



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

Processo nº 13975.000495/2003-52
Recurso nº 00000000 Voluntário
Acórdão nº 3201-000.671 – 2ª Câmara / 1ª 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: 01/07/2003 a 30/09/2003

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 2ª Câmara / 1ª 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 MARCONDE

S ARMAN

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 terceiro trimestre de 2003. .

A DRF/BLUMENAU exarou o Despacho Decisório de fls. 284 a 301 deferindo parcialmente o pedido da interessada para reconhecer o direito creditório no valor de R\$42.276,25, 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 pela ordem judicial exarada nos autos do Mandado de Segurança nº 2005.72.05.004302-3/SC;

b) A análise teve como base as informações prestada nos documentos apresentados pela interessada, 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, verificou-se a comprovação da efetiva exportação nos sistemas internos da RFB;

d) A interessada informou na linha 2 da ficha 4 do DACTON (bens utilizados como insumos), as entradas de combustíveis e lubrificantes, sob o CFOP 1.653. Intimada, esclareceu que se trata de produto utilizado como combustível no transporte da produção. Resta claro que os combustíveis não se caracterizam como insumos, no conceito que lhes dá a legislação. Foi excluído da base de cálculo dos créditos o valor total de R\$ 103.282,22 correspondente a aquisições de combustível;

e) Também foi excluído da base de cálculo dos créditos o valor de R\$ 228.082,81, referente às aquisições de insumos de pessoa física, CPF 292.560.979-15, Lino Rohden, sócio da empresa requerente;

f) Em análise das notas fiscais amostradas, constatou-se que as aquisições sob CFOP 1.151 (transferência para industrialização) na linha 2 da ficha 4 do DACON são insumos utilizados no processo produtivo erroneamente escriturados sob o CFOP 1.151.

A interessada esclarece que se trata de florestas adquiridas de pessoas jurídicas por meio de contrato. Tal contrato se refere à venda de árvores em pé, firmado em 24/09/2002 entre a empresa Valorem Ind. e Com. De Madeiras e Acessória Florestal Ltda e a Rohden Artefatos de Madeira Ltda;

g) Não obstante a falta de transcrição do contrato no registro público, a requerente comprovou parcialmente o pagamento da operação no valor de R\$ 1.808.587,50 corroborando o direito ao crédito calculado até o limite desse valor. O pagamento inicial (arras) de R\$ 602.862,50 foi registrado no Razão, não se constituindo em prova suficiente à comprovação aqui desejada;

h) Constatou-se que ao valor da fatura de energia elétrica está agregada a contribuição para a APAE — Salete (R\$100,00). A requerente excluiu valores parciais referentes a essa contribuição. Dessa forma, serão considerados na base de cálculo apenas o valor pago pela energia elétrica efetivamente consumida no estabelecimento da pessoa jurídica ;

i) Foram glosadas as despesas financeiras referentes a juros de contrato se câmbio (ACC — adiantamento de contrato de câmbio e ACE — adiantamento sobre cambiais entregues), conforme lançamentos no Livro Razão com a denominação "Juros pagos ACC/ACE", tendo em vista que a legislação só permite a utilização de créditos relativos a despesas de empréstimos e financiamentos;

j) O demonstrativo de fl. 283, anexado ao despacho decisório reproduz as informações do DACON e os valores considerados no reconhecimento do direito creditório no valor de R\$ 42.276,25.

Cientificada da decisão em 20/03/2006 (fl. 308), a contribuinte apresentou Manifestação de Inconformidade em 19/04/2006 (fls. 320 a 324), alegando, em síntese que

a) A requerente concorda que as aquisições de combustíveis e lubrificantes usados para transporte do produto industrializado não geram direito a crédito. Todavia, não é este o caso da requerente, que utilizou estes insumos para transporte da sua matéria prima (madeira), do local da extração até o seu estabelecimento;

b) Na verdade houve um equívoco da requerente ao informar que as aquisições se referiam a combustível utilizado no transporte da produção. Este equívoco originou-se de uma interpretação incorreta do vocábulo produção;

c) A legislação reconhece o direito do contribuinte em descontar créditos das aquisições de combustíveis e lubrificantes utilizados como insumos;

d) Convém frisar que o escoamento de toda a produção da requerente é terceirizado, não havendo razão para adquirir combustível e utilizá-lo no transporte do produto industrializado;

e) O Contrato de Câmbio de Compra é, na verdade, uma espécie de empréstimo, realizado pela requerente junto a uma instituição bancária;

f) Para efetuar o adiantamento do valor, o banco cobra da requerente uma bonificação. Esta bonificação tem caráter de despesa financeira adequando-se perfeitamente ao disposto no art. 3º, V da Lei 10.637/02;

g) 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: 01/07/2003 a 30/09/2003

PIS/Pasep. CRÉDITOS A DESCONTAR. INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. AQUISIÇÃO DE COMBUSTÍVEIS.

A aquisição de combustíveis gera direito a crédito apenas quando seu uso seja como insumo do processo produtivo.

PIS NÃO-CUMULATIVO. CRÉDITOS. DESPESAS FINANCEIRAS.

As despesas financeiras sobre contratos de câmbio não geram 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 Indeferida

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

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 relacione diretamente 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 equidade

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 elasticados 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 Lei 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 transcrito:

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*:

Processo nº 13975.000495/2003-52
Acórdão n.º **3201-000.671**

S3-C2T1
Fl. 365

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