



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

Processo nº 11020.001407/2004-74
Recurso nº 506.988 Voluntário
Acórdão nº 3102-00.967 – 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 6 de abril de 2011
Matéria PIS/Pasep - Compensação
Recorrente JN TIMBER EXPORTACAO E IMPORTACAO LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

PERÍODO DE APURAÇÃO: 01/11/2003 A 30/11/2003

INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. CRÉDITOS.

COMPROVAÇÃO

As despesas passíveis de gerar crédito devem estar respaldadas em documentos revestidos de formalidades extrínsecas e que permitam identificar a natureza do serviço prestado e da mercadoria adquirida. Ausentes tais formalidades, impõe-se a glosa dos valores.

A contrário senso, se os documentos preenchem as formalidades e o que é mais importante, permitem identificar o pagamento de serviço capaz de gerar créditos, não há fundamento para a glosa das despesas por eles respaldadas.

MERCADORIAS E SERVIÇOS EMPREGADOS EM DIFERENTES FINALIDADES

Constatado que o montante despendido com a aquisição de mercadorias e serviços engloba insumos empregados no processo produtivo e outras despesas não passíveis de tal classificação, impõe-se o rateio de tais dispêndios e, caso não seja possível sua realização, a glosa dos valores considerados para efeito de cálculo dos créditos.

DISPÊNDIOS CLASSIFICÁVEIS NO ATIVO PERMANENTE.

Os gastos atrelados a bens do ativo permanente devem ser incorporados ao valor do bem e depreciados ou, conforme o caso, amortizados, nos prazos de vida útil ou de amortização do bem ou direito, somente sendo admitidos, para efeito de cálculo do crédito, o valor da amortização ou depreciação apurados.

COLHEITA

Os serviços necessários à colheita da matéria-prima empregada no processo produtivo enquadram-se no conceito de insumo, para efeito de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social não-cumulativos. Consequentemente, os gastos incorridos

com o pagamento de tais serviços devem ser computados para efeito de cálculo do crédito passível de aproveitamento pelo Contribuinte.

COMERCIAL EXPORTADORA. VEDAÇÃO.

O direito de utilizar créditos decorrentes de aquisição de mercadorias e serviços não alcança empresa comercial exportadora que tenha adquirido mercadorias com o fim de exportação.

FRETES

A autorização legal para creditamento das despesas com frete e armazenagem suportados pelo vendedor somente passou a vigorar em 01/02/2004 e, ainda assim, não se estende a transferências entre estabelecimentos.

Recurso Voluntário Provido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade, em dar provimento parcial ao recurso, para acatar os créditos decorrentes de despesas com mão de obra terceirizada, empregada na extração de madeira e devidamente documentada em nota fiscal idônea

(assinado digitalmente)

Luis Marcelo Guerra de Castro - Presidente e Relator

Participaram do julgamento os Conselheiros Luis Marcelo Guerra de Castro, Ricardo Paulo Rosa, Luciano Pontes de Maya Gomes e Nanci Gama.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário manejado em desfavor do Acórdão 10-21.124 - 2ª Turma da DRJ/Porto Alegre, assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/11/2003 a 30/11/2003

Ementa:

Existe vedação legal para o creditamento de despesas que não podem ser caracterizadas como insumos dentro da sistemática de apuração de créditos pela não-cumulatividade de PIS e Cofins.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Conforme consta do relatório de verificação às fls. 118 a 121-v, a Autoridade Fiscal, após análise da escrita do sujeito passivo e dos comprovantes apresentados, rejeitou os créditos baseados nas seguintes aquisições:

a) Gasolina, óleo diesel e lubrificantes diversos: face à não segregação entre o consumo atrelado ao processo produtivo e aquele destinado transporte de empregados e diretores e funcionários a serviço;

b) Partes e peças diversas, glosadas com base nos seguintes fundamentos:

- Representariam itens que não se incorporariam ao processo produtivo (rolamentos, retentores, arruelas, parafusos, porcas, correntes, correias, arame farpado, dentre outros);

- Representariam itens sujeitos a desgaste por ação direta, mas que não poderiam ser considerados em face da ausência de segregação entre o processo produtivo objeto do presente processo e outras atividades desempenhadas pela recorrente (construção civil);

