



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10680.003971/2004-95
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3301-010.907 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 26 de agosto de 2021
Recorrente REFRIGERANTES MINAS GERAIS LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/11/1998 a 31/12/2003

DECADÊNCIA. ART. 150, §4º, DO CTN. OCORRÊNCIA. Ausente dolo, fraude ou simulação e, tendo havido o pagamento do tributo, o prazo decadencial tem início nos termos do art. 150, §4º, do CTN, sendo de 5 anos contados do fato gerador.

REGIME CUMULATIVO. VARIAÇÕES CAMBIAIS ATIVAS. INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO. IMPOSSIBILIDADE.

As variações monetárias ativas são receitas financeiras (nos termos do art. 9º da Lei nº 9.718/98), logo não são receitas operacionais da industrial de refrigerantes, em virtude da inconstitucionalidade do art. 3º, §1º da Lei nº 9.718/98, pacificada no STF, RE nº 585.235/MG.

NÃO-CUMULATIVIDADE. INSUMO. CRITÉRIO DA ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA. RESP 1.221.170-PR.

O limite interpretativo do conceito de insumo para tomada de crédito no regime da não-cumulatividade de PIS foi objeto de análise do Recurso Especial nº 1.221.170-PR, julgado na sistemática dos recursos repetitivos. São insumos os bens e serviços utilizados diretamente ou indiretamente no processo produtivo ou na prestação de serviços da empresa, que obedeçam ao critério de pertinência ou essencialidade à atividade desempenhada pela empresa.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em acolher a preliminar para reconhecer decadência dos créditos até fevereiro de 1999 e, no mérito, dar parcial provimento ao recurso voluntário para permitir a exclusão da base de cálculo do PIS cumulativo das variações monetárias ativas e conceder o creditamento dos dispêndios com materiais elétricos de reposição, de laboratório e de manutenção e conservação a título de insumos, nos termos do art. 3º, II, da Lei nº 10.637/2002.

(documento assinado digitalmente)

Marco Antonio Marinho Nunes – Presidente Substituto

(documento assinado digitalmente)

Semíramis de Oliveira Duro - Relatora

Participaram da presente sessão de julgamento os Conselheiros Ari Vendramini, Salvador Cândido Brandão Junior, Carlos Delson Santiago (suplente convocado), Semíramis de Oliveira Duro, Juciléia de Souza Lima e Marco Antonio Marinho Nunes (Presidente em Exercício). Ausentes o conselheiro José Adão Vitorino de Moraes e a Conselheira Liziane Angelotti Meira, substituída pelo Conselheiro Carlos Delson Santiago e pelo Conselheiro Marco Antonio Marinho Nunes.

Relatório

Por bem relatar os fatos, adoto o relatório da decisão recorrida:

Lavrou-se contra a contribuinte aqui identificada o presente Auto de Infração (fls. 07/14), relativo ao PIS Faturamento e ao PIS Faturamento não cumulativo, totalizando um crédito tributário de R\$ 377.537,67. Incluindo multa de ofício e juros moratórios, correspondente a períodos compreendidos entre novembro/98 e dezembro/2003.

Em consulta à "Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal" (fls. 08/10), verifica-se que a autuação e resultado da constatação de divergências entre os valores declarados e os valores escriturados, gerando falta de pagamento do PIS, conforme Termo de Verificação Fiscal de fls. 15121 e Planilhas ali citadas. Do TVF consta que a contribuinte foi intimada a "justificar as diferenças de PIS e Cofins apontadas nas colunas 'Diferenças Apuradas pelo AFRF' das planilhas 'Demonstrativo de Situação Fiscal Apurada', relativamente aos períodos de apuração indicados. Ressalta-se que a base de cálculo utilizada e coincidente com aquela informada pela contribuinte, com exceção do ano-calendário de 1999, cuja base utilizada é a constante da planilha 'Memória de Cálculo do PIS e Cofins de 1999. Na coluna 'Créditos Apurados' estão somados os pagamentos e depósitos judiciais (PIS e Cofins), além dos créditos referentes ao PIS não-cumulativo da Lei n.º 10.637/2002".

