



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

Processo nº 13973.000040/2005-19
Recurso nº 176.507 Voluntário
Acórdão nº 3801-00.549 – 1ª Turma Especial
Sessão de 30 de setembro de 2010
Matéria PIS
Recorrente SASSE ALIMENTOS LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/07/2004 a 30/09/2004

CRÉDITOS DA NÃO-CUMULATIVIDADE. DESPESAS FINANCEIRAS.

Não geram direito a créditos a serem descontados da contribuição PIS os juros pagos pelo atraso de pagamentos de títulos ou pela cessão de créditos.

CRÉDITOS DA NÃO-CUMULATIVIDADE. CONCEITO DE INSUMOS.

Não geram direito a créditos a serem descontados da contribuição PIS os gastos de produção que não aplicados ou consumidos diretamente no processo fabril, vez que não se enquadram no conceito de insumos.

Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso.


Magda Cotta Cardozo - Presidente


Flávio de Castro Pontes - Relator

EDITADO EM: 26/10/2010

Participaram do presente julgamento os conselheiros Magda Cotta Cardozo, Flávio de Castro Pontes, Andréa Medrado Darzé (Suplente) e José Luiz Bordignon.

Ausente, justificadamente os Conselheiros Arno Jerke Júnior e Andréia Dantas Lacerda Moneta.

Relatório

Adoto o relatório da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento, que narra bem os fatos, em razão do princípio da economia processual:

Trata a presente lide dos formulários "declaração de compensação" de fls. 01, 05, 08, 11, 14, 19, 22, 26, 30 e 32, protocolizados entre 27/01/2005 e 08/04/2005, nos quais consta a indicação de um crédito de R\$ 29.941,87, que adviria de PIS – Mercado Externo do 3º trimestre de 2004, conforme consta dos documentos que instruem os referidos formulários, e a ser utilizado para quitar débitos fiscais de diversos tributos, indicados para compensação.

Às fls. 34/139, constam documentos de instrução do pleito

Consoante o exposto no Despacho Decisório de fls. 148/152, tendo por base o Termo de Verificação e Encerramento de Análise Fiscal de fls. 140/147, a autoridade competente da Delegacia da Receita Federal em Joinville/SC, reconheceu parcialmente o direito creditório da interessada, transcreve-se aqui a parte decisória do mesmo, in verbis: "DECISÃO. Ante o plasmado no TERMO DE VERIFICAÇÃO E ENCERRAMENTO DE ANÁLISE FISCAL e de acordo com os resultados expostos na planilha página 8 deste documento, no uso das atribuições conferidas pelo art. 6º, inciso I, alínea b, da Lei n.º 10.593, de 06 de dezembro de 2002, normatizadas administrativamente pelo art. 243, inciso II, do anexo à Portaria MF n.º 95, de 30 de abril de 2007 e pela Portaria DRF/Joinville n.º 48/2007, reconhece-se parcialmente o direito creditório postulado, para considerar o valor R\$ 28.091,92 (vinte e oito mil, noventa e um reais e noventa e dois centavos) como o saldo dos créditos da contribuição para o PIS/Pasep, remanescente ao final do 3º trimestre de 2004, passível de ressarcimento sem a incidência de juros moratórios, nos termos do art. 52, § 5º, da IN SRF n.º 600/2005; homologam-se as compensações de fls. 1 a 33 até o limite do crédito reconhecido, autoriza-se o pagamento do saldo porventura remanescente das compensações, observado o art. 34 da IN SRF n.º 600/2005; determina-se o encaminhamento deste processo para ciência ao interessado do Termo de Verificação e Encerramento da Análise Fiscal e do presente Despacho Decisório, informando-o da faculdade de interpor, no prazo de 30 dias, manifestação de inconformidade contra o reconhecimento parcial dos Pedidos de Ressarcimento, e demais providências "



Conforme despachos Saort/DRF/Joinville-SC de fls. 155/156, foram efetuados os trabalhos da compensação de débitos informados nas declarações de compensação de fls. 01, 05, 08, 11, 14, 19, 22, 26, 30 e 32, utilizando o valor deferido de R\$ 28.091,92 (fls. 153/154), tendo remanescido, como não-homologada, a compensação de R\$ 1.849,91, relativo ao código de tributo "1097", do período de apuração 01/2005.

