



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

Processo nº	13975.000215/2005-78
Recurso nº	0000000 Voluntário
Acórdão nº	3201-000.678 – 2^a Câmara / 1^a Turma Ordinária
Sessão de	04 de maio de 2011
Matéria	PIS - Ressarcimento
Recorrente	ROHDEN ARTEFATOS DE MADEIRA LTDA
Recorrida	Fazenda Nacional

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/04/2004 a 30/06/2004

PIS. NÃO CUMULATIVIDADE. COMBUSTÍVEIS. PROVA. INSUMO.

Não havendo prova da sua aplicação direta no processo produtivo, de venda, de serviço ou qualquer combinação destes; ou a essencialidade deste para processo produtivo, de venda, de serviço ou qualquer combinação destes, não merece provimento o pedido formulado no recurso voluntário.

PIS. NÃO CUMULATIVIDADE. JUROS. CONTRATO DE CÂMBIO.

É possível descontar créditos calculados em relação a despesas financeiras decorrentes de empréstimos e financiamentos de pessoa jurídica, contudo, o Contrato de Câmbio não tem natureza jurídica de empréstimo, nem de financiamento, não sendo possível tal aproveitamento.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 2^a Câmara / 1^a Turma Ordinária da TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO, por maioria, em dar provimento ao recurso voluntário. Vencido o Conselheiro Luciano Lopes de Almeida Moraes.

JUDITH DO AMARAL MARCONDES ARMANDO

Presidente

MARCELO RIBEIRO NOGUEIRA - Relator

Relator

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 26/04/2012 por MARCELO RIBEIRO NOGUEIRA, Assinado digitalmente em 26/04/2012 por MARCELO RIBEIRO NOGUEIRA, Assinado digitalmente em 26/06/2012 por JUDITH DO AMARAL MARCONDES ARMANDO

Impresso em 07/08/2012 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: Mércia Helena Trajano D'Amorim, Luis Eduardo Garrossino Barbieri e Luciano Lopes de Almeida Moraes. Ausente justificadamente o Conselheiro Daniel Mariz Gudino. Esteve presente a Procuradora da Fazenda Nacional.

Relatório

Adoto o relatório da decisão de primeira instância por entender que o mesmo resume bem os fatos dos autos até aquele momento processual:

Trata o presente processo de Pedido de Ressarcimento de créditos da Contribuição para o Programa de Integração Social — PIS de que trata o art. 5º da Lei 10.637/2002, relativo ao segundo trimestre de 2004.

A DRF/BLUMENAU exarou o Despacho Decisório de fls. 639 a 666 deferindo parcialmente o pedido da interessada para reconhecer o direito creditório no valor de R\$88.740,85, referente ao saldo remanescente da apuração não-cumulativa da contribuição para o PIS. No relatório e na fundamentação que embasaram a decisão proferida consta consignado, em resumo, que:

- a) A análise do direito creditório pleiteado no processo foi suscitada em sede do Mandado de Segurança nº 2006.72.05.004731-8/SC;*
- b) A análise teve como base as informações prestada nos documentos apresentados pela interessada e acostados ao processo, bem como as informações obtidas por meio de consultas aos sistemas informatizados da RFB;*
- c) A partir de uma amostragem das notas fiscais de exportação, procedeu-se à verificação da efetividade das exportações nos sistemas internos da RFB, tendo sido possível comprovar, por meio do confronto do Demonstrativo de Despachos de Exportação (fl. 46) com suas respectivas notas fiscais, a exportação das mercadorias informadas nas notas fiscais amostradas;*
- d) Foi selecionada para verificação uma amostragem das notas fiscais de aquisições. Da verificação foram constatadas divergências entre os valores informados no DACON e os valores informados pela interessada na documentação apresentada;*

Documento assinado digitalmente conforme apresentado; 2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 26/04/2012 por MARCELO RIBEIRO NOGUEIRA, Assinado digitalmente em 26/04/2012 por MARCELO RIBEIRO NOGUEIRA, Assinado digitalmente em 26/06/2012 por JUDITH DO AMARAL MARCONDE S ARMAN