Ainda de acordo com o TVF, a contribuinte, em sua resposta datada de 26/03/2004, esclareceu que:

"1. As receitas financeiras não incluídas na base de cálculo decorrem da discussão judicial mantida no processo n.º 1999.38.00.0128564 e que existe depósito judicial no valor original de R\$ 671 254,87;

2. A empresa desistiu da ação contra o aumento da alíquota de 2% para 3%, processo n.º 1999.38.00.012855-1, sendo o depósito convertido em renda da União. Aduziu que os valores desta natureza considerados devem ser expurgados;

3. A variação cambial considerada na base de cálculo do PIS/Cofins se refere a estorno de variação cambial e não ingresso de nova receita, sendo situação idêntica a prevista no art. 3.º, II, da Lei n.º 9.718/98:

4. Os materiais elétricos, de laboratório, de reposição e de manutenção e conservação encontram-se dentro do conceito de "insumos", ressaltando que tratam-se de produtos intermediários e que estes incluem-se dentro do conceito de insumo,

citando a Solução de consulta n.º 45, de 16/10/2003, da SRRF02 (Disit). Logo, sobre estes materiais teria direito a se aproveitar do crédito referente ao PIS não-cumulativo;

5. A empresa entende ter direito a se aproveitar do crédito referente ao PIS não cumulativo sobre a energia elétrica do mês de dezembro/2002, porque a Medida Provisória n.º 66/2002 estava em vigor e que esta permitia o aproveitamento da energia sobre a totalidade da energia elétrica consumida pela empresa, citando o art. 62, § 12 da Constituição Federal;

6. Em relação as "outras matérias-primas juntou demonstrativos de sua composição;

7. A empresa utiliza água no seu processo produtivo e a mesma integra o produto acabado. Além disso, no processo de sanitização das linhas de produção e limpeza da área fabril, por determinação da vigilância sanitária, utiliza volume expressivo de água "que é aplicada diretamente no processo produtivo".

Analisando a resposta da contribuinte, a autoridade fiscal assim se pronunciou:

- Em relação às alegações dos itens 1 e 2 supra, informa que os pagamentos efetuados com base em norma exonerativa, bem como os depósitos judiciais efetuados pela contribuinte, os quais cita, foram considerados nos cálculos que apontaram as diferenças existentes, conforme detalha. Assim, as diferenças existentes não estão cobertas por depósitos judiciais e/ou pagamentos com base em norma exonerativa;

- Discorda da alegação de que a variação cambial é estorno de variação cambial e não ingresso de nova receita, concluindo que, conforme legislação que faz citar, está claro que, independente da classificação contábil que adote a contribuinte, havendo variação monetária dos direitos de créditos e das obrigações da contribuinte, serão as mesmas tratadas como receitas financeiras;

- "Também não possui razão a contribuinte na alegação de que existe equivalência na situação das variações cambiais com aquelas dispostas no art. 3º, II da Lei n.º 9.718/98, visto que a variação cambial não pode ser tratada como reversão de provisão, já que não é provisão, bem como não é recuperação de créditos baixados como perda", concluindo que as variações monetárias ativas decorrentes dos contratos assinados pela contribuinte devem ser incluídas na base de cálculo;

- A alegação da contribuinte de que possui o direito de compensar os créditos do PIS não-cumulativo relativo aos materiais elétricos, de laboratório, de reposição e de manutenção e conservação: não pode prosperar, visto que não se tratam de produtos intermediários. A título de esclarecimento transcreve a definição de produto intermediário relativo ao IPI, conforme Parecer Normativo CST n.º 65, de 30/10/79, a qual faz citar. Conclui que é de fácil verificação que não existe ação direta dos materiais acima indicados sobre os produtos fabricados pela contribuinte, com desgaste, dano ou perda de propriedades físico químicas, arrematando que os créditos do PIS não-cumulativo sobre estes materiais permanecem não aceitos pela fiscalização;

- Quanto ao direito ao crédito sobre energia elétrica consumida no mês de dezembro/2002, novamente sem razão a contribuinte. Ocorre que o Projeto de Lei de Conversão n.º 31, de 2002 (referente a MP 66/02) foi sancionado em 30/12/2002, incluindo na publicação o veto do disposto no art. 3º, III do projeto de conversão. Considerando que o fato gerador do PIS é mensal, bem como o direito ao crédito, não é possível o aproveitamento do crédito sobre a energia elétrica consumida pela

empresa do mês de dezembro, exceto quando esta é insumo no processo produtivo. Para corroborar esta interpretação foi editado o Ato Declaratório Interpretativo n.º 2/2003 (fl. 36);

- Com relação ao crédito sobre os "outros materiais", contas contábeis 31401090 e 31402090, dá-se razão à contribuinte, visto ter demonstrado através da composição do que sejam estes "outros materiais", que se tratam de materiais que são considerados insumos no processo produtivo da empresa como ácido cítrico e fosfórico, material de embalagem e elementos filtrantes. Reconhecido o crédito conforme planilha de fl. 22;

- Com relação à água consumida, de acordo com o Decreto n.º 4.524, de 17/12/2002, que regulamenta a cobrança do PIS e Cofins, citando o seu art. 63, constata-se "não existir menção à possibilidade de utilização do crédito do PIS não-cumulativo com a despesa incorrida no mês relativo a água consumida pela empresa. Dessa forma, esta fiscalização entende que não é possível a utilização de crédito sobre a água consumida na empresa".