Cientificada do despacho decisório e dos documentos de compensação, em 28/03/2008, conforme consta à fl. 161, a requerente, por meio de representante legal (procuração de fl. 168), apresenta a manifestação de inconformidade de fls. 162/167, protocolizada em 29/04/2008, a seguir sintetizada.

Diz, resumindo os fatos havidos no processo, que seu pedido de ressarcimento de créditos do PIS, apurados no regime da não-cumulatividade no 3º trimestre de 2004, seriam decorrentes de operações de exportação, sendo que o fisco entendeu que do valor requerido de R\$ 29.941,87, seria legítimo o montante de R\$ 28.091,92, posto que: (a) sob a rubrica empréstimos financeiros e financiamentos, não poderiam ser aproveitados créditos decorrentes de "atraso no pagamento de títulos, em cartório ou diretamente aos fornecedores, as despesas sobre contratos de câmbio e a faturização (a cessão de crédito na modalidade pro soluto, ou seja, sem a responsabilização do cedente dos créditos, ou mera 'compra e venda' dos créditos, como se deduz claramente da leitura do art. 15, § 1º, inciso III, alínea 'd', da Lei n.º 9.249/95, que define serviço de factoring)", já que não configurariam empréstimos ou financiamentos; (b) as despesas indiretas com pessoal (entre essas: alimentação, transporte para o local de trabalho, cestas básicas, despesas com viagens, remédios, uniformes e equipamentos de segurança) e despesas administrativas indiretas (como projetos de produtos, assessoria empresarial, honorários advocatícios, disposição final de resíduos da produção, serviços e telefonia fixa e móvel e vigilância de seus estabelecimentos) não se enquadram no conceito de insumo e não podem ser considerados para fins de apuração dos créditos de PIS não-cumulativo.

Contesta, em primeiro lugar, a assertiva de que não poderia deduzir créditos relativos aos juros pagos pelo atraso no pagamento de títulos ou pela cessão de créditos, na medida em que se tratariam de verdadeiras despesas financeiras decorrentes de financiamentos, uma vez que a lei, em sua redação original, não teria estabelecido a distinção pretendida pelo fisco, acrescentando que a menção ao RIR/99, bem como à Lei n.º 9.718/98, dariam conta de que as despesas financeiras não se restringiriam àquelas pagas a instituições financeiras ou relativas a contratos de mútuo, formalmente realizados nos termos do Código Civil; diz que a norma que autorizou o crédito se referiu a empréstimos e financiamentos da pessoa jurídica, conceito no qual, sem dúvida alguma, incluem-se os valores em questão, pagos a título de juros, os quais implicariam em custo das atividades operacionais da empresa



Sustenta, quanto às demais despesas consideradas indiretas pelo fisco, que, igualmente, consistem em "bens e serviços utilizados como insumo na fabricação de produtos destinados à venda", de modo que seria legítimo o seu creditamento, dizendo que o conceito de insumo não pode ficar restrito àqueles produtos e serviços que irão, efetivamente, compor o produto final, e que se tratariam, no caso, de despesas relativas a uniformes e equipamentos de segurança, ao custo de desenvolvimento de produtos, assessoria empresarial, entre outras, as quais, sem dúvida alguma, consistiriam em custos necessários ao desenvolvimento de suas atividades.

Argumenta que a base de cálculo que utilizou na apuração de seus créditos encontra total amparo nas Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, não se podendo admitir a interpretação que lhes foi atribuída pelo fisco, que violaria a não-cumulatividade do PIS.

