



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

Processo nº 10280.002222/2005-34
Recurso nº 928.245 Voluntário
Acórdão nº **3803-003.595 – 3ª Turma Especial**
Sessão de 23 de outubro de 2012
Matéria PIS
Recorrente MADESCAN EXPORT LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Exercício: 2005

INSUMOS. ALCANCE. MANUTENÇÃO. MAQUINARIO.
IMPOSSIBILIDADE

São "insumos", para efeitos do art. 3º, II, da Lei n. 10.637/2002, e art. 3º, II, da Lei n. 10.833/2003, todos aqueles bens e serviços pertinentes ao, ou que viabilizam, processo produtivo e a prestação de serviços, que neles possam ser diretamente empregados e cuja subtração importa na impossibilidade 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.

REGIME NÃO-CUMULATIVO. ENERGIA ELÉTRICA. APURAÇÃO DE CRÉDITOS. REGIME DE COMPETÊNCIA

Possui direito ao crédito o contribuinte que prova ter adquirido energia elétrica em razão do processo produtivo.

INSUMOS ALCANCE FRETE DE TRANSFERENCIA. PRODUTO ACABADO. IMPOSSIBILIDADE

Por não integrar o conceito de insumo utilizado na produção e nem ser considerada operação de venda, os valores das despesas efetuadas com fretes contratados, ainda, que pagos ou creditados a pessoas jurídicas domiciliadas no país para realização de transferências de mercadorias (produtos acabados) dos estabelecimentos industriais para os estabelecimentos distribuidores da mesma pessoa jurídica, não geram direito a créditos a serem descontados do PIS devido

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em negar provimento ao recurso, nos termos do relatório e votos que integram o presente julgado. Vencido(a)s o(a)s Conselheiro(a)s: Hécio Lafetá Reis, Juliano Eduardo Lirani e Jorge Víctor Rodrigues, que

admitiram o creditamento das despesas com fretes nas transferências internas de produtos e com manutenção de equipamentos.

[assinado digitalmente]

Alexandre Kern - Presidente.

[assinado digitalmente]

João Alfredo Eduão Ferreira - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Alexandre Kern, Belchior Melo de Sousa, Hécio Lafetá Reis, João Alfredo Eduão Ferreira, Jorge Victor Rodrigues e Juliano Eduardo Lirani.

Relatório

Trata-se de Declaração de Compensação, em papel, através da qual a contribuinte pleiteia crédito de PIS/PASEP no regime da não comutatividade, o qual pretende compensar com os débitos de IRPJ - Lucro Real (código 0220) no valor de R\$ 10.118,81 e CSLL (código 6012) no valor de R\$ 5.802,77, todos da competência janeiro/2005, conforme folha 02/03, posteriormente, a Declaração de Compensação, foi substituída pela de folhas 12 a 15, com o mesmo conteúdo e apresentada em 13/07/2005.

Em análise preliminar a DRF/Belém, entendeu que o processo não se encontrava devidamente instruído e encaminhou à Equipe de Restituição, Compensação e Cobrança da DRF de Belém, para que esta intimasse a contribuinte a apresentar um rol de documentos composto de 13 itens, que entendeu necessários à comprovação do crédito pretendido.

A DRF em Belém intimou a contribuinte por edital, afixado em 17 de março de 2010. O prazo de 15 dias para apresentação dos documentos transcorreu em alíbis.

Através do despacho decisório de fls. 71/72, a DRF/BEL, considerou improcedente o crédito de PIS/PASEP e não homologou as declarações de compensação, com fundamentação no disposto nos arts. 34, § I o e 65 da IN SRF nº 900/2008, em razão da impossibilidade de certificação do direito creditório pretendido, visto que o interessado não atendeu à solicitação fiscal.

Cientificada em 14/05/2010 (fl. 82-v), a interessada apresentou requerimento através do qual alega que o não atendimento à intimação se dera em razão de não tê-la recebido e requer oportunidade para apresentar a documentação solicitada.

Sabidamente, a DRJ/BEL constata que a contribuinte recebeu o despacho decisório no mesmo endereço em que, anteriormente, fora atestado pela ECT ter-se mudado, pelo que determina diligência à unidade de origem no sentido de colher a documentação e examinar a suficiência para deferimento do crédito pretendido.

