de 30.5.2003)

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)

Instrução Normativa SRF nº 247, de 21 de novembro de 2002:

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:

I – das aquisições efetuadas no mês:

(...)

b) de bens e serviços, inclusive combustíveis e lubrificantes, utilizados como insumos:

b.1) na fabricação de produtos destinados à venda; ou

b.2) na prestação de serviços.

(...)

*§ 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;

Diante de tudo até aqui exposto, faz-se necessário responder a seguinte questão: Qual é o conceito de insumo aplicável à contribuição para o PIS/Pasep Não-Cumulativo a que se refere o art. 3º, II, da Lei nº 10.637, de 2002.

Antes de responder a pergunta acima formulada, faz-se necessário tecer algumas considerações sobre a sistemática da não-cumulatividade adotada pela Lei nº 10.637, de 2002.

É forçoso reconhecer que a lei instituidora da contribuição em comento não trouxe o conceito de "insumos" e, tampouco, remeteu à utilização subsidiária da legislação de outro tributo para a busca do seu significado. Desse modo, resta-nos a opção de buscar no ordenamento jurídico, em especial na esfera tributária, o referido conceito.

O princípio da não-cumulatividade estabelecido para as contribuições sociais pela EC nº 42, de 2003, não guarda correspondência com aquele previsto na constituição para os impostos sobre a produção e o consumo (IPI e ICMS). No caso do Pis, o método de apuração da referida contribuição depende de regulação infraconstitucional, o que não ocorre com o IPI e ICMS, cujos princípios se encontram gravados no texto constitucional.

A não-cumulatividade prevista na Constituição Federal trata tão somente do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) e do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de comunicação (ICMS). Portanto, não é no texto maior que se deve buscar a resposta para a pergunta acima formulada.

É de se dizer, também, que não é possível se extrair do texto constitucional que todo e qualquer custo ou despesa necessários ao funcionamento da empresa são capazes de gerar crédito na apuração do Programa de Integração – Pis/Pasep.

Como visto anteriormente, o IPI e o ICMS usam a sistemática da não-cumulatividade para apurar o valor a ser recolhido a título dos referidos tributos. No entanto, a sistemática eleita pelo legislador para o Pis/Pasep não-cumulativo difere daquela adotada no caso do IPI e do ICMS. Ou seja, os métodos de apuração são distintos.

Para o IPI e o ICMS o método de apuração adotado pelo legislador foi o “Método do Crédito de Imposto” ou “Método de Imposto contra Imposto”, traduzindo-se na possibilidade de compensar o montante devido na saída (vendas) com o valor efetivamente pago por ocasião da entrada (compras).

Já no caso do Pis/Pasep não-cumulativo, a forma de apuração do valor devido é obtido pela utilização do “Método Subtrativo Indireto”, que consiste em atribuir crédito fiscal sobre custos/despesas definidos em lei, na mesma proporção da alíquota aplicada sobre as

receitas.

Portanto, somente os créditos previstos no rol do art. 3º da Lei nº 10.637/02 são passíveis de serem descontados para a apuração da base de cálculo do Pis/Pasep Não-Cumulativo.

Assim, se o legislador ordinário houve por bem restringir o benefício a certos créditos, não cabe ao aplicador do direito ampliar ou restringir seu alcance.

Terminada a explanação acima, resta definir o significado do termo “insumos” a que se refere o art. 3º, II, da Lei nº 10.637, de 2002.

Dispõe o artigo 3º, inciso II, da Lei nº 10.637/2002, que, “do valor apurado na forma do art. 2º, a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a “bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da TIPI”.

Assim, é meu pensar que o conceito de insumo, dentro da sistemática de apuração de créditos pela não-cumulatividade do Pis/Pasep, deve ser entendido como todo e qualquer custo ou despesa necessários e indispensáveis a prestação de serviços e a produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, não devendo ser adotado o conceito restritivo aplicado ao IPI, nem tampouco ao do IRPJ (ampliado), pois a materialidade dos tributos são distintas.

