



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

Processo n° 11020.003343/2009-51
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3301-005.168 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 26 de setembro de 2018
Matéria COFINS - NÃO CUMULATIVIDADE E EXPORTAÇÃO
Recorrente ELIEL INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE MADEIRAS LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/12/2006

NÃO CUMULATIVIDADE DE PIS E COFINS. ESSENCIALIDADE NO PROCESSO PRODUTIVO OU NA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS.

Devem ser revertidas as glosas de créditos das contribuições uma vez comprovadas a essencialidade dos gastos ao processo produtivo da pessoa jurídica.

DESPESAS COM MANUTENÇÃO PERIÓDICAS DE MÁQUINAS UTILIZADAS NO PROCESSO PRODUTIVO. POSSIBILIDADE. Possibilidade de crédito de COFINS para as despesas de partes e peças utilizadas na manutenção periódica dos equipamentos utilizados no setor produtivo, desde que esta manutenção não necessite ser ativada.

ALUGUEL. Possibilidade de crédito das despesa de aluguel e custos com armazém geral relacionados com receitas de exportação.

SERVIÇOS TOMADOS. CRÉDITO. Há possibilidade de créditos de COFINS sobre os serviços prestados por pessoas jurídicas uma vez demonstrada a essencialidade de tais serviços para seu processo produtivo, sem os quais, nem poderiam ser iniciados.

FRETE DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DO MESMO CONTRIBUINTE. POSSIBILIDADE. Cabe a constituição de crédito de PIS/Pasep sobre os valores relativos a fretes de produtos acabados realizados entre estabelecimentos da mesma empresa, considerando sua essencialidade à atividade do sujeito passivo. Apesar de não ser um frete incorrido na venda do produto acabado, mas sim na operação de venda em si, pois restou comprovada a necessidade de remessa dos produtos já vendidos para suas filiais antes da remessa para os adquirentes localizados no exterior.

RECEITAS DE EXPORTAÇÃO. PRODUTO ACABADO. REMESSA PARA FILIAL EXPORTADORA COM FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO.

Configura receitas de exportação da remetente a remessa de produtos acabados para comercial exportadora com o fim específico de exportação. Comprovada a efetiva exportação, não há como exigir as contribuições de PIS e COFINS nos termos do art. 6º, III da Lei nº 10.833/2003, por não representarem receitas no mercado interno.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso, nos termos do relatório e votos que integram o presente julgado.

WINDERLEY MORAIS PEREIRA - Presidente.

(assinado digitalmente)

SALVADOR CÂNDIDO BRANDÃO JUNIOR - Relator.

(assinado digitalmente)

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Winderley Moraes Pereira (presidente da turma), Valcir Gassen (vicepresidente), Liziane Angelotti Meira, Marcelo Costa Marques d'Oliveira, Semíramis de Oliveira Duro, Antonio Carlos da Costa Cavalcanti Filho, Ari Vendramini, Salvador Cândido Brandão Junior

Relatório

O presente processo decorre de Auto de Infração (fls. 01-21) para constituição do crédito tributário de PIS e COFINS não cumulativos sobre receitas no mercado interno (declaradas pela contribuinte como de exportação) e glosas de crédito que culminou na redução de saldo credor das contribuições. A contribuinte apresentou PER/DCOMPS com pedidos de ressarcimento de COFINS em razão de um acúmulo de créditos decorrentes de exportações (processos nºs 11020.002075/2008-79, 11020.002073/2008-80, 11020.002070/2008-46 e 11020.002074/2008-24), com fundamento no artigo 5º da Lei nº 10.637/2002 e artigo 6º da Lei nº 10.833/2003 que permitem o pedido de ressarcimento do saldo de crédito das contribuições ao fim do trimestre neste caso.