- Parte dos documentos que respaldariam esses créditos estariam ilegíveis e, conseqüentemente, não permitiriam a identificação dos itens adquiridos ou representariam nota fiscal de venda a consumidor, que não trazem em seus elementos a exata identificação do adquirente¹;

- Referem-se a aquisições de pessoas físicas, incapazes de gerar crédito em face da vedação expressa do § 3º do art. 3º, da Lei 10.637, de 2002²

c) Fretes

Aduz a autoridade fiscal que a legislação de regência só passou a admitir o creditamento do frete suportados pelo vendedor a partir de 1º de fevereiro de 2004 (art. 3º, IX da Lei nº 10.833, de 2003) e, ainda assim, não englobaria os fretes referentes a transferências entre estabelecimentos.

d) Ausência de comprovação da vinculação dos serviços ao processo produtivo

Serviços contabilizados nos CFOP relativos à aquisição de serviços de industrialização por encomenda e “outros serviços” foram alvo de glosa em razão dos seguintes fundamentos:

- Ausência de identificação do serviço prestado (nota fiscal nº 4, expedida por Miguel Tramontin);

- Serviços descritos como construção civil, supostamente vinculada à manutenção do imóvel, mas que, em verdade representariam benfeitorias e despesas pré-produção, que não poderiam ser consideradas insumos;

- Impossibilidade de verificação da efetiva prestação dos serviços, em face dos instrumentos contratuais não se encontrarem registrados em cartório de títulos e documentos;

- Ausência de “pertinência com a situação fática”.

¹ Notas às 107 a 115.

² Notas às fls. fl. 116 e 117

Segundo a Autoridade Fiscal, os contratos diriam respeito à “serviço temporário” e a contribuinte atestaria que não contratara trabalhadores temporários, nem teria conhecimento da sua contratação pelas pessoas jurídicas responsáveis pela execução dos serviços.

- Ausência de comprovantes do recebimento dos produtos provenientes da prestação de serviços ou de ordens de serviço:

Segundo consta do Relatório Fiscal, a Contribuinte teria informado que, após a emissão da nota fiscal, as anotações relativas às toras extraídas, os registros relativos ao seu recebimento eram descartados e que, por tal motivo, não mais possuiria tais comprovantes em seus arquivos;

Consignou-se, ainda, que os documentos relativos ao serviço de extração de madeira não informam a quantidade extraída, razão pela qual não seria possível aferir a efetiva prestação de serviço e a consequente destinação comercial da madeira.

- Impossibilidade de segregação dos custos associados à extração de madeiras daqueles associados à manutenção de florestas e a reflorestamento:

Na medida em que os primeiros dispêndios poderiam ser computados como insumos e os últimos deveriam ser alvo de contabilização no Ativo Imobilizado, na conta “reflorestamento” ou na conta “benfeitorias em propriedades de terceiros”.

Consta do Relatório Fiscal a informação de que, segundo a Contribuinte as operações de “roçadas” representariam entre 15 e 20% do total;

- Falha documental:

Os documentos emitidos por Paulo Roberto Correa da Silva e Manoel Antonio Pereira e Cia Ltda. não preencheriam formalidades extrínsecas, uma vez que não conteriam a inscrição “Nota Fiscal”. No que se refere aos documentos expedidos pela pessoa jurídica Manoel Antônio Pereira e Cia, foi ainda anotada a ausência do número de inscrição no CNPJ.

Devidamente intimado, compareceu a Contribuinte ao processo para, em sede de Manifestação de Inconformidade, contestar as glosas nos seguintes termos:

a) Combustíveis e lubrificantes:

Diferentemente do alegado, a resposta apresentada em 13 de outubro de 2008 informara o destino dos combustíveis, mas suas razões teriam sido ignoradas. Elenca as máquinas utilizadas, seu emprego no processo produtivo, bem assim o tipo de combustível e lubrificante relativo a cada uma delas.

Questiona, ademais, a glosa integral em razão de que os insumos utilizados nos veículos de transporte seriam mínimos, se comparados com os efetivamente utilizados no processo produtivo.

b) Partes e peças:

As partes e peças seriam insumos para fins de apuração do crédito de PIS/Cofins. As instruções normativas que embasaram a ação fiscal seriam manifestamente ilegais, pois impõem restrições não previstas em lei, que permitiria o desconto de créditos atrelados a bens e serviços que desempenhariam o papel de insumo.