É nesse sentido o acórdão proferido pelo Ministro Mauro Campbell Marques no julgamento do Recurso Especial nº 1.246.317 – MG (2011/0066819-3), cuja emenda abaixo transcrevo:

EMENTA

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO AO ART. 535, DO CPC. VIOLAÇÃO AO ART. 538, PARÁGRAFO ÚNICO, DO CPC. INCIDÊNCIA DA SÚMULA N. 98/STJ. CONTRIBUIÇÕES AO PIS/PASEP E COFINS NÃO-CUMULATIVAS. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. ART. 3º, II, DA LEI N. 10.637/2002 E ART. 3º, II, DA LEI N. 10.833/2003. ILEGALIDADE DAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS SRF N. 247/2002 E 404/2004.

1. Não viola o art. 535, do CPC, o acórdão que decide de forma suficientemente fundamentada a lide, muito embora não faça considerações sobre todas as teses jurídicas e artigos de lei invocados pelas partes.

2. Agride o art. 538, parágrafo único, do CPC, o acórdão que aplica multa a embargos de declaração interpostos notadamente com o propósito de prequestionamento. Súmula n. 98/STJ: “Embargos de declaração manifestados com notório propósito de prequestionamento não têm caráter protelatório”.

3. São ilegais o art. 66, §5º, I, “a” e “b”, da Instrução Normativa SRF n. 247/2002 - Pis/Pasep (alterada pela Instrução Normativa SRF n. 358/2003) e o art. 8º, §4º, I, “a” e “b”, da Instrução Normativa SRF n. 404/2004 - Cofins, que restringiram indevidamente o conceito de “insumos” previsto no

art. 3º, II, das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, respectivamente, para efeitos de creditamento na sistemática de não-cumulatividade das ditas contribuições.

4. Conforme interpretação teleológica e sistemática do ordenamento jurídico em vigor, a conceituação de "insumos", para efeitos do art. 3º, II, da Lei n. 10.637/2002, e art. 3º, II, da Lei n. 10.833/2003, não se identifica com a conceituação adotada na legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, posto que excessivamente restritiva. Do mesmo modo, não corresponde exatamente aos conceitos de "Custos e Despesas Operacionais" utilizados na legislação do Imposto de Renda - IR, por que demasiadamente elásticos.

5. São "insumos", para efeitos do art. 3º, II, da Lei nº 10.637/2002, e art. 3º, II, da Lei nº 10.833/2003, todos aqueles bens e serviços pertinentes ao, ou que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços, que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração importa na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção, isto é, cuja subtração obsta a atividade da empresa, ou implica em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes.

6. Hipótese em que a recorrente é empresa fabricante de gêneros alimentícios sujeita, portanto, a rígidas normas de higiene e limpeza. No ramo a que pertence, as exigências de condições sanitárias das instalações se não atendidas implicam na própria impossibilidade da produção e em substancial perda de qualidade do produto resultante. A assepsia é essencial e imprescindível ao desenvolvimento de suas atividades. Não houvessem os efeitos desinfetantes, haveria a proliferação de microorganismos na maquinaria e no ambiente produtivo que agiriam sobre os alimentos, tornando-os impróprios para o consumo. Assim, impõe-se considerar a abrangência do termo "insumo" para contemplar, no creditamento, os materiais de limpeza e desinfecção, bem como os serviços de dedetização quando aplicados no ambiente produtivo de empresa fabricante de gêneros alimentícios.

7. Recurso especial provido. (grifos acrescidos)

Significa dizer que deve existir um vínculo entre os insumos e seu emprego na produção de um bem ou na prestação de um serviço. Somente dessa forma é que o valor dispendido pode ser usado como crédito na sistemática de apuração do Pis/Pasep não-cumulativo.

Portanto, para que o insumo utilizado possa ser aproveitado como crédito na apuração do Pis/Pasep não-cumulativo, deve o mesmo fazer parte do processo produtivo, integrando o produto final ou usado durante o processo de fabricação, ficando demonstrado o desgaste físico e/ou químico ou, ainda, que seja indispensável à produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda. A conclusão é a mesma quando se trata de prestação de serviço.