Conforme se destaca do Relatório de Verificação Fiscal (fls. 22-37), o período fiscalizado compreende os meses de janeiro/2005 até 12/2006. A fiscalização entendeu que as receitas no período de apuração não podem ser consideradas como de exportação, pois foram remetidas para empresas comerciais exportadoras e, ainda, a contribuinte incluiu como receitas de exportações os produtos adquiridos de terceiros com o fim específico de exportação. Assim, o auto de infração concentra-se em dois aspectos:

I) Glosas de créditos de PIS e COFINS não cumulativos sobre:

a) combustíveis e lubrificantes, tanto para veículos, como para limpeza e lubrificação dos equipamentos ligados ao setor produtivo;

b) partes e peças e despesas diversas, como material de construção, EPI, material de escritório e de consumo (post-it, papel higiênico), além de aluguel e custos com serviço de armazém de comercial exportadora;

c) serviços não utilizados no processo produtivo (serviços de roça, limpeza de floresta, extração de toras, carpintaria, manutenção de benfeitorias etc.). Há serviços que devem ser ativados, como os de construção civil para manutenção de casas e há serviços em que a nota fiscal foi emitida com irregularidade, sem indicação do CNPJ do emissor (Manoel Antônio Pereira & CIA LTDA);

d) fretes de produtos acabados entre estabelecimentos e frete de bens do imobilizado (fornalhas, estufa e máquinas em março, maio e junho de 2006);

e) aquisição de insumos sujeitos à alíquota zero (formicidas e defensivos agrícolas nos termos do art. 1º da Lei nº 10.925/2004).

II) Receitas que não foram consideradas receitas de exportação

a) vendas de produtos à comercial exportadora com fim específico de exportação, dando o tratamento de venda no mercado interno diante da insuficiência de provas de uma efetiva exportação e porque as mercadorias, em muitos casos, foram enviadas para armazéns privados e não para recintos alfandegados;

b) inclusão de receitas de exportação de mercadorias recebidas com o fim específico de exportação nos cálculos do rateio proporcional.

Com a autuação a fiscalização juntou diversos documentos elaborados por ela (demonstrativos) ou pela própria contribuinte em respostas às diversas intimações realizadas durante o procedimento de fiscalização, tais como contratos, memórias de cálculo, notas fiscais e demonstrativos contábeis (fls. 38-3.674).

Cabe ressaltar que em período anterior, a autuada tinha a denominação social de J.N. Timber, o que justifica a existência de muitos contratos e notas fiscais de compras tendo esta denominação como parte.

Notificada do auto de infração em 10/11/2009, a contribuinte apresentou tempestivamente uma impugnação para a COFINS (fls. 3.765-3.789) e outra para o PIS (fls. 3.868-3.892), juntando os mesmos documentos. Informou que notificou extrajudicialmente as comerciais exportadoras para enviarem os comprovantes de exportação das mercadorias para elas remetidas com este fim específico. Posteriormente, juntou a petição de fls. 3.975-3.977 com os comprovantes de exportação, tais como, memorando de exportação, registro de exportação no SISCOEX e frete marítimo (Bill of Lading), conforme fls. 3.979-7.697. Quanto aos bens adquiridos de terceiros com fim específico de exportação, afirma que não existiu operações desta natureza.

Sobre os créditos, em breve síntese, defende um conceito mais alargado de insumos, devendo-se considerar despesa passível de crédito todos os gastos necessários para a obtenção da receita, sendo ilegal a instrução normativa SRF 404/2004:

a) combustível e lubrificante: afirmou que os combustíveis e lubrificantes são utilizados no processo produtivo. Embora admita a aquisição de combustível para uso em atividade alheia à produção, afirma que o volume para este fim alheio é ínfimo. Grande parte do consumo do combustível e lubrificante está relacionado com o processo produtivo. Todas as máquinas cortantes, tais como serras-fitas, moto-serras, destopadeiras e plaina, requer a utilização de combustível e lubrificantes tanto para o funcionamento, quanto para limpeza e lubrificação.

b) partes e peças: todos os itens relacionados pela fiscalização são onerados ao longo da cadeia produtiva pela COFINS, do que se conclui a possibilidade de crédito. As partes e peças são rolamentos, retentores, arrolas, parafusos, correntes, porcas, correias, arame farpado, pregos, e são itens obrigatórios e essenciais para o desenvolvimento de sua atividade produtiva.

c) quanto aos serviços, argumenta que são atividades preparatórias para a produção e que, sem estes serviços, há inviabilidade de início do processo produtivo. Argumenta que as notas fiscais já juntadas com a autuação e juntadas novamente com a impugnação demonstram que os serviços são roçadas de campo, roçada para o plantio de pinus ellioti, extração de toras, abertura de mata e roçadas para abrir caminho na floresta, arrasto e empilhamento de toras. Estes serviços são etapas de seu processo produtivo, merecendo ser admitido o crédito, pois insumos de sua produção.