Impresso em 07/08/2012 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

e) A requerente incluiu na formação da base de cálculo dos créditos de PIS, aquisições de bens de pessoa física, contrariando o disposto no § 3º do art. 3º da Lei 10.637/02. As cópias das notas fiscais encontram-se em fls. 346, 409 e 476. Procedeu-se à glosa da totalidade desses valores;

f) As notas fiscais do fornecedor Vidroforte Indústria e Comércio de Vidros Ltda, CNPJ 92.639.954/0001-67 foram emitidas com o CFOP 6.501 (remessa com fim específico de exportação) e escrituradas pela requerente com o CFOP 2.101 (compras para industrialização);

g) A venda com fim específico de exportação só se efetiva quando a mercadoria vai diretamente do estabelecimento do produtor-vendedor para embarque ao exterior ou para depósito em entreposto, o que não ocorreu no caso em tela, mas sim para seu próprio estabelecimento e a incorporação desse insumo (vidro) ao produto final;

h) A aquisição desse insumo se deu sem a devida tributação quando da saída do estabelecimento fornecedor, já que foi alcançado pela imunidade afeta às exportações por causa da emissão de nota fiscal com CFOP 6.501. A concessão de créditos sobre tais aquisições implicaria na inobservância ao princípio da não-cumulatividade;

i) De acordo com os arts. 5º, III e 3º, § 2º da Lei 10.637/2002, as aquisições de mercadorias com fim específico de exportação não geram direito a créditos de PIS.

Foram glosadas as aquisições do referido fornecedor, conforme notas fiscais anexas ao processo;

j) A requerente incluiu no rol dos serviços passíveis de creditamento, os prestados pela empresa Bráulio Reif, CNPJ 00.249.264/0001-83, relativos a transporte de passageiros.

Somente dão direito a crédito as despesas com transporte relacionadas aos custos de produção na aquisição de insumos, desde que suportados pelo adquirente e, a partir de 01/02/2004, os relacionados ao frete na operação de venda, desde que suportado pelo vendedor. Assim, procedeu-se à glosa da totalidade das notas fiscais;

k) A grande maioria dos CTRC (Conhecimentos de Transporte Rodoviário de Cargas) de CFOP 1.352 padecem dos requisitos formais exigidos pelo regulamento do ICMS a que se sujeita a requerente. Dentre as irregularidades destacam-se as relativas à emissão do CTRC posteriormente à prestação do serviço de transporte;

l) Constatou-se que o problema ocorreu exclusivamente com os transportes locais ou de cidades limítrofes à sede da requerente. Em relação aos serviços de transporte interestadual (CFOP 2.352), a totalidade dos conhecimentos foram deferidos;

m) Na memória de cálculo para os créditos referentes a serviços utilizados como insumos, a requerente incluiu, dentre outros, os CFOP 1.949 e 2.949 (outra entrada de mercadoria ou prestação de serviço não especificado). Por se referirem a outras entradas não previstas nos demais códigos, a princípio, não correspondem a bens ou serviços utilizados como insumo, razão pela qual se efetuou a glosa dessas quantias;

n) Constatou-se da conferência das faturas de energia elétrica a inclusão no cômputo do crédito para o PIS, de valor referente à doação ao Hospital Armegret Neitzke, no valor de R\$ 100,00. A previsão legal de desconto de créditos calculados em relação à energia elétrica não contempla tais valores, motivo pelo qual foram da glosados;

o) Intimada a comprovar os valores informados na linha seis (Despesas de Aluguéis de Máquinas e Equipamentos Locados de Pessoas Jurídicas) da ficha quatro de DACON, a requerente apresentou cópia de contrato de locação de um caminhão e duas carrocerias reboques, de propriedade da controladora Rohden Artefatos de Madeiras Ltda. Em relação aos comprovantes do efetivo pagamento, informou que a operação estava coberta por contrato de mútuo. A inclusão desta despesa evidencia um equívoco por parte da requerente, pois a NCM (Nomenclatura Comum do Mercosul) utiliza capítulos distintos para classificar máquinas e veículos. Assim, foram glosados tais valores;