A seguir, passo a analisar os custos/despesas glosados pela fiscalização pela inclusão indevida como créditos na apuração do Pis/Pasep não-Cumulativo.

Às folhas 625/635, a recorrente descreve os materiais/serviços que foram objeto de glosa pela DRF/Osasco, os quais são aqui transcritos:

2.1.1 - Assistência Médica, Transporte, Alimentação, Cursos e Treinamento de Funcionários e Serviços de Recrutamento e Seleção:

No que se refere aos dispêndios com assistência médica, transporte, alimentação, cursos e treinamento de funcionários e serviços de recrutamento e seleção é patente o enquadramento no conceito de insumo.

Isto porque, os dispêndios utilizados pela Recorrente para cálculo são apenas aqueles relacionados aos funcionários envolvidos no processo de produção, ou seja, devem ser considerados como "aplicados ou consumidos na fabricação do produto".

Neste tocante, a recorrente esclarece que não prospera a alegação da Autoridade Julgadora de que o trabalho não pode ser considerado insumo e, portanto, os gastos com assistência médica, transporte, alimentação, cursos e treinamento de funcionários e serviços de recrutamento e seleção deveriam ser desconsiderados.

De se ressaltar que em momento algum a recorrente calculou créditos sobre os valores incorridos com a remuneração de seus funcionários.

In casu, os dispêndios incorridos tem por objetivo dar condições de trabalho, condições estas sem as quais não seria possível estabelecer um processo produtivo eficiente e lucrativo.

Em apertada síntese, pode-se dizer que a recorrente defende a tese de que os gastos com funcionários registrados a título de assistência médica, transporte, alimentação, treinamentos, recrutamento e seleção estariam enquadrados no conceito de insumos por serem serviços destinados a empregados da produção e assim aplicados ou consumidos na produção.

Da análise da legislação supra colacionada, depreende-se que a Lei instituidora da Contribuição para o PIS/Pasep não-cumulativo estabeleceu que, além dos insumos utilizados na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, poderão ser descontados créditos calculados em relação a "energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica", "aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa" e "edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa".

Portanto, se o conceito de "insumos" de que trata o art. 3º, II, da Lei nº 10.637, de 2002, abarcasse todos os custos de produção e despesas operacionais incorridos pelo

contribuinte com a fabricação de produtos destinados à venda e na prestação de serviços, não faria sentido o legislador listar um conjunto detalhado de despesas e/ou custos passíveis de gerar créditos.

É meu pensar que o alargamento do sentido do termo “insumos” que a recorrente quer imprimir não pode prosperar.

Como visto anteriormente, para que o insumo utilizado possa ser aproveitado como crédito na apuração do Pis/Pasep não-cumulativo, deve o mesmo fazer parte do processo produtivo, integrando o produto final ou usado durante o processo de fabricação, ficando demonstrado o desgaste físico e/ou químico ou, ainda, que seja indispensável à produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.

Desse modo, pela natureza e descrição feita pela interessada dos serviços prestados aos empregados do setor de produção, os dispêndios com tais serviços, à luz do que dispõe a legislação que rege a contribuição para o Pis/Pasep não-cumulativo, não pode ser descontado como crédito na formação da base de cálculo da referida contribuição.

Pelas razões acima, deve-se manter a glosa efetuada pela fiscalização.

2.1.2 - Eletricidade - Energia Elétrica

No que se refere à eletricidade, esclarece a Recorrente que o enquadramento dos dispêndios nela aplicados é de indiscutível enquadramento no conceito de insumo.

Como é sabido, a energia elétrica é necessária para o funcionamento das máquinas envolvidas no processo produtivo, bem como a iluminação do ambiente de produção. Sem tais requisitos estes não seria viável a realização de qualquer espécie de processo produtivo, ao menos no que se refere às atividades desenvolvidas pela Recorrente.

Ora, sendo a energia elétrica requisito essencial para o processo produtivo, é inconteste que a sua aplicação se dá diretamente sobre a produção, enquadrando-se, assim, no conceito de insumo previsto pela legislação.