Registra que o princípio da legalidade garante aos administrados que a Administração Pública não constituirá ato sem previsão legal, transcrevendo, quanto a isso, excertos da doutrina, comentando, ainda, que (fl. 165): (a) "qualquer ato praticado pela Administração Pública, portanto, tem sua legitimidade condicionada aos termos previstos na lei, ou seja, se lei autorizou o crédito da contribuição sobre todas as despesas financeiras de empréstimos e financiamento, não era lícito ao Auditor Fiscal restringir o direito a determinadas operações. (...) Outrossim, tendo sido concedido pela lei crédito sobre o custo dos insumos empregados na atividade produtiva, inadmissível a restrição sob a alegação de que não estariam compondo diretamente o produto final (...) todas as despesas em questão estão diretamente relacionadas às atividades desenvolvidas pela Impugnante, consistindo em custo imprescindível ao seu normal desenvolvimento".

Faz, também, com base na doutrina, considerações sobre o princípio da finalidade do ato administrativo, após o que, extrai a seguinte conclusão (fls. 166/167): "Desse modo, a finalidade do ato administrativo é, em última análise, o interesse público. Por conseguinte, se o objetivo da concessão ao crédito da contribuição era o de dar efetividade ao princípio da não-cumulatividade, desonerando o custo da produção, não restam dúvidas de que a base de cálculo empregada pela Impugnante não poderia ter sido desconsiderada, visto referir-se a despesas integralmente relacionadas a sua atividade-fim".

Por fim, requer seja julgada totalmente procedente sua manifestação de inconformidade, de modo que o crédito requerido seja integralmente deferido.

À fl. 169, despacho da ARF/Jaraguá do Sul-SC, atestando a tempestividade da manifestação de inconformidade.

A DRJ em Curitiba indeferiu a solicitação, fls. 171 a 182, nos termos da ementa abaixo transcrita:



PIS NÃO-CUMULATIVO. CRÉDITOS PERMITIDOS.

Dão direito ao crédito do PIS, no regime de incidência não-cumulativa, os insumos que, comprovadamente, forem aplicados diretamente no produto, consumidos e/ou alterados no processo produtivo

RESSARCIMENTO. NÃO-CUMULATIVIDADE. DESPESAS FINANCEIRAS. FACTORING. ATRASO PAGAMENTO DE TÍTULOS. DESPESAS E DESÁGIOS EM CONTRATOS DE CÂMBIO.

No sistema de não-cumulatividade, não geram créditos a serem descontados do PIS, as despesas financeiras decorrentes de factoring, de atraso no pagamento de títulos, em cartório ou diretamente aos fornecedores, e as despesas e deságios verificados em contratos de câmbio suportados pelo contribuinte, por não se caracterizarem como despesas financeiras decorrentes de empréstimos e financiamentos de pessoa jurídica.

Discordando da decisão de primeira instância, a recorrente interpôs recurso voluntário, fls. 185 a 191, instruído com os documentos de fls. 192 a 206. Em síntese, apresentou as mesmas alegações suscitadas na manifestação de inconformidade.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Flávio de Castro Pontes, Relator

O recurso é tempestivo e atende aos demais pressupostos recursais, portanto dele toma-se conhecimento. Anote-se, de imediato, que as matérias serão enfrentadas por tópicos específicos em consonância com as alegações da requerente no recurso voluntário.

1 Créditos decorrentes de despesas financeiras

A primeira controvérsia tem por objeto o direito do contribuinte de descontar créditos da contribuição PIS relativos aos juros pagos pelo atraso de pagamentos de títulos ou pela cessão de créditos.

A recorrente sustenta de forma genérica que se trata de verdadeiras despesas financeiras decorrentes de empréstimos e financiamentos.

A legislação de regência, Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, dispunha:

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, financiamentos e contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoas jurídicas, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte – SIMPLES; (Redação dada pela Lei nº 10.684, de 30.5.2003)

Assim sendo, até 31/07/2004 a lei permitia os descontos de créditos calculados em relação as despesas financeiras decorrentes de empréstimos e financiamentos. Destarte, não são todas as despesas financeiras que geram créditos, mas somente aquelas decorrentes de empréstimos e financiamentos. Registre-se, por pertinente, que as despesas financeiras estão relacionadas no artigo 374 do Regulamento do Imposto de Renda – Decreto nº 3000/99.