p) Intimada a demonstrar a memória de cálculo dos valores informados na linha treze da ficha quatro do DACON, a interessada apresentou as contas contábeis "Fretes de exportação" — 4.236 e "Serviço de armazena" gem" — 4.271. Em relação às despesas com transporte, repetiu-se a deficiência na formalização dos CTRC de CFOP 1.352 — nos mesmos termos dos fretes relativos à aquisição de insumos transcrita no item "Despesas com transporte rodoviário de cargas" do Despacho decisório;

q) A requerente incluiu entre as despesas financeiras passíveis de creditamento, as relacionadas às despesas decorrentes de contrato de câmbio (conta 4.314 — Juros pagos ACC/ACE). Tais valores não se enquadram no conceito de despesa financeira decorrente de empréstimo ou financiamento, motivo pelo qual foram glosados;

r) A conferência por amostragem das notas fiscais e dos documentos apresentados pela interessada foi o ponto de partida para a elaboração da planilha do Anexo I do despacho. Levou-se em consideração o resultado da análise do trimestre anterior através do processo nº 13975.000218/2005-10. Assim, os créditos do período anterior solicitados no citado processo não afetam o estoque de créditos no mercado externo do período ora analisado;

s) O crédito de mercado interno do trimestre foi integralmente

Documento assinado digitalmente conforme o art. 10, § 3º, da Instrução Normativa RFB nº 1.242, de 26 de maio de 2011. Autenticado digitalmente em 26/04/2012 pelo MARCELO RIBEIRO NOGUEIRA. O saldo inicial do período subsequente será igual a zero. Foi 2012 por MARCELO RIBEIRO NOGUEIRA, Assinado digitalmente em 26/06/2012 por JUDITH DO AMARAL MARCONDE S ARMAN

apurado crédito disponível para compensação ou ressarcimento no valor de R\$ 88.740,85 a título de mercado externo.

Cientificada da decisão em 05/09/2007 (fl. 674), a contribuinte apresentou Manifestação de Inconformidade em 02/10/2007 (fls. 675 a 687), alegando, em síntese que

- a) As notas fiscais que comprovam as aquisições do fornecedor Vidroforte Indústria e Comércio de Vidros Ltda foram emitidas com CFOP 6.501, destinado a vendas com fim específico de exportação. Contudo, foram utilizadas pela requerente como matéria prima em seu processo de industrialização;*
- b) O CFOP foi utilizado de forma equivocada 'pelo fornecedor, sem qualquer responsabilidade da recorrente;*
- c) Note-se que a empresa Vidroforte destacou o ICMS nas operações, contudo, a venda . com fim específico de exportação não tem destaque de ICMS. Assim, a recorrente pagou o ICMS, o PIS e a COFINS à empresa fornecedora, os dois últimos embutidos no preço dos produtos;*
- d) Caso o fornecedor não tenha recolhido o PIS e a COHNS, a empresa recorrente não pode ser prejudicada, vez que referido recolhimento é de responsabilidade de terceiro, cabendo ao fisco a cobrança da empresa responsável pelo pagamento;*
- e) Na época das aquisições sequer havia lei autorizando a suspensão do PIS e da COFINS, tanto que no campo "observações" das notas fiscais constou apenas a suspensão do A recorrente passou a estar autorizada a efetuar a compra com suspensão do PIS e da COFINS somente após a publicação do Ato Declaratório Executivo nº 1, de 06/01/2006. A partir dessa data, a Vidroforte passou a vender para a recorrente com suspensão das contribuições, passando a conceder desconto relativo à suspensão;*
- f) Não existem os supostos "vícios formais" a ensejar a glosa referente aos fretes das aquisições de insumos mas, quando muito, meras irregularidades. O transporte utilizado para levar a madeira bruta das florestas até o estabelecimento da recorrente é efetuado por pessoas humildes que, ao invés de emitirem uma nota fiscal (conhecimento de frete) para cada operação de transporte, emitiam uma nota fiscal conjunta com a totalidade dos serviços prestados em determinado período;*
- g) Referida falha não prejudicou o fisco pois não houve omissão dos valores referentes aos fretes. O fato de ter havido irregularidades não impediu que a empresa transportadora recolhesse PIS e COFINS sobre esses valores;*
- h) Caso se entenda que não tem como auferir os valores a serem ressarcidos, que se determine o retorno dos autos à DRF em Blumenau para análise do crédito;*