Os dispositivos legais infringidos constam na Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal do referido Auto de Infração.

Irresignada, tendo sido cientificada em 31/03/2004 (fl. 07), a interessada apresentou, em 30/04/2004, o arrazoadado de fls. 224-236, complementando-o em 05/01/2007 (fls. 308/319), com as suas razões de defesa a seguir reunidas sucintamente:

- Tratamento fiscal das variações monetárias e cambiais no âmbito do Pis e Cotins. Não houve o auferimento de receita, mas mero ajuste de uma despesa estimada, por isso mesmo registrada em uma conta de provisão. Os valores tributados tratam-se de estorno da provisão para pagamento de variação cambial sobre obrigação constante do passivo circulante, não constituindo o ingresso de novas receitas, já que oriundos de receitas já tributadas. Dessa forma, tais valores devem ser excluídos da base de cálculo, conforme dispõe expressamente o §2º, do art. 3º, da Lei n.º 9.718/98. Sobre o assunto, transcreve entendimentos doutrinários e jurisprudência judicial;

- Da decadência O Auto de Infração foi lavrado em 31.03.2004 e, a teor do art. 150, § 4º, do CTN, eventuais créditos tributários existentes até fevereiro de 1999 estavam extintos pela decadência. Transcreve jurisprudência no âmbito administrativo, concluindo que não há que se exigir o pagamento das contribuições referentes aos períodos anteriores a fevereiro de 1999;

- Pleno do STF julgou inconstitucional o alargamento da base de cálculo pelo art. 30 da Lei 9.718/98. As decisões monocráticas, posteriores ao julgamento no Plenário, dão conta do alcance da inconstitucionalidade declarada, citando-as. Neste sentido, Invoca o art. 1º do Decreto n.º 2.346/97, alegando que a hipótese é de aplicação imediata por parte da DRJ:

- Do direito ao crédito de energia elétrica relativo a dezembro/2002. Esposa o entendimento de que, em nenhum momento, pretendeu-se revogar o dispositivo da M.P n.º 66/2002 que conferia o direito ao crédito de energia elétrica, tanto é que a norma foi reintroduzida no texto da Lei n.º 10.637/2002, mantendo-se somente a proibição para aproveitamento de crédito oriundo da utilização de serviços de telecomunicação. Ressalta que o veto ao respectivo dispositivo, cuja mensagem transcreve, foi motivado pela inclusão, dentre as hipóteses de creditamento, dos serviços de telecomunicações, tendo sido ressalvada a necessidade de permanência do

direito ao crédito de energia elétrica. Cita ainda o Decreto n.º 4.524, de 17/12/2002, que estabelece o direito ao crédito relativo à energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica;

- Dos créditos relativos a materiais elétricos de reposição, de laboratório e de manutenção e conservação. Discorda da glosa efetuada pela fiscalização, argumentando que tais itens enquadram-se dentro do conceito de "insumos", e caracterizam-se como produto intermediários, citando Solução de Consulta n.º 45, de 16/10/2003, e fazendo anexar sua ementa à fl. 304;

- Do direito de crédito relativo a água consumida nas linhas de produção e na sanitização da área fabril. Alega que ao industrializar seus produtos, utiliza no processo uma porcentagem significativa de água, a qual aplicada sobre matérias-primas ou produtos intermediários, importa na obtenção de um produto acabado, razão pela qual entende que pode deduzir o valor indicado na conta da água do valor devido de PIS. Acrescenta que, além disso, a água usada para sanitização das linhas de produção e limpeza da área fabril também gera direito de crédito correspondente ao valor da água consumida para estes fins;

- Solicita realização de perícia técnica sobre o processo produtivo da empresa, indicando perito e arrolando quesitos.

A 1ª Turma da DRJ/BHE, Acórdão n.º 02-15.874, negou provimento ao apelo, com decisão assim ementada:

A propositura pelo contribuinte, contra a Fazenda, de ação judicial, com o mesmo objeto, importa a renúncia às instâncias administrativas, tornando-se definitiva a exigência discutida.

As variações cambiais ativas de direitos e obrigações em moeda estrangeira compõem a base de cálculo da Cofins a partir do período de apuração de fevereiro de 1999 e, se tributadas pelo regime de competência, devem ser reconhecidas a cada mês, independentemente da efetiva liquidação das operações correspondentes.