Em extenso relatório, de folhas 416 a 426 a DRF/BEL emitiu parecer, concluindo pelo não reconhecimento do crédito pretendido, em síntese, embasada nos seguintes argumentos:

1 - A remessa de mercadoria com fim específico de exportação é incompatível com o creditamento de PIS/PASEP na não comutatividade, para tanto cita os RREE 370.682 e 353.657 de relatoria dos Ministros Ilmar Galvão e Marco Aurélio de Melo dos quais destaca; *“a não comutatividade pressupõe, salvo previsão contrária da própria Constituição Federal, tributo devido e recolhido anteriormente e que, na hipótese de não-tributação ou de alíquota zero, não existe parâmetro para se definir a quantia a ser compensada”*.

2 – Que a requerente utilizou na DACON apresentada, fls. 34, para dedução do PIS/PASEP, créditos relativos a bens para revenda, bens utilizados como insumos e despesas de energia elétrica, e crédito presumido de estoque de abertura. Destaca a obrigatoriedade de carrear aos autos as provas necessárias à comprovação do crédito.

3 – Desconsidera as notas fiscais apresentadas de período divergente do período de apuração, jan/2005. Descarta também as notas fiscais que não possuem, ou é inelegível o CFOP. Rejeita notas com o CFOP 5.501, que traduz "remessa de produção do estabelecimento, com fim específico de exportação", e notas que fazem expressa menção a "remessa com fim específico de exportação". Ressalta que mercadorias com saídas com suspensão de ICMS, na conformidade do art. 601, parágrafo 3.º, do Decreto 4.676/2002, tem expressa destinação de exportação, por isso as desconsidera. Julga plausível para apuração, apenas as notas das folhas 221 e 223, com CFOP 5.101, que traduz "venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros".

4 – Rejeita os créditos relativos a frete por falta de comprovação, afirma que mesmo se fundamentado o pedido de crédito não lograria êxito, por quanto os referidos valores não se encontram inseridos no custo de mercadorias adquiridas para revenda, consoante previsão do art. 3.º, I, da Lei n.º 10.637/2002

5 – Observa a restrição de utilização de créditos exclusivamente em relação às despesas incorridas no período. Pelo referido motivo glosa os créditos referentes à despesa com energia elétrica, por abranger o período de 22/12/2004 a 21/01/2005

6 – Escreve que *“todas as notas fiscais citadas no item precedente são inaproveitáveis para fins de cálculo do crédito presumido de PIS/PASEP relativo ao estoque de abertura, seja porque não é possível certificar a natureza da operação correspondente, em face da ausência de indicação do CFOP, [...] seja porque ostentam CFOP n.ºs 5.501 ou 5.502...”*

Conclui reconhecendo o valor creditório de R\$ 14,06, referente às notas fiscais de fls. 221 e 223, porém destaca o valor devido de PIS fls. 37 no valor de R\$ 122,46, o que redundaria em inexistência de crédito passível de compensação.

A contribuinte se insurgiu contra o despacho decisório, argumentando, em síntese, que:

a) a madeira comprada, não foi adquirida com o objetivo de exportação.

b) pelas notas resta claro a intenção de utilização da madeira na confecção de piso, como matéria prima, e por isso estaria sujeita a cobrança de PIS.

c) em relação aos fretes, ficou demonstrado pelos documentos apresentados, que os conhecimentos de transportes estão vinculados às notas fiscais, o que gera o crédito pretendido pela requerente.

d) que toda energia adquirida da CELPA era consumida 100% no processo produtivo, o que garante a totalidade dos créditos.

A DRJ/BEL julgou a manifestação de inconformidade procedente em parte, reconhecendo parcialmente os gastos com energia elétrica e negando os demais pedidos, segundo a ementa que segue:

“Assunto o: Contribuição para o PIS/PASEP

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

INSUMO. BENS UTILIZADOS NA FABRICAÇÃO DE PRODUTOS.

Além das matérias primas, produtos intermediários e materiais de embalagem que componham visualmente o produto final, poderão ser descontados créditos em relação a produtos que sejam aplicados ou consumidos em ação direta sobre o produto em fabricação.”

Inconformada a contribuinte apresentou recurso voluntário, onde alega ter direito aos créditos relativos ao gasto com manutenção de maquinário por se tratarem de insumos usados no processo produtivo. Em relação aos créditos pleiteados de frete reafirma estarem vinculados nas notas apresentadas, fundamenta seu pedido afirmando que a intenção do legislador, na Lei nº 10.637, “foi de considerar como referidos insumos todos os gastos que ocorrem desde o recebimento das matérias primas até a entrega dos produtos acabados ao consumidor”. Afirma ter gasto 100% da energia elétrica em seu processo de produção, tendo, portanto direito a crédito relativo à totalidade do gasto, anexa soluções de consulta.