- i) Os valores incluídos nos CFOP 1.949 e 2.949 não apresentam qualquer incorreção, vez que se tratam de importâncias relativas a serviços de pessoa jurídica utilizados na extração de madeira, manutenção de florestas e manutenção de máquinas, cujo direito ao crédito está previsto no art. 3º, II, da Lei 10.637/02;*
- j) De fato, no mesmo CFOP existem entradas com direito ao crédito e outras sem. Contudo, a autoridade administrativa deveria ter intimado a recorrente para prestar as informações necessárias. Anexa aos autos as notas fiscais que comprovam o direito pleiteado;*
- k) Relativamente às despesas com transporte na venda da produção do estabelecimento não há que se falar em "vícios formais relevantes" porquanto cada conhecimento de frete foi devidamente vinculado a uma nota de venda de produtos encaminhados ao porto para exportação;*
- l) Caso se entenda que não tem como auferir os valores a serem ressarcidos, que se determine o retorno dos autos à DRF em Blumenau para análise do crédito;*
- m) As vendas ao exterior são efetuadas por meio de Contrato de Câmbio, que impõe ao exportador o pagamento de uma taxa de câmbio para receber em moeda nacional o valor que foi pago pelo importador em moeda estrangeira. Não resta dúvida de que a taxa de câmbio decorrente do contrato de câmbio configura-se como despesa financeira;*
- n) A interpretação da redação original do inciso V, do art. 3º, da Lei 10.637/02 não pode restringir o direito ao ressarcimento às despesas financeiras decorrentes de empréstimos e financiamentos;*
- o) Há ainda situações em que o banco onde o Contrato de Câmbio foi celebrado adianta o valor e cobra juros do exportador. Tal procedimento é uma espécie de empréstimo;*
- p) Requer o recebimento, e a apreciação da manifestação de inconformidade e a reforma da decisão proferida.*

O processo foi encaminhado a esta DRURJ02 tendo em vista o disposto na Portaria RFB nº 535, de 28/03/2008.

A decisão recorrida recebeu de seus julgadores a seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/04/2004 a 30/06/2004

*VENDAS COM FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO.
COMPROVAÇÃO*

Documento assinado digitalmente conforme a Lei nº 8.935/1994

Autenticado digitalmente em 26/04/2012 por MARCELO RIBEIRO NOGUEIRA, Assinado digitalmente em 26/04/2012 por MARCELO RIBEIRO NOGUEIRA, Assinado digitalmente em 26/06/2012 por JUDITH DO AMARAL MARCONDES ARMAN

Impresso em 07/08/2012 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

A aquisição de bens utilizados como insumo na fabricação de produtos destinados à venda gera direito a crédito a ser descontado da contribuição para o PIS/Pasep não-cumulativo, quando não comprovado que a aquisição tenha sido efetuada com o fim específico de exportação.

PIS NÃO-CUMULATIVO. GLOSA DE CRÉDITOS. COMPROVAÇÃO.

Não é cabível a glosa de crédito a ser descontado da contribuição para o PIS/Pasep não-cumulativo calculado em relação a serviços utilizados como insumo, quando devidamente escriturados e amparados por documentos hábeis que lhe dêem suporte.

PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS.

Os serviços caracterizados como insumos são aqueles diretamente aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto. Despesas e custos indiretos embora necessários à realização das atividades da empresa, não podem ser considerados insumos para fins de apuração dos créditos no regime da não cumulatividade.

PIS NÃO-CUMULATIVO. CRÉDITOS. DESPESAS FINANCEIRAS.