Sustenta que o conceito de insumo, para efeito de apuração de crédito de IPI é diferente daquele aplicável ao PIS e à Cofins, atrelado à totalidade das receitas auferidas que, para serem obtidas, exigiriam a assunção de custos e despesas. Cita doutrina que respaldaria tal pretensão.

Assim, as partes e peças glosadas (rolamentos, retentores, arruelas, parafusos, porcas, correntes, correias, arame farpado, pregos), seriam itens obrigatórios e essenciais, para a consecução de sua atividade e, conseqüentemente, não poderiam ser considerados como dissociados da atividade produtiva. Tece considerações acerca da desoneração do processo produtivo perseguida pela não cumulatividade.

c) Fretes:

Por equívoco, apurou fretes nas operações de venda.

d) Serviços não comprovadamente utilizados no processo produtivo:

Segundo se extrairia do contrato social da contribuinte seu objeto social seria o reflorestamento, o manejo de florestas, o beneficiamento de madeira, a indústria e comércio, a importação e exportação de madeiras.

Conseqüentemente, seria insubsistente o raciocínio de que roçadas, plantio, extração de toras não estariam atrelados ao processo produtivo.

Antes de serrar a madeira seria necessário extraí-la, arrastá-la e empilhá-la. Antes disso, seria necessária a realização de roçadas para abrir caminho na floresta.

Questiona, ainda, o que denominou formalismo excessivo empregado na análise dos contratos. A contribuinte contratou prestadores de serviços, conforme se extrai das notas fiscais, comprovantes de pagamento e demais documentos apresentados.

Discorda do fato de que a ausência da inscrição “nota fiscal” nos documentos expedidos por Paulo Roberto Correa da Silva e Manoel Antônio Pereira e Cia lhes retiram a validade, na medida em que as mesmas trariam no bojo a descrição dos serviços e o destaque do imposto.

Tal falha, no se sentir meramente formal, deveria ser imputada à gráfica que os imprimiu. Ressalvadas as hipóteses de conluio e fraude, que não se verificariam no presente, a glosa das despesas representaria violação ao princípio da não cumulatividade.

Por outro lado, a contribuinte seria terceira de boa-fé e, como tal não poderia ser penalizada pela falta de terceiro.

Finalmente, a exigência de comprovação de recebimento dos produtos seria fruto do desconhecimento das atividades da contribuinte. Reitera que a conferência dos

serviços é realizada na floresta e, após tal conferência, emitida a correspondente nota fiscal, bem assim que o não arquivamento dos controles internos não torna o serviço inexistente.

Questiona, finalmente, a emissão de extrato de débito em nome de pessoa jurídica diversa da detentora dos créditos litigiosos.

Após a regular ciência do acórdão recorrido, comparece a Contribuinte ao processo para, essencialmente, reiterar as alegações manejadas por ocasião da instauração da fase litigiosa.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Luis Marcelo Guerra de Castro, Relator

Tomo conhecimento do presente recurso, que foi tempestivamente apresentado e trata de matéria afeta à competência desta Terceira Seção

Antes de adentrar na análise dos elementos carreados ao processo, entendo pertinente esclarecer a opinião deste relator no sentido de que o conceito de insumo, para efeito de apuração de créditos do PIS e da Cofins não cumulativos, não segue o mesmo viés que norteia a apuração de créditos do Imposto sobre Produtos Industrializados. Neste, privilegia-se o critério físico e naquele, o da pertinência.

Evidentemente, isso não significa equiparar a insumo, para efeito de cálculo dos créditos de PIS e Cofins, toda e qualquer despesa inerente à atividade econômica. Em relação a esse aspecto, preciso é o comando do art. 3º, II, da Lei nº 10.637, de 2002, na versão que vigia à época da apuração da contribuição:

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

Finalmente, no que se refere a máquinas e equipamentos incorporados ao ativo imobilizado, bem assim às benfeitorias em bens de terceiros, o valor do crédito será apurado mediante aplicação das alíquotas do PIS sobre os encargos de depreciação e amortização, conforme consignado no §1º, III do mesmo art. 3º³

Em suma, para efeito da discussão que povoa o presente litígio, somente são passíveis de gerar crédito do PIS os bens e serviços utilizados no processo de fabricação e, no caso dos bens do ativo imobilizado, os valores de depreciação e amortização.