Quanto aos documentos que não constam CNPJ do prestador, ou mesmo número de autorização do fisco para confecção do bloco de notas, afirma que esse formalismo não pode prejudicar o adquirente de boa-fé, ora Recorrente, pois foi apresentado o contrato que subsidia a operação, bem como os pagamentos e lançamentos contábeis respectivos. A Recorrente é parte estranha na confecção e emissão da nota fiscal, faltando-lhe poder de polícia para verificar a regularidade de tais documento.

d) fretes de produtos acabados entre estabelecimentos e fretes de bens do imobilizado: estes fretes ocorrem como etapa precedente à exportação. É necessário enviar os produtos acabados para suas filiais localizadas nas proximidades dos portos de Itajaí, Paranaguá, Rio Grande e São Francisco. Assim, os fretes de transferência ocorriam unicamente por questão de logística, etapa essencial à atividade da impugnante. Defende que estes créditos são possíveis porque são insumos de sua atividade industrial. Transcreve algumas soluções de consulta da RFB autorizando o crédito.

e) insumos adquiridos e sujeitos à alíquota zero: mesmo sujeitos à alíquota zero são insumos de sua produção. A não cumulatividade da COFINS é mais ampla e calculada sobre a base e não sobre o tributo que incidiu na etapa anterior.

Em 20/09/2011, a 2ª Turma da DRJ/CGE proferiu o acórdão número 04-26.0023 (fls. 7.699-7.714), julgando improcedente a impugnação para manter a totalidade do auto de infração. Em síntese, afirma que as exportações não foram suficientemente comprovadas, pois, os documentos trazidos pela contribuinte na impugnação não estabelecem um vínculo seguro entre as exportações consignadas nestes documentos e as mercadorias remetidas pela impugnante. Sobre este ponto, sublinhou:

Ocorre que as operações foram realizadas com empresas que não revestiam a condição de comercial exportadora. Além disso, as mercadorias adquiridas por Prime Timber Indústria e Comércio de Madeiras S/A e Prime Lumber Indústria e Comércio de Madeiras Ltda. não foram remetidas a recinto alfandegado, mas a armazéns gerais, que são locais destinados à

recepção, movimentação e guarda de mercadorias de terceiros, sobre os quais não há, em princípio, nenhum controle alfandegário.

No que concerne às vendas para Lprado Indústria de Madeiras Ltda. e Lprado Comércio Exterior Ltda., observou-se que nas respectivas notas fiscais foram consignados códigos de operação que não se refletiam remessas para exportação.

A nota característica tanto da primeira, quanto da segunda situação são a obscuridade e a incerteza das circunstâncias que envolvem as operações.

Quanto às aquisições de produtos de terceiros para fim específico de exportação, o v. acórdão consignou que a própria contribuinte admitiu a existência destas operações em demonstrativo de fls. 217-219 apresentados como resposta às intimação realizada durante a fiscalização, segregando as receitas próprias das receitas de vendas de produtos adquiridos de terceiro.

Quanto às glosas de crédito, o entendimento da r. decisão restou assim consignado, em síntese:

a) Combustíveis e lubrificantes: falta de demonstração da quantidade efetivamente empregada no processo produtivo e de quanto foi utilizado em outras atividades de natureza administrativa, como veículo da diretoria e ônibus para transporte de empregados. A Recorrente foi intimada para fazer esta comprovação e separação, mas não apresentou resposta esclarecedora, afirmando que não possuía estes controles.

b) Partes e peças: não se enquadram no conceito de insumos, devendo ser contabilizadas como ativo imobilizado. Afirma que o art. 3º, II, da Lei nº 10.833/2003 permite descontar créditos calculados sobre os bens e serviços utilizados como insumos na produção ou prestação de serviços. O conceito de insumos para fins tributários é aquele dado pela Instrução Normativa SRF nº 404/2004, isto é, devem ser consumidos no processo produtivo, sofrendo desgaste, alterações, dano ou perda de propriedades físicas ou químicas em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação.