As despesas financeiras sobre contratos de câmbio não dão direito a crédito para ser descontado da contribuição para o PIS/Pasep apurada segundo o regime de incidência não-cumulativa.

DECISÃO ADMINISTRATIVA. MATÉRIA NÃO CONTESTADA.

Consideram-se definitivos os ajustes efetuados na base de cálculo dos créditos a descontar relativamente aos itens que não foram expressamente contestados.

Solicitação Deferida em Parte

O contribuinte, restando inconformado com a decisão de primeira instância, apresentou recurso voluntário no qual ratifica e reforça os argumentos trazidos em sua peça de impugnação.

Os autos foram enviados a este Conselho e fui designado como relator do presente recurso voluntário, na forma regimental, tendo requisitado a sua inclusão em pauta para julgamento.

É o Relatório.

Voto

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 26/04/2012 por MARCELO RIBEIRO NOGUEIRA, Assinado digitalmente em 26/04/2012 por MARCELO RIBEIRO NOGUEIRA, Assinado digitalmente em 26/06/2012 por JUDITH DO AMARAL MARCONDES ARMAN

Impresso em 07/08/2012 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Entendo que o recurso voluntário é tempestivo e atende aos requisitos legais, portanto, dele tomo conhecimento.

A contribuição ao PIS e a COFINS não incidem unicamente sobre produtos industrializados, nem só sobre a venda de mercadorias, também não incide sobre todos os ingressos de recursos no patrimônio da empresa, estas contribuições incidem sobre somente sobre os ingressos que devam ser qualificados como integrantes da receita bruta, ou melhor, da receita bruta oriunda da venda de mercadorias, de serviços e da combinação destes.

Assim, é da lógica do sistema tributário nacional que a não cumulatividade destas contribuições esteja intimamente ligada aos custos e despesas incorridos pelo contribuinte para o desenvolvimento regular de sua empresa, ou seja, se relate direamente com as necessidades existentes para a geração desta mesma receita bruta.

Ademais, é importante frisar que a não cumulatividade pensada para a contribuição ao PIS e a COFINS não está fundada no Princípio da Neutralidade Tributária, que estabelece que a tributação deve ser otimizada de forma a interferir o mínimo possível na economia, permitindo assim a livre concorrência, e que é fundamentalmente o Princípio Constitucional que justifica a adoção da não cumulatividade no IPI e no ICMS.

Este afastamento do Princípio da Neutralidade, que está presente também no presente caso, mas de forma subsidiária, se nota com clareza quando se verifica a possibilidade de creditamento mesmo quando as operações anteriores não estavam sujeitas à não cumulatividade e, portanto, geraram um recolhimento aos cofres públicos em alíquotas inferiores às praticadas por aquele que aproveita o crédito.

Esta realidade da não cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS gera uma consequência imediata de perda de arrecadação setorial, criando uma distorção na livre concorrência e permitindo que certos setores tenham uma vantagem competitiva (com a redução de seus custos fiscais).

Estes são os motivos pelos quais os conceitos de insumos do IPI e do ICMS são insuficientes para uma aplicação direta e imediata no caso em exame, já que a incidência destas contribuições não se limita à receitas de vendas de mercadorias ou produtos industrializados e aqueles conceito buscam atender ao princípio da neutralidade da tributação.

Logo, deve-se aplicar a analogia para buscar a melhor forma de integrar este novo conceito abstrato e hipotético. A analogia surge, na esfera tributária, como regra de integração, prevista no artigo 108 do CTN:

Art. 108. Na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará sucessivamente, na ordem indicada:

- I - a analogia;*
- II - os princípios gerais de direito tributário;*
- III - os princípios gerais de direito público;*
- IV - a eqüidade*

É a regra preferencial e, portanto, aplica-se ao fato jurídico, por meio da analogia, uma norma legal que regula uma situação semelhante, sempre que não exista uma norma imediata e expressamente aplicável ao fato em questão.