Somente a partir de 1º de fevereiro de 2003, o valor total da energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica pode ser considerado crédito na apuração do PIS não cumulativo.

Fazem jus ao crédito do PIS/Pasep apenas os insumos aplicados diretamente nos produtos em fabricação.

Em recurso voluntário, a Recorrente ataca todos os fundamentos da DRJ e repisa os argumentos de sua impugnação, para requer, ao final, a procedência integral do pleito.

É o relatório.

Voto

Conselheira Semíramis de Oliveira Duro, Relatora.

O recurso voluntário é tempestivo e reúne os pressupostos legais de interposição, dele, portanto, tomo conhecimento.

Decadência

Sustenta a Recorrente que o auto de infração foi lavrado em 31/03/2004 e por isso os créditos tributários existentes até fevereiro de 1999 estariam extintos pela decadência, conforme a contagem do parágrafo 4º do art. 150, do CTN.

A decisão de piso não reconheceu a decadência em razão da aplicação do art. 45 da Lei n.º 8.212/91, dispositivo que já fora declarado inconstitucional pela Súmula Vinculante do STF n.º 8:

Súmula Vinculante STF n.º 8 - São inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5º do Decreto-Lei n.º 1.569/1977 e os artigos 45 e 46 da Lei n.º 8.212/1991, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário.

Dessa forma, considerando que não há falta de pagamento ou fraude, nenhum dos motivos para deslocar o prazo decadencial do art. 150 para o art. 173, I, do CTN, de fato, está configurada a decadência dos créditos até fevereiro de 1999.

Exclusão da base de cálculo do PIS cumulativo das variações monetárias ativas

No tocante à autuação de 30/11/1998 a 31/07/2001, PIS cumulativo, assiste razão ao contribuinte, visto que as variações monetárias ativas são receitas financeiras (nos termos do art. 9º da Lei n.º 9.718/98), logo não são receitas operacionais da industrial de refrigerantes, em virtude da inconstitucionalidade do art. 3º, §1º da Lei n.º 9.718/98, pacificada no STF.

O alcance do termo faturamento abarcando a atividade estatutária restou assente no RE n.º 585.235/MG, no qual se reconheceu a repercussão geral do tema concernente ao alargamento da base de cálculo do PIS prevista no §1º do art. 3º da Lei n.º 9.718/98, reafirmando a jurisprudência consolidada pelo STF:

RECURSO. Extraordinário. Tributo. Contribuição social. PIS. COFINS. Alargamento da base de cálculo. Art. 3º, §1º da Lei nº 9.718/98. Inconstitucionalidade. Precedentes do Plenário (RE nº 346.084/PR, Rel. orig. Min. ILMAR GALVÃO, DJ DE 1º.9.2006; REs nº 357.950/RS, 358.273/RS e 390.840/MG, Rel. Min. MARCO AURÉLIO, DJ de 15.8.2006). Repercussão Geral do tema. Reconhecimento pelo Plenário. Recurso improvido. É inconstitucional a ampliação da base de cálculo do PIS e da COFINS prevista no art. 3º, §1º, da Lei nº 9.718/98.

No voto, o Ministro Cezar Peluso consignou:

O recurso extraordinário está submetido ao regime de repercussão geral e versa sobre tema cuja jurisprudência é consolidada nesta Corte, qual seja, a inconstitucionalidade do §1º do art. 3º da Lei nº 9.718/98, que ampliou o conceito de receita bruta, violando, assim, a noção de faturamento pressuposta na redação original do art. 195, I, b, da Constituição da República, e cujo significado é o estrito de receita bruta das vendas de mercadorias e da prestação de serviços de qualquer natureza, ou seja, soma das receitas oriundas do exercício das atividades empresariais...

Logo, apenas o faturamento decorrente das atividades operacionais (não se podendo incluir outras receitas) pode ser tributado pelo PIS.

Assim, as variações cambiais como receitas financeiras não podem compor a base de cálculo da contribuição.

Créditos a título de insumos na sistemática não cumulativa do PIS

A atuação se refere ao período de 31/12/2002 a 31/12/2003.

Em primeiro lugar, há que se ratificar a conclusão fiscal de que para dezembro de 2012, não havia previsão legal para creditamento de energia elétrica consumida no estabelecimento industrial. Confira-se:

A Medida Provisória n.º 66/2002, que instituiu a incidência não cumulativa de PIS, prescreveu:

Art. 1º A contribuição para o PIS/Pasep tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo, o total das receitas compreende a receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica.