Por outro lado, justamente em razão de que não se poderia apropriar toda e qualquer despesa como insumo, é que a apuração dos créditos não pode prescindir de uma

³ § 1º O crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no art. 2º sobre o valor:
(...)

III - dos encargos de depreciação e amortização dos bens mencionados nos incisos VI e VII do caput, incorridos no mês;

escrituração que permita identificar o dispêndio, permitindo que se afira natureza do bem o serviço e, principalmente, o seu emprego.

Igualmente importante, finalmente, é destacar a vedação expressa no § 3º, I e II do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002:

§ 3º O direito ao crédito aplica-se, exclusivamente, em relação:

I - aos bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País;

II - aos custos e despesas incorridos, pagos ou creditados a pessoa jurídica domiciliada no País;

Feitas tais considerações, passa-se à análise higidez das glosas alvo de litígio.

1. Combustíveis e Lubrificantes

Pedindo vênua ao Recorrente, não vejo como reconhecer os créditos relativos às aquisições de combustíveis e lubrificantes.

Evidentemente, tal convicção não tem qualquer relação com a natureza das despesas, textualmente contempladas no já transcrito inciso II do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002.

Como já mencionado, não foi trazido ao processo qualquer elemento que demonstre qual foi o valor ou quantitativo efetivamente empregados nas máquinas que compõem o processo produtivo da Recorrente e quais são utilizados em veículos que, se observado o texto da lei, não seriam utilizados em tal finalidade.

2. Partes e Peças

Sabidamente, por força do § 2º do art. 301 do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 3000, de 1999⁴, bens com duração superior a um ano ou partes e peças passíveis de incorporação a bens daquela natureza, que não se desgastem no período de um ano, devem ser contabilizados no ativo imobilizado e depreciados ou amortizados no período de sua vida útil.

Devido a tal regra, não há como considerar insumos partes e peças que tenham se incorporado aos bens que compõem o ativo imobilizado.

Da mesma forma, se não é possível segregar a utilização dos bens, entre as atividades atreladas à extração e beneficiamento de madeira e as demais atividades exercidas pela Recorrente, não há como considerar os dispêndios com insumos passíveis de utilização em mais de uma atividade.

Igualmente descabido é o crédito fundado em aquisições de serviços prestados por pessoas físicas.

⁴ § 2º Salvo disposições especiais, o custo dos bens adquiridos ou das melhorias realizadas, cuja vida útil ultrapasse o período de um ano, deverá ser ativado para ser depreciado ou amortizado (Lei nº 4.506, de 1964, art. 45, § 1º).

Corretas, portanto, as glosas relativas ao presente item.

3- Fretes

Como já destacado, o sujeito passivo admite o equívoco perpetrado quando da apuração de crédito baseados em despesas de fretes sobre vendas, o que dispensa maiores análises.

Corretas, portanto, as glosas relativas a esse grupo de despesas.

4 - Outros Serviços cuja Vinculação ao Processo Produtivo Não Restaria Comprovada

Algumas das glosas referentes ao presente grupo estão atreladas à falha na descrição dos serviços, e, pelos fundamentos já expendidos anteriormente, devem ser mantidas. Sem a descrição dos serviços, não há como reconhecê-los.

Por outro lado, sem a devida segregação, não há como acatar os pagamentos que englobam extração, beneficiamentos e replantio de floresta, na medida em que estes últimos devem ser incorporados ao valor desses bens do ativo e exauridos juntamente com os mesmos.

Igualmente descabido é o crédito alegado como decorrente de despesas de construção civil, mas que, em verdade, representam beneficiamentos em imóveis de terceiros.

Ou seja, os beneficiamentos (roçadas), o plantio e as demais benfeitorias passíveis de amortização não são insumos, para efeito do cálculo do PIS e da Cofins não cumulativos.