Com este raciocínio, estas partes e peças, por serem utilizadas na manutenção do ativo utilizados na produção, se incorporam ao bem e aumentam sua vida útil. Não sendo consumidos no processo produtivo, não podem ser classificados como insumos, mas sim como ativo imobilizado, sujeitando-se à depreciação ao longo do seu período de vida útil.

c) serviços não utilizados no processo produtivo: só pode ser calculado crédito sobre os serviços aplicados no processo produtivo. Nota fiscal que descreve de modo vago os serviços prestados não permite verificar se o serviço integra ou não o processo produtivo do tomador. Ainda, para gerar crédito, os serviços devem ser sujeitos à incidência das contribuições. Os documentos fiscais que representam as prestações de serviços são irregulares (sem número de autorização para impressão ou sem CNPJ do prestador) ou prestados por pessoas físicas, apenas formalmente constituídas como pessoa jurídica. Citando o doutrina de direito civil, afirma que toda atividade empresarial requer coordenação de fatores de produção, entre os quais a mão-de-obra. Assim, se alguém dizendo ser empresário individual presta serviço com personalidade, sem emprego de trabalho alheio, esse serviço é de pessoa física e não de empresa. Diante desta ausência de um dos fatores de produção que

necessariamente integram a organização empresarial impede que se reconheça ali a existência de empresa.

d) frete de produtos entre estabelecimentos do mesmo titular: impossibilidade de creditamento sobre as despesas de frete entre estabelecimentos do mesmo titular, tendo em vista que o art. 3º, IX da Lei nº 10.833/2003 apenas permite o crédito nos fretes contratados em operações de venda. as transferências de produtos acabados entre estabelecimentos do mesmo titular, não produzindo a mudança de titularidade dos bens, não permite o crédito.

e) insumos sujeitos à alíquota zero: impossibilidade do crédito em aquisições de produtos sujeitos à alíquota zero nos termos do art. 3º, § 2º, II da Lei nº 10.833/2003.

Inconformada da decisão, a contribuinte apresentou, no prazo, seu Recurso Voluntário (fls. 7.721-7.747) repisando seus argumentos da impugnação, acrescentando alguns julgados do E. CARF que aplicou o conceito de despesa necessária do art. 299 do RIR para aplicação do conceito de insumos de PIS e COFINS e, ainda, acrescentou o que segue:

- sobre os combustíveis, apresenta demonstrativo e razão contábil (fls. 7.748-7.754) para fins de evidenciar que o combustível utilizado em veículos registrados no imobilizado para deslocamento dos diretores ou funcionários em serviço, no desempenho de tarefas administrativas, já estava separado das demais despesas de combustíveis e lubrificantes utilizados em equipamentos e veículos (tratores) ligados à produção. Afirma que o livro razão é forte para evidenciar que estes valores não foram utilizados como crédito pela Recorrente, e que a segregação já fora feita na contabilidade.

- sobre as prestações de serviço utilizadas na produção, contrapõe os argumentos da r. decisão recorrida sobre as prestadoras de serviço serem pessoas jurídicas apenas no aspecto formal, já que não possuem empregados. Afirma que a própria legislação prevê a possibilidade e o incentivo à formalização de pequenas empresas prestadoras de serviço, onde os próprios sócios desenvolvem a atividade

- sobre as receitas de exportação, afirma que há exaustiva prova nos autos aptas a demonstrar a efetividade da exportação, como memorando de exportação, registro de exportação no SISCOMEX e BL do navio, bem como um demonstrativo relacionando as notas fiscais de remessas e os registros de exportação. Afirma que caso o órgão julgador não entendesse suficientes esta prova, que realizasse perícia, mas a autoridade julgadora não se pronunciou sobre isso.