De acordo com a r. decisão, a glosa teria sido correta pois no período autuado, "não havia previsão legal para a sua apuração e aproveitamento".

Ocorre que a justificativa apontada pela D. Autoridade Julgadora apenas corrobora o alegado pela Recorrente quanto a ilegitimidade da glosa do crédito.

Isto porque, o fato de a eletricidade não constar especificamente do rol previsto na legislação não vedava seu enquadramento no conceito de insumo, na medida em que os itens elencados não podem ser considerados taxativos.

Ademais, a edição de norma com vistas a incluir a eletricidade no rol constante da Lei nº 10.637/02 apenas manifesta o reconhecimento da Administração Tributária de que a eletricidade sempre foi considerada insumo para fins da sistemática não-cumulativa da Contribuição ao PIS, passando, apenas, a ser explícita a legislação neste sentido.

Analisando-se, especificamente, as atividades praticadas pela Recorrente, não há como prosperar a manutenção da glosa relativa à eletricidade. A Recorrente acostou aos autos o Laudo de Distribuição de Energia Elétrica, em que se infere que 90,35% (noventa inteiros e trinta e cinco centésimos por cento) da energia elétrica consumida refere-se à atividade de produção industrial da empresa.

No que se refere ao dispêndio com energia elétrica, como se pode verificar pela leitura do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, abaixo colacionado, o legislador não considerou insumo, na acepção do inciso II, regulando sua utilização no inciso X. Assim, até a publicação da Lei nº 10.684, de 30 de maio de 2003, não havia previsão legal para a utilização como crédito do gasto com energia elétrica na apuração do Pis/Pasep não-cumulativo.

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

[...]

II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda...

[...]

IX - energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica. [\(Incluído pela Lei nº 10.684, de 30.5.2003\)](#)

[...]

Dessa forma, o dispêndio com energia elétrica foi corretamente desconsiderado pela autoridade autuante.

2.1.3 – Condomínio

Por sua vez, no que se refere aos dispêndios com condomínio, também não merece prosperar a glosa levada a cabo pela Autoridade Fiscal.

Com efeito, as despesas de condomínio são inerentes ao espaço físico utilizado pela Recorrente como estrutura apta a possibilitar o acolhimento de máquinas, equipamentos e pessoal relacionados industrialização. Sem tal aparato não há produção, razão pela qual pode-se falar que mencionado dispêndio possui aplicação direta no processo produtivo.

Ainda que não se entenda desta maneira e admite apenas por argumentação, cumpre esclarecer que as despesas condomínio

possuem a mesma natureza que as despesas com aluguéis de imóveis.

Isto porque, sem imóvel não haveria espaço físico para instalação de um processo produtivo, sendo certo, ainda, que as despesas com condomínio decorrem, exatamente, da necessidade de existência de imóvel para a produção.

Neste sentido, deve, ao menos, em interpretação analógica, na medida em que as despesas com condomínio não se encontram expressas na legislação, ser garantido o direito da Recorrente ao cálculo de créditos sobre mencionados dispêndios.

A recorrente defende que as despesas com o condomínio devem ser consideradas como crédito na composição da base de cálculo do Pis/Pasep, por tratar-se de rateio entre os condôminos de despesas inerentes ao estabelecimento onde desenvolve a industrialização de produtos para revenda.

Quanto a esse aspecto é de se dizer que, conquanto esses dispêndios estão relacionados com o estabelecimento industrial da recorrente, os mesmos não podem ser considerados insumos, pois não fazem parte do processo produtivo, integrando o produto final ou usado durante o processo de fabricação, conforme o conceito de insumo anteriormente exposto.

Pelas razões acima, deve-se manter a glosa efetuada pela fiscalização.

2.1.4 – Seguros

Da análise dos documentos acostados pela Recorrente quando da apresentação de sua Impugnação, não há que se admitir a manutenção da glosa levada a cabo pela D. Fiscalização.