Penso igualmente que os documentos que não preenchem os requisitos formais mínimos, como o número de inscrição no CNPJ e a inscrição “nota fiscal”, igualmente não merecem ser considerados.

Entretanto, estou convicto de que a ausência de controle do quantitativo extraído e de registro do contrato em cartório, por si, sejam motivos suficientes para que não se acatem as despesas com extração de madeira.

Em primeiro lugar, como é cediço, regra geral, a averbação no correspondente Cartório de Registro de Títulos e Documentos tem como função primordial a garantia da publicidade do ato, não representando, portanto, condição para sua validade.

Em segundo, não concordo que a ausência de quantificação da madeira extraída, arrastada e empilhada inviabilize a aceitação das despesas, na medida em que, se cotejados os valores pagos e os estipulados nos contratos, facilmente se chegaria ao quantitativo extraído. Até porque, o crédito litigioso não decorre da aquisição de determinada quantidade de madeira extraída, mas o valor do serviço contratado.

Finalmente, não consigo divisar na aparente incongruência na resposta à intimação o efeito assumido no Relatório Fiscal.

Com efeito, o sujeito passivo efetivamente negou que tenha contratado trabalhadores temporários e alegou desconhecimento da sua contratação, mas isso longe está de reduzir o poder probante dos contratos.

De fato, analisando as notas fiscais às fls. 72 e 73, percebe-se que o valor descontado a título de Contribuição corresponde ao percentual fixado no art. 31 da Lei nº 8.212, de 1991⁵, o que demonstra que, pelo menos para o executor do serviço, estava-se diante de locação de mão-de-obra, nos termos da Lei nº 6.019 de 1974.

Conclui-se, assim, que há uma divergência de interpretação acerca do enquadramento da relação contratual ou que simplesmente o sujeito passivo entendeu que esse fato lhe seria prejudicial.

Penso, entretanto, que qualquer dessas duas hipóteses longe estão de influenciar a relação se subsunção do fato a norma, até porque, no que se refere à solução do presente litígio, pouco importa a modalidade contratual empregada.

Não custa destacar, nesse aspecto, que a vedação aos créditos decorrentes de pagamento de mão-de-obra diz respeito exclusivamente aos pagamentos realizados a pessoas físicas, *ex vi* do § 2, do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002⁶.

Nesse aspecto, traz-se à colação a orientação sedimentada na Solução de Consulta nº 30, de 26 de janeiro de 2010, da Superintendência da Receita Federal do Brasil da 9ª Região (original não destacado):

As ferramentas adquiridas para utilização em máquinas da linha de produção, a contratação de mão-de-obra de pessoas jurídicas para operação e manutenção de equipamentos da linha de produção e a contratação de serviços de pessoas jurídicas aplicados diretamente sobre o produto em transformação ou sobre as ferramentas utilizadas nas máquinas pertencentes à linha de produção são considerados insumos, para fins de creditamento da Contribuição para o PIS/PASEP.

Ante ao exposto, considero suficientemente comprovadas as despesas descritas nas notas fiscais de fls. 72 e 73.

5- Aviso de Cobrança

O órgão julgador de piso já se manifestou acerca da alegação de falha na expedição do aviso de cobrança, em nome de pessoa jurídica que não integra a lide, determinando a correção de tal falha, que torna prescindível a manifestação deste colegiado acerca da matéria.

⁵ Art.31.A empresa contratante de serviços executados mediante cessão de mão-de-obra, inclusive em regime de trabalho temporário, deverá reter onze por cento do valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços e recolher a importância retida até o dia dois do mês subsequente ao da emissão da respectiva nota fiscal ou fatura, em nome da empresa cedente da mão-de-obra, observado o disposto no § 5º do art. 33.

⁶ § 2º Não dará direito a crédito o valor de mão-de-obra paga a pessoa física.

6- Conclusão

Com essas considerações, dou parcial provimento ao recurso para acatar exclusivamente os crédito sobre os valores relativos a despesas com extração de madeira documentadas nas notas fiscais às fls. 72 e 73, emitidas pela pessoa jurídica Florestal Caraúno.

Sala das Sessões, em 6 de abril de 2011

(assinado digitalmente)

Luis Marcelo Guerra de Castro