Diante do grande volume do acervo probatório e diante das dúvidas sobre a essencialidade das despesas para o processo produtivo, o que poderia caracterizar insumos, em 24 de abril de 2013, a 1ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da 3ª Seção deste E. CARF, proferiu Resolução nº 3101000.278 para converter o feito em diligência, requerendo a análise pela autoridade de origem dos seguintes aspectos:

a) relacione as aquisições que entende não aparadas por documento válido, indicando: fornecedor, descrição do serviço ou bem, data do recibo/nota; valor e página do documento no processo, indicando se foram contabilizadas como ativo permanente ou custo de produção;

b) relacione as aquisições registradas na contabilidade como ativo permanente e as contabilizadas no custo de produção, com as informações de: fornecedor, descrição do serviço ou bem, data do recibo/nota; valor e página do documento no processo, excluindo as indicado na alínea "a" acima;

c) concluídas as planilhas previstas nos itens "a" e "b" acima, proceda a repartição de origem a elaboração de laudo técnico de descrição e avaliação do processo produtivo da empresa, subscrito por profissional habilitado e com anotação de responsabilidade técnica no CREA, no qual deverá descrever o processo produtivo e indicar em que fase da produção os insumos adquiridos são utilizados, a função de cada produto ou serviços dentro do processo.

d) Especifique, em cada remessa para exportação em que tenham sido juntados pelo contribuinte os documentos mencionados (BL e Registro de Exportação), se as saídas se deram com suspensão dos tributos e com anotação de remessa para exportação;

Para início da diligência fiscal, a autoridade administrativa intimou a Recorrente para cumprir o item "c" acima (fls. 7.857-7.858), porém, não foi atendida. Ainda, em fls. 7.862-7.863 intimou a Recorrente para apresentar algumas notas fiscais faltantes para comprovar a venda para fins específicos de exportação, atendida pela Recorrente em fls. 7.868-7.901.

Em 06 de fevereiro de 2016 (três anos depois), a autoridade de origem apresentou seu relatório de diligência fiscal com as planilhas contendo as informações solicitadas pelo r. despacho de diligência nas alíneas "a", "b" e "d" acima (fls. 7.902-7.944), explicando as informações que buscou evidenciar em cada coluna da planilha.

A Recorrente apresentou sua resposta à diligência, informando que não apresentou o laudo elaborado por engenheiro conforme alínea "c" porque a empresa não se encontra mais em funcionamento há aproximadamente 05 anos. Quanto à planilha de exportações (alínea "d") afirmou que a autoridade não atendeu à diligência neste item pois ocultou a informação de que todas as notas fiscais ali discriminadas foram emitidas com o CFOP 5501 ou 6501 (remessa de produção do estabelecimento com o fim específico de exportação). Com isso, requer o complemento desta informação para atendimento da diligência.

A autoridade fiscal apresentou o complemento da diligência fiscal em fls. 7.966-8.024, repetindo todas as informações apresentadas, apenas adicionando na planilha referente à alínea "d" (receitas de exportação) as colunas com as informações dos CFOPs 5501 ou 6501 conforme argumentado pela Recorrente.

É o relatório, passa-se ao mérito.

Voto

Conselheiro SALVADOR CÂNDIDO BRANDÃO JUNIOR

Inicialmente, o presente recurso voluntário merece ser conhecido, pois interposto no prazo legal e preenche os demais requisitos de admissibilidade. Destaca-se, por oportuno, que a autuação fiscal foi concluída com a notificação da Recorrente em 10/nov/2009, compreendendo os períodos de apuração de janeiro/2005 até dezembro/2006. Portanto, também não há período atingido pela decadência.

Outrossim, é importante destacar que o presente processo decorre de 04 PER/DCOMPs para ressarcimento de um suposto crédito acumulado em razão de receitas de exportação (processos n.ºs 11020.002075/2008-79, 11020.002073/2008-80, 11020.002070/2008-46 e 11020.002074/2008-24). Foi lavrado um auto de infração para constituir crédito tributário de PIS e COFINS sobre receitas escrituradas e declaradas ao Fisco como receitas de exportação, mas entendidas pela fiscalização como receitas de vendas no mercado interno.

Referido auto de infração, ainda, glosou os créditos de COFINS não cumulativo pleiteados nos ressarcimentos pela