§ 2º A base de cálculo da contribuição para o PIS/Pasep é o valor do faturamento, conforme definido no **caput**.

Art. 2º Para determinação do valor da contribuição para o PIS/Pasep aplicar-se-á, sobre a base de cálculo apurada conforme o disposto no art. 1º, a alíquota de 1,65% (um inteiro e sessenta e cinco centésimos por cento).

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

(...)

III - energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica;

Contudo, na conversão, na Lei n.º 10.637/2002, o inciso III foi vetado:

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

III - (VETADO)

E, no tocante à vigência da Lei n.º 10.637/2002, o art. 68 dispôs:

Art. 68. Esta Lei entra em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos:

(...)

II – a partir de 1º de dezembro de 2002, em relação aos arts. 1º a 6º e 8º a 11;

Dessa forma, para dezembro de 2002, a Lei não trouxe a possibilidade de creditamento para a energia elétrica.

Ressalte-se que a inferência se tal dispositivo violou o princípio da irretroatividade, esbarra na Súmula CARF n.º 2.

Tem-se que apenas por meio da Lei n.º 10.684, de 30/05/2003, a energia elétrica passou a ser objeto de creditamento novamente:

Art. 25. A Lei n.º 10.637, de 30 de dezembro de 2002, passa a vigorar acrescida do seguinte art. 5º A e com as seguintes Alterações dos arts. 1º, 3º, 8º, 11 e 29:

"Art. 1º

.....

§ 3º

.....

VI – não operacionais, decorrentes da venda de ativo imobilizado." (NR)

"Art. 3º

.....

II – bens e serviços utilizados como insumo na fabricação de produtos destinados à venda ou na prestação de serviços, inclusive combustíveis e lubrificantes;

.....

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;

.....

IX - energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica.

Em suma, a glosa deve ser mantida.

Em relação aos créditos de água consumida nas linhas de produção e na sanitização da planta fabril, a empresa sustenta que “ao desempenhar atividade de industrialização dos produtos, utiliza no processo fabril uma porcentagem significativa de água, na qual exercida sobre matérias-primas ou produtos intermediários, importe na obtenção de um produto acabado”. E, “para sanitização das linhas de produção e limpeza da área fabril e por tratar-se de exigência do Ministério da Agricultura e Vigilância Sanitária, utilizamos para isto um volume de água, a qual, é aplicada diretamente ao processo produtivo”.

A expressão “porcentagem significativa” não permite se aferir se essa água é para a planta fabril ou uso nas bebidas industrializadas, por exemplo. Não houve a segregação da água utilizada no processo produtivo daquela utilizada nas demais atividades, inclusive administrativas.

Diante disso, deve ser mantida a glosa.

No tocante às glosas de créditos relativos a materiais elétricos de reposição, de laboratório e de manutenção e conservação, a Recorrente aduz que são produtos intermediários,

ao passo que a fiscalização aponta que tais dispêndios não tem essa natureza, já que não sofrem desgaste, dano ou perda de propriedades físico químicas.

No momento da fiscalização o conceito de insumo era o da IN n.º 247/2002, atualmente a perspectiva de análise é dada pelo julgamento do REsp 1.221.170-PR, proferido na sistemática de recursos repetitivos, no qual o STJ fixou as seguintes teses: (a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF n.º 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis n.º 10.637/2002 e 10.833/2003; e (b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte (julg. 22/02/2018, DJ 24/04/2018).

Trata-se de empresa fabricante de refrigerantes, cervejas e água mineral.

Entendo que não subsiste a controvérsia da aplicação desses dispêndios no processo industrial, pois no auto de infração a autoridade fiscal apenas apontou que não seriam produtos intermediários, nada mais. Já a Recorrente os escriturou com a aplicação indireta no processo industrial, mas relevante e essencial, como autoriza o precedente do STJ.

Por isso, voto por classificar os gastos com materiais elétricos de reposição, de laboratório e de manutenção e conservação como insumos, nos termos do art. 3º, II, da Lei de regência.

Conclusão

Do exposto, voto por acolher a preliminar para reconhecer decadência dos créditos até fevereiro de 1999 e, no mérito, dar parcial provimento ao recurso voluntário para permitir a exclusão da base de cálculo do PIS cumulativo das variações monetárias ativas e conceder o creditamento dos dispêndios com materiais elétricos de reposição, de laboratório e de manutenção e conservação a título de insumos, nos termos do art. 3º, II, da Lei n.º 10.637/2002.

(documento assinado digitalmente)

Semíramis de Oliveira Duro - Relatora