É o relatório.

Voto

Conselheiro João Alfredo Eduão Ferreira

O recurso é tempestivo, e preenche os demais requisitos para sua admissibilidade, portanto dele tomo conhecimento.

I) Manutenção de maquinário como insumo

No tocante ao mérito da lide, a qual desboca para o conceito de insumos defendido pela receita federal e contraposto pela contribuinte, faremos considerações iniciais que julgamos relevantes para a compreensão desta decisão.

Em 29 de agosto de 2002, foi editada a Medida Provisória nº. 66, que instituiu a sistemática da não comutatividade do PIS/PASEP, reproduzindo-a na Lei n. 10.637, de 30 de dezembro de 2000. Em seu art. 3º, inciso II, a referida lei autoriza a apropriação de créditos calculados em relação a bens e serviços utilizados como insumos na fabricação de produtos destinados à venda. *In verbis*:

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; (grifamos)

O art. 3º, inciso II das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, dispõe sobre a possibilidade de a pessoa jurídica descontar créditos relacionados a bens e serviços, utilizados como “insumo” na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.

Buscando normatizar o conteúdo da legislação fiscal em comento, a Secretaria da Receita Federal veiculou, através das Instruções Normativas nº. 247/02 (redação alterada pela Instrução Normativa 358/2003), e 404/04, estabelecendo, para fins de aproveitamento de créditos, o alcance do termo “insumo”, vejamos:

Instrução Normativa SRF n. 247/2002 - PIS/PASEP

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) (grifamos)

O que se extrai da leitura dos dispositivos acima transcritos é que o creditamento das contribuições sociais encontram-se adstritas aos bens utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda, à matéria-prima, ao produto intermediário, ao material de embalagem e quaisquer outros 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.

Em se tratando de serviços, os bens aplicados ou consumidos na prestação de serviços, necessário, ainda, que os bens não estejam incluídos no ativo imobilizado, bem assim, os serviços sejam prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, sendo aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto ou prestação do serviço.

Assim, creio que o critério que mais confere segurança jurídica para a Administração Fazendária e seus administrados é o da aplicação direta do bem no processo produtivo. Ressaltando que o gasto necessita ser essencial ao processo produtivo, de forma que sua subtração importe na impossibilidade da prestação do serviço ou da produção, isto é, obste a atividade da empresa, ou implique em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultante, e que aquele bem tenha sido aplicado diretamente no processo produtivo.

A recorrente entende por insumo:

“Tudo que envolve custo com as atividades do sujeito passivo geram direito aos créditos, pois são essenciais e inerentes para tanto”.

Conceito muito abrangente, refutado diversas vezes por essa turma julgadora. O sujeito passivo adicionou julgados ultrapassados deste conselho.

Desta forma não é possível o creditamento de despesas referentes à manutenção de máquinas e equipamentos por não se tratar de insumos, pois não se aplicam diretamente ao processo produtivo, constituindo uma despesa operacional nos moldes da legislação do imposto de renda.

II) Madeira com o objetivo de exportação

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

Autenticado digitalmente em 01/11/2012 por JOAO ALFREDO EDUO FERREIRA, Assinado digitalmente em 01/11/2012 por JOAO ALFREDO EDUO FERREIRA, Assinado digitalmente em 22/11/2012 por ALEXANDRE KERN

Impresso em 21/01/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

A recorrente alega que:

“A circunstância de muitas das notas fiscais apresentadas conterem CFOP 5.501, não implica em afirmar que a madeira foi exportada, até mesmo porque se trata de equívoco dos fornecedores da matéria prima, que se utilizavam de regime especial de suspensão do ICMS concedido pelo Estado ao adquirente. Desta forma, quando a mercadoria é adquirida com o fim específico de exportação, não poderá sofrer qualquer modificação em sua composição, sob pena de sofrer a tributação incidente sobre a operação. Pelas notas fiscais apresentadas pela requerente, está demonstrado que a madeira, enquanto matéria prima, foi adquirida para a industrialização de piso, o que leva a conclusão de que sofreram a incidência do PIS/COFINS.”

Diversas notas fiscais apresentadas pela contribuinte, na aquisição de mercadorias, têm estampado no corpo da nota “mercadoria destinada à exportação”, a própria recorrente admite o “equívoco” e não logra êxito em comprovar destinação diversa daquele constante na Nota Fiscal, com isso, não restou comprovado se houve ou não a incidência de tributação na etapa anterior. Por outro lado, também não comprova quais das mercadorias adquiridas foram industrializadas e quais foram comercializadas sem passarem pelo processo de industrialização, desta forma não ficou demonstrada a liquidez e certeza do crédito pretendido.