Da leitura de mencionados documentos, denota-se que, dentre os danos cobertos pelo contrato de seguro estão: equipamentos, danos elétricos, roubo de bens, etc. Assim, havendo a comprovação de que os pagamentos efetuados correlacionam-se com a produção industrial desenvolvida, não há que se falar em inobservância da legislação pertinente.

A recorrente defende que as despesas com seguros relacionados a equipamentos, danos elétricos e roubos de bens devem ser consideradas como crédito na composição da base de cálculo do Pis/Pasep, pois estão correlacionados com a produção industrial.

Nesse aspecto a razão não está com a recorrente, pois as despesas acima descritas pela interessada não guardam relação com o conceito de insumo anteriormente exposto.

Desse modo, deve-se manter a glosa efetuada pela fiscalização.

2.1.5 - Despesas com Armazenagem

Já no que concerne às despesas com armazenagem, a manutenção da glosa efetuada pela autoridade fiscal também não prospera, na medida em que, certamente, também podem ser consideradas insumos.

Não há como se afirmar que os serviços de armazenagem dos produtos industrializados de que se vale a Recorrente não contribuiu para o resultado e obtenção do próprio produto.

De se frisar que a Recorrente tem por objeto social a industrialização de produtos eminentemente perecíveis, cuja armazenagem, se indevida, acarreta seu aniquilamento.

No que se refere as despesas com armazenagem, a análise não deve ser feita sob a ótica do conceito de insumo (art. 3º, II, da Lei nº 10.637, de 2002) e sim do art. 3º, IX, combinado com o art. 15, II, da Lei nº 10.833, de 2003, abaixo transcrito:

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

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

Art. 15. Aplica-se à contribuição para o PIS/PASEP não-cumulativa de que trata a [Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002](#), o disposto: [\(Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004\)](#)

II - nos incisos VI, VII e IX do caput e nos §§ 1º e 10 a 20 do art. 3º desta Lei; [\(Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004\)](#)

Ou seja, por expressa determinação legal, os dispêndios com armazenagem de mercadoria só dão direito a crédito se diretamente ligados a operação de venda, não sendo este o caso apresentado nos autos.

Mantém-se, assim, a glosa efetuada pela fiscalização.

2.1.6 - Das Despesas Com Peças de Reposição de Veículos

Não se pode negar direito a crédito da contribuição em tela a título de reposição de peças de veículos eis que imprescindíveis ao exercício do objeto social da Recorrente.

Como já mencionado, a Recorrente industrializa produtos perecíveis, de modo que se tornaria inviável o exercício de tal objeto se não fossem os veículos adaptados a essa rotina empresarial. Com efeito, as peças que o compõem, bem como as peças que vierem a compor o veículo, caracterizam-se como insumo.

Também nesse particular, não tem razão a recorrente, pois as despesas acima descritas pela interessada não guardam relação com o conceito de insumo anteriormente exposto.

Desse modo, deve-se manter a glosa efetuada pela fiscalização.

2.1.7 - Materiais de Escritório

Por fim, cumpre esclarecer que, também no que se refere aos dispêndios com material de escritório e assinatura de jornais e revistas, é patente o direito da Recorrente ao cálculo dos créditos de Contribuição ao PIS.

Com efeito, os materiais de escritório adquiridos pela Recorrente, ainda que utilizados em sua área administrativa, guardam relação direta com o processo produtivo.

Isto porque, são consumidos no dia a dia da empresa, nas atividades de organização e controle de produção, de forma que se pode afirmar que estes se enquadram no conceito de insumo.

Como visto anteriormente, mesmo que os gastos acima descritos guardam alguma relação com a produção, os mesmos não podem ser considerados insumos, pois não fazem parte do processo produtivo, integrando o produto final ou usado durante o processo de fabricação, conforme o conceito de insumo anteriormente exposto.

Pelas razões acima, deve-se manter a glosa efetuada pela fiscalização.

2.1.8 - Despesas Financeiras

A glosa efetuada pela autoridade fiscal a título de "despesas financeiras – valores de juros sobre impostos" referem-se aos juros previstos na Lei nº 10.684/03, que instituiu o parcelamento de débitos junto à Secretaria da Receita Federal, consoante se infere dos documentos juntados, que comprovam a sua adesão e adimplemento de suas obrigações.