Alguns buscam a aproximação do conceito de crédito para o PIS/COFINS com os conceitos de custo e despesa dedutível para o Imposto de Renda e a contribuição social sobre o lucro. O argumento é sedutor, pois o lucro é parcela da receita bruta, portanto, a proximidade dos conceitos parece tornar esta analogia mais consistente.

Contudo, não estou convencido disto, seja porque o Imposto de Renda onera a todas as pessoas jurídicas sem considerar suas especificidades e/ou as diferenças setoriais, seja porque não há como, para interpretar novas normas jurídicas, se buscar igualar tributos que têm naturezas claramente distintas, e por fim, seja porque tanto o "custo", quanto a "despesa dedutível" são elementos essenciais para a definição e distinção de renda e lucro, mas não o são para faturamento ou receita bruta.

Não estou afastando esta possibilidade de aplicação analógica dos conceitos neste caso, por entender que estes são demasiadamente elastecidos ou por qualquer justificativa econômica, mas simplesmente por entender que a analogia é descabida neste caso.

Aponto ainda, para melhor esclarecer meus pares sobre minha posição pessoal sobre a matéria, que entendo que o conteúdo dos parágrafos 7º e 8º do artigo 3º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03 (cujos textos são idênticos), não me conduz à conclusão de que houve uma opção legislativa para ampliar a base de cálculo dos créditos àqueles "custos, despesas e encargos vinculados a essas receitas". É o seguinte o texto legal:

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. (grifos acrescidos por este relator)

Isto porque entendo que há presunção legal de que o parágrafo não deve ampliar o conceito descrito no caput, mas somente complementá-lo ou definir exceções, na forma do disposto na alínea "c" do inciso III do artigo 11 da Lei Complementar nº 95/98.

Admitir que os mencionados parágrafos 7º e 8º ampliam, e verdadeiramente generalizam, a base de cálculo para os créditos, quando o artigo no qual estes comandos estão inseridos cuida exclusivamente da especificação dos dispêndios sobre os quais deverão ser calculados tais créditos, seria admitir uma contradição dentro do próprio dispositivo normativo, o que não me parece aceitável.

Portanto, opto por me filiar à corrente daqueles que entendem que o conceito autorizativo do crédito do PIS e da COFINS está na "inerência do dispêndio pago". Acresço, logo, o adjetivo "pago" ao clássico conceito do Prof. Marco Aurélio Grego, pois entendo que assim como a receita tributável deve ser somente aquela efetivamente recebida pelo contribuinte, o crédito, para efeito de cálculo do tributo devido, também somente deve surgir após o devido pagamento do dispêndio.

No que se refere à inerência do dispêndio, entendo que devamos seguir a orientação da Suprema Corte, que em repetidos julgados, tem decidido que:

*a Constituição de 1988 não assegurou direito à adoção do modelo de crédito financeiro para fazer valer a não cumulatividade do ICMS, em toda e qualquer hipótese. (...) Assim, a adoção de modelo semelhante ao do crédito financeiro depende de expressa previsão Constitucional ou legal, existente para algumas hipóteses e com limitações na legislação brasileira." (RE 447.470-AgR, Rel. Min. Joaquim Barbosa, julgamento em 14-9-2010, Segunda Turma, DJE de 8-10-2010.)
Vide: RE 313.019-AgR, Rel. Min. Ayres Britto, julgamento em 17-8-2010, Segunda Turma, DJE de 17-9-2010; RE 598.460-AgR, Rel. Min. Eros Grau, julgamento em 23-6-2009, Segunda Turma, DJE de 7-8-2009; AI 445.278-AgR, Rel. Min. Celso de Mello, julgamento em 18-4-2006, Primeira Turma, DJ de 30-6-2006.*

Ou melhor, a inerência do dispêndio está limitada ao crédito físico, logo, somente dará direito a crédito o dispêndio pago que se refira a bem ou serviço que integre a venda de mercadorias, a prestação de serviços ou a combinação destes, sendo também possível, desde expressamente autorizado por lei, o crédito financeiro.