Não assiste razão à recorrente como bem assentaram o despacho decisório e a decisão recorrida.

O empréstimo é um contrato de mútuo. O art. 586 do Código Civil (Lei nº 10406/2002) define o contrato de mútuo:

Art. 586. O mútuo é o empréstimo de coisas fungíveis. O mutuário é obrigado a restituir ao mutuante o que dele recebeu em coisa do mesmo gênero, qualidade e quantidade.

Por outro lado, os financiamentos dependem da intermediação de instituições financeiras autorizadas a funcionar pelo Banco Central do Brasil. Não se pode perder de vista que os financiamentos são relacionados a um investimento específico previamente definido.

Em relação as despesas de juros decorrentes de *factoring*, é importante consignar que a faturização não se configura empréstimo e muito menos financiamento. É uma operação que engloba a prestação de serviços.

A propósito, Sílvio de Salvo Venosa em Direito Civil: Contratos em Espécie 5 ed. – São Paulo: Atlas, 2005, p. 579, ensina:

Trata-se, na modalidade mais utilizada, de um negócio jurídico de duração por meio do qual uma das partes, a empresa de factoring (o faturizador ou factor), adquire créditos que a outra parte (o faturizado) tem com seus respectivos clientes, adiantando as importâncias e encarregando-se das cobranças, assumindo o risco de possível insolvência dos respectivos devedores (grifou-se)

No caso vertente, não ocorreu o empréstimo de coisas fungíveis e muito menos o financiamento de algum investimento, portanto não há que se falar em direito de descontar créditos de despesas financeiras. Desta forma, ficou caracterizado que as despesas financeiras não decorreram de empréstimos ou financiamentos.



2 Descontos de créditos de PIS sobre as aquisições de insumos

A outra controvérsia tem por objeto o direito do contribuinte de descontar créditos da contribuição PIS sobre as aquisições de insumos.

A respeito da interpretação das leis, Carlos Maximiliano em *Hermenêutica e Aplicação do Direito*, 19ª ed. – Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 162, ensina:

Por mais opulenta que seja a língua e mais hábil quem a maneja, não é possível cristalizar numa fórmula perfeita tudo o que se deva enquadrar em determinada norma jurídica: ora o verdadeiro significado é mais estrito do que se deveria concluir do exame exclusivo das palavras ou frases interpretáveis; ora sucede o inverso, vai mais longe do que parece indicar o invólucro visível da regra em apreço. A relação lógica entre a expressão e o pensamento faz discernir se a lei contém algo de mais ou de menos do que a letra parece exprimir: as circunstâncias extrínsecas revelam uma idéia fundamental mais ampla ou mais estreita e põem em realce o dever de estender ou restringir o alcance do preceito. Mais do que regras fixas influem no modo de aplicar uma norma, se ampla, se estritamente, o fim colimado, os valores jurídico sociais que lhe presidiram à elaboração e lhe condicionaram a aplicabilidade. (grifou-se)

disciplina: A legislação de regência, Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002,

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

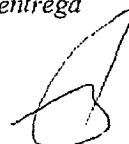
(...)

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

a) nos incisos III e IV do § 3º do art. 1º desta Lei; e (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

b) no § 1º do art. 2º desta Lei; (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

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)

(...) (grifou-se)

Destarte, o ponto central da questão é compreender o conceito de insumo estabelecido nos termos do inciso II do art. 3º da Lei nº 10.637/02.

Há diversas exegeses a respeito desse dispositivo, tais como: definição de insumo segundo a legislação do IPI, aplicação de custos e despesas de acordo com a legislação do IRPJ, custos de produção, etc. Para o deslinde da questão é despidendo examinar o método adotado para o exercício da não-cumulatividade da contribuição PIS, se o método indireto subtrativo ou misto, o qual adota também de forma parcial o método “imposto contra imposto”.