Portanto, indubitável é que tais juros enquadram-se no campo de abrangência das despesas financeiras tendo em vista a natureza dos dispêndios realizados.

Neste particular, a recorrente apóia sua defesa no art. 3º, inciso V, da Lei nº 10.637, de 2002, cuja redação original tinha o seguinte teor:

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

V - despesas financeiras decorrentes de empréstimos e financiamentos de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte (Simples).

Através da Lei nº 10.684, de 2003, o inciso V da Lei nº 10.637/2002, passou a ter a seguinte redação:

V — despesas financeiras decorrentes de empréstimos, financiamentos e contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoas jurídicas, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte — SIMPLES.

A redação atual do referido inciso é a prevista na Lei nº 10.865, de 2004, nos seguintes termos:

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.

A recorrente descreve o dispêndio como originário dos juros previstos na Lei nº 10.684/03, referente a parcelamento de débitos de tributos federais.

Ocorre que o parcelamento de dívida tributária com a Receita Federal do Brasil não se caracteriza como financiamento ou empréstimo, portanto os juros pagos não são passíveis de crédito a compor a base de cálculo do Pis/Pasep não-cumulativo.

Assim, mantém-se a glosa executada pela fiscalização.

2.2 - DA APLICAÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO

No que diz respeito ao percentual aplicado, a título de multa de ofício, sobre os débitos apurados no presente auto de infração, alega a recorrente que a aplicação de multa, equivalente a 75% (setenta e cinco por cento) do valor do tributo, segundo preconiza o dispositivo legal citado no presente auto de infração, acarreta manifesta afronta ao princípio do não confisco previsto no artigo 150, inciso IV da Constituição Federal de 1988.

Com relação aos argumentos trazidos aos autos pela recorrente acerca do **caráter confiscatório** da multa aplicada, de se dizer apenas que reclamações desta natureza não cabem sua apreciação nas instâncias administrativas.

Sem qualquer discussão acerca da constitucionalidade/legalidade da legislação citada na impugnação, algumas considerações são oportunas.

Quanto à arguição de confisco, a Constituição Federal, em seu art. 150, IV, veda a utilização de **tributo** com o efeito de confisco. Trata-se de limitação ao poder de tributar que visa evitar o excesso de carga tributária, que implique agravamento exagerado na situação do contribuinte. Porém, não existe um patamar pré-definido que permita dizer que um tributo tem ou não efeito confiscatório, cabendo essa valoração ao legislador ou, mediante provocação, ao órgão judicial competente. Assim, em primeiro plano, pode-se dizer que o princípio do não confisco é uma limitação imposta pelo legislador constituinte ao legislador infraconstitucional, não podendo este último instituir tributo que tenha efeito confiscatório, onerando excessivamente o contribuinte. Em segundo plano, o princípio dirige-se,

eventualmente, ao poder judiciário, que deve aplicá-lo no controle difuso ou concentrado da constitucionalidade das leis.

Portanto, não se pode dizer que esse princípio esteja direcionado à administração tributária. Esta se submete ao princípio da legalidade, não podendo se esquivar à aplicação de lei editada conforme o processo legislativo constitucional. Não cabe à administração tributária criar a lei, muito menos se furtar a aplicá-la ou negar sua vigência.

A autoridade lançadora não deve nem pode fazer um juízo valorativo sobre a conveniência do lançamento. O lançamento tributário é rigidamente regado pela lei, ou, no dizer do art. 3º do CTN, é “*atividade administrativa plenamente vinculada*”. O que é determinante para a efetivação do lançamento é a ocorrência do fato gerador, e não a repercussão da exigência no patrimônio do contribuinte. Conforme o art. 142 do CTN, ocorrido o fato gerador a autoridade fiscal deve constituir o crédito tributário, calculando a exigência de acordo com a lei vigente à época do fato, não tendo repercussão a atual situação econômico-financeira do sujeito passivo.