Entendemos que acertou a DRJ/BEL ao concluir em seu Despacho Decisório: *“Dessarte, adotarei, nas linhas seguintes, o critério pelo qual só é passível de aferição o crédito em relação ao qual a documentação acostada viabilize discernir, com clareza, a natureza da operação que o originou, havida no campo das experiências tangíveis.”*. Não sendo possível concluir pela real destinação e tributação do material apresentado, vejo como impossível a homologação do crédito requerido.

III) Fretes

O sujeito passivo, em seu Recurso, introduz o assunto “Frete” com o seguinte texto:

*“Dentre as glosas mantidas pelo despacho decisório e confirmadas pela decisão recorrida, encontra-se aquela referente ao impedimento de tomada de crédito sobre valores decorrentes de gastos com **frete de transferência de produtos acabados** e fretes supostamente sem comprovação.”* Grifamos.

Alega que o custo de frete entre estabelecimentos da mesma empresa está claramente respaldado pelo art. 3º, inciso II da lei nº10. 833/2003:

“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; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)”

Não compactuo com a interpretação da recorrente por não encontrar respaldo legal que possibilite o creditamento de fretes na transferência de produtos acabados entre estabelecimentos da mesma empresa. Razão pela qual descarto a possibilidade da utilização deste dispositivo para justificação do requerido.

Neste mesmo sentido, destacamos o texto da Solução de Divergência nº 11, de 2007:

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS

COFINS - Apuração não-cumulativa. Créditos de despesas com fretes.

Por não integrar o conceito de insumo utilizado na produção e nem ser considerada operação de venda, os valores das despesas efetuadas com fretes contratados, ainda, que pagos ou creditados a pessoas jurídicas domiciliadas no país para realização de transferências de mercadorias (produtos acabados) dos estabelecimentos industriais para os estabelecimentos distribuidores da mesma pessoa jurídica, não geram direito a créditos a serem descontados da COFINS devida.

Somente os valores das despesas realizadas com fretes contratados para a entrega de mercadorias diretamente aos clientes adquirentes, desde que o ônus tenha sido suportado pela pessoa jurídica vendedora, é que geram direito a créditos a serem descontados da COFINS devida.

A 1ª turma da 2ª Câmara da 2ª Seção de julgamento do CARF já manifestou entendimento semelhante¹:

“COFINS NÃO-CUMULATIVA. FRETE PARA ESTABELECIMENTO DA CONTRIBUINTE. O frete de mercadorias acabadas para armazenamento em estabelecimento da contribuinte não dá direito a créditos de COFINS por falta de previsão legal nesse sentido.

(...) parece-me que a venda ocorre apenas e tão somente após o armazenamento dos bens. E é de se observar também que a contribuinte não trouxe documentos aptos a comprovar que os fretes em questão estão relacionados a vendas já efetuadas.

Assim, tudo leva ao entendimento de que, efetivamente, o que ocorre é o transporte de produtos acabados entre estabelecimentos da mesma contribuinte e, uma vez que tal operação não dá direito a créditos de COFINS, está correta a glosa realizada pelo fisco.” (grifamos)

¹ Acórdão nº 2201-00.081, de 5 de março de 2009.

Destaco que o frete empregado pela empresa é de produto acabado para estabelecimento da mesma empresa, ou seja, de mero procedimento interno de logística que constitui despesa operacional, entretanto, não passível de ser utilizada para creditamento da contribuição para o PIS/PASEP no regime da não-cumulatividade, por absoluta falta de previsão legal.

IV) Despesas com energia elétrica

A recorrente possui direito de creditamento em relação aos gastos com energia elétrica, esta premissa não está em discussão. A DRJ ao reconhecer parcialmente o crédito pleiteado, fez o cálculo proporcional ao período de utilização da energia elétrica constante da fatura apresentada, em respeito ao regime de competência a que está sujeito a empresa que adota o regime da não-cumulatividade, ou seja, abrangendo a despesa o período de 22/12/2004 a 21/01/2005, creditou ao mês de janeiro de 2005 tão somente o consumo dos 21 dias deste mês.

Apesar do preciosismo do agente arrecadador, o procedimento adota está correto e encontra respaldo legal, pelo que não há o que reparar na sua decisão.

Por tudo que foi exposto voto NEGAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário, mantendo na sua íntegra a decisão da DRJ/BEL.

João Alfredo Eduão Ferreira – Relator