A Secretaria da Receita Federal do Brasil, por meio da Instrução Normativa (IN) nº 247/2002 (redação dada pela IN SRF nº 358/03), regulamentou o assunto a partir da concepção tradicional da legislação do Imposto Sobre Produtos Industrializados (IPI) e adotou uma interpretação para o conceito de insumo, conforme excerto a seguir transcrito:

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: (Redação dada pela IN SRF 358, de 09/09/2003)

b.1) na fabricação de produtos destinados à venda, ou (Incluída pela IN SRF 358, de 09/09/2003)

b.2) na prestação de serviços; (Incluída pela IN SRF 358, de 09/09/2003)

(...)

§ 5º Para os efeitos da alínea "b" do inciso I do caput, entende-se como insumos: (Incluído pela IN SRF 358, de 09/09/2003)

I - utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda: (Incluído pela IN SRF 358, de 09/09/2003)

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; (Incluído pela IN SRF 358, de 09/09/2003)

b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto; (Incluído pela IN SRF 358, de 09/09/2003)



II - utilizados na prestação de serviços: (Incluído pela IN SRF 358, de 09/09/2003)

a) os bens aplicados ou consumidos na prestação de serviços, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado; e (Incluído pela IN SRF 358, de 09/09/2003)

b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na prestação do serviço. (Incluído pela IN SRF 358, de 09/09/2003)(grifou-se)

Assim, a Secretaria da Receita Federal do Brasil adotou os critérios anteriormente previstos no art. 164 do Regulamento do Imposto Sobre Produtos Industrializados aprovado pelo Decreto nº 4.544/2002 (RPI/2002). O Parecer Normativo CST 65/1979 esclareceu o direito ao crédito:

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

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

Deste modo, a interpretação dada pela RFB apresenta-se compatível e coerente com a legislação da não-cumulatividade da contribuição PIS. Essas normas complementares não atentaram contra a legalidade, além de não terem extrapolado os limites traçados na respectiva lei.

Caso o legislador tivesse outra intenção, teria feito constar na lei uma referência explícita ao direito de descontar créditos em conformidade com as despesas necessárias segundo a legislação do IRPJ. Da mesma maneira, caso quisesse adotar o conceito de custos de produção, não teria utilizado a expressão insumos.

Por seu turno, a interessada sustenta, com fundamento no princípio da legalidade, que é inadmissível a restrição sob a alegação de que não estariam compondo diretamente o produto final.

A glosa fiscal teve por objeto os créditos decorrentes das aquisições de material de uso e consumo, conforme relação de notas fiscais de fls. 151.

A propósito, desses gastos, assim se manifestou a autoridade administrativa, fl. 144:



Ressalte-se que gastos com materiais de consumo, despesas indiretas com pessoal — entre essas: alimentação, transporte para o local de trabalho, cestas básicas, despesas com viagens, remédios, uniformes e equipamentos de segurança — e despesas administrativas indiretas como projetos de produtos, assessoria empresarial, honorários advocatícios, disposição final de resíduos da produção, serviços de telefonia fixa e móvel e vigilância de seus estabelecimentos, evidentemente, não se enquadram no conceito de insumo e não podem ser considerados para fins de apuração dos créditos de PIS/PASEP e COFINS não-cumulativos.

Do exame desse excerto, é incontestável que os gastos anteriormente citados não se enquadram como bens ou serviços aplicados ou consumidos como insumos na fabricação dos bens destinados à venda.

Como já relatado, segundo IN nº 247/2002 (redação dada pela IN SRF nº 358/03) e o Parecer Normativo CST 65/1979, é requisito essencial, para o direito ao crédito, que 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 e que os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, sejam aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto.

Segundo a análise feita pela autoridade fiscal no estabelecimento do contribuinte, os aludidos gastos não foram aplicados ou consumidos diretamente na produção ou fabricação dos produtos. Vale ressaltar, que a requerente não colacionou elementos de prova hábeis a infirmar esse fato.

É bem verdade que esses gastos são importantes para o processo produtivo, todavia tais bens e serviços não são empregados diretamente na fabricação dos produtos destinados à venda. Do exame dos elementos probatórios, é forçoso concluir que são custos e despesas que não se enquadram no conceito de insumos.

Em remate, em relação a esses itens não merece reparo a decisão recorrida.

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


Flávio de Castro Pontes