Assim, não compete à instância administrativa a análise sobre a matéria, pois a vedação constitucional quanto à utilização de tributo com efeito confiscatório dirige-se ao legislador, e não ao aplicador da lei.

Descabidas, portanto, nessa esfera administrativa, as alegações da interessada.

2.3 DA APLICAÇÃO DOS JUROS COM BASE NA TAXA SELIC

Alega a recorrente que é equivocada a utilização da taxa Selic para esse fim, pois referida taxa é resultado das negociações dos títulos públicos e da variação dos seus valores de mercado, portanto possuem natureza remuneratória. Por outro lado, os juros servem para indenizar o Estado pela mora.

Com relação ao tema, cumpre examinar o disposto no artigo 161 do Código Tributário Nacional e os artigos 61 e 63 da Lei nº 9.430/96, abaixo transcritos:

Art. 161. *O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.*

§ 1º *Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de 1% (um por cento) ao mês.*

§ 2º *O disposto neste artigo não se aplica na pendência de consulta formulada pelo devedor dentro do prazo legal para pagamento do crédito.*

Art. 61. *Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica,*

serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.

§ 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o [§ 3º do art. 5º](#), a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

Como se verifica da leitura do texto acima, os juros de mora não traduzem qualquer efeito punitivo, sendo que o dispositivo acima determina a sua incidência “*seja qual for o motivo determinante da falta*”. Assim, vencida e não paga a obrigação tributária principal, pouco importa a razão que tenha determinado a mora, concretiza-se a incidência dos juros.

No que se refere à taxa Selic, é descabida a alegação da Impugnante quando diz que esta não se coaduna com o que dispõe o artigo 161 do CTN. Como se verifica da leitura do referido artigo, permitiu-se ao legislador ordinário a possibilidade de fixar taxa de juros moratórios diferente daquela prevista em seu texto, atribuindo-lhe poderes para disciplinar o assunto, podendo fixar a referida taxa em nível superior ou inferior ao constante da Lei Complementar, desde que, naturalmente, fosse fixada em lei, no caso, Lei ordinária.

A Taxa Selic foi criada pela Lei nº 9.065, de 1995, art.13, o qual dispôs que os juros de mora “*serão equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia – Selic para títulos federais, acumulada mensalmente*”, portanto, dotado de amplo amparo legal.

Ademais, para o caso em análise, a natureza da taxa Selic, trazida a debate pela autuada, em si não é relevante. O que importa é que, conforme determinação legal, adota-se seu percentual como juros de mora e, uma vez sendo a atividade de fiscalização plenamente vinculada, não há outra medida que não seja a estrita obediência ao que dispõe a lei, nos termos do art. 142 do CTN.

Como já visto, o § 1º do art. 161 do CTN estatui que a Lei, no caso ordinária, pode dispor de modo diverso, adotando outro percentual a título de juros de mora, sendo de se aplicar na falta dessa, o percentual de 1% ao mês.

Verifica-se, desse modo, que a cobrança de juros de mora por percentual equivalente à taxa Selic se pauta pelo estrito cumprimento do princípio da legalidade, característico da atividade fiscal.

Por conseqüência, a análise de valor que a impugnante faz a respeito da taxa Selic – questionando sua composição e sua natureza –, assim como as arguições de que a aplicação da taxa Selic incorreria em inconstitucionalidade, não comportam reconhecimento pela via administrativa, prevalecendo o caráter legal que vincula a atividade administrativo-fiscal de lançamento, nos termos do parágrafo único do art. 142 do CTN.

Ademais, essa discussão já se encontra pacificada no âmbito deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), conforme o disposto na Súmula CARF nº 4:

Súmula CARFnº 4: *A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.*

Processo nº 10882.001051/2005-47
Acórdão n.º **3801-001.238**

S3-TE01
Fl. 713

Diante de todo o exposto, encaminho meu voto no sentido de negar provimento ao recurso apresentado, mantendo-se a decisão proferida pela autoridade julgadora de primeira instância.

É assim que voto.

(assinado digitalmente)
José Luiz Bordignon