Dentre aquelas hipóteses previstas nas Lei nº 10.637/02 e 10.833/03, nos seus artigos terceiro, entendo que os incisos I e II cuidam de créditos físicos, contudo, os demais incisos tratam de créditos claramente financeiros. São eles:

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

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)(Vide Medida Provisória nº 413, de 2008) (Vide Lei nº 11.727, de 2008).

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

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

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)

Por fim, para encerrar a contextualização dos conceitos sobre os créditos de PIS e COFINS, aponto que entendo que a inerência do dispêndio permite, que para o enquadramento de determinado bem ou serviço, no disposto nos incisos I e II do artigo 3º das leis que regem a matéria, seja considerada a essencialidade destes.

Os críticos contestam esta possibilidade de aceitação da prova da essencialidade para a caracterização do insumo por entenderem que tal conceito de essencialidade é subjetivo e, portanto, sujeito a variações que afetam a segurança jurídica do sistema tributário.

Aprecio este risco, entretanto, creio que a aplicação da regra do artigo 333, I do CPC ao Procedimento Administrativo Tributário, que exige que o fato constitutivo do direito deva ser provado pela parte interessada, mitiga tal risco.

Acrescente-se a isto que negar validade mínima a um princípio, mesmo um princípio subsidiário, como é o caso do Princípio da Neutralidade na não cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS é negar o direito. Logo, a eventual insegurança gerada pela subjetividade momentânea do conceito de essencialidade não me parece justificar sua negação.

Destarte, são dois os elementos de prova suficientes, no entende deste relator, para o enquadramento do bem ou serviço como insumo, (i) sua aplicação direta no processo produtivo, de venda, de serviço ou qualquer combinação destes; ou (ii) a essencialidade deste para processo produtivo, de venda, de serviço ou qualquer combinação destes.

Ainda neste mérito, consigno que entendo ser válida a limitação infraconstitucional ao direito de crédito na sistemática da não cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, porque não há na Carta Magna uma garantia plena à não cumulatividade ou sequer um determinado e fixo modelo conceitual hipotético de não cumulatividade, portanto o legislador infraconstitucional tem autonomia para moldar este modelo, além disso o § 12 do artigo 195 da Constituição Federal permite à lei a exclusão de setores inteiros da sistemática da não cumulatividade, o que demonstra que a Carta Magna optou por não erigir a não cumulatividade ao patamar de direito universalmente garantido.

Postas estas breves considerações iniciais, passo ao exame dos fatos específicos do recurso voluntário em análise.

O recurso voluntário cuida somente de dois pontos da decisão recorrida, a saber: (1) combustíveis utilizados no transporte da madeira das plantações mantidas pela recorrente para seus estabelecimentos e (2) as despesas financeiras decorrentes de Contratos de Câmbio de Compra.

Não há previsão legal para o aproveitamento de crédito dos combustíveis no transporte feito da madeira para o estabelecimento da recorrente, nem houve prova nos autos da sua aplicação direta no processo produtivo, de venda, de serviço ou qualquer combinação destes; nem da essencialidade deste para processo produtivo, de venda, de serviço ou qualquer combinação destes, portanto, não há possibilidade de dar provimento ao recurso voluntário neste ponto.

No que se refere à despesa financeira, verifica-se que se trata de juros pagos ACC/ACE, ou seja, juros relativos a Contrato de Câmbio, que um contrato firmado entre uma

instituição financeira autorizada a operar no mercado de câmbio e a recorrente, constituindo uma operação de compra e venda de moeda estrangeira.

Originalmente, a Lei nº 10.637, de 2002 (oriunda da Medida Provisória nº 66, de 29 de agosto de 2002), em seu art. 3º, inciso V, assim 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 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);

E, em 30 de maio de 2003, a Lei nº 10.684, alterou o texto normativo acima transscrito:

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

Tendo, a Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, novamente alterado o inciso V do artigo 3º da Lei 10.637/2002, que somente passou a vigorar, a partir de 1º de agosto de 2004, *verbis*:

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).

Assim, também não como prover o recurso neste particular, logo, VOTO por conhecer do recurso para negar-lhe provimento.

MARCELO RIBEIRO NOGUEIRA - relator

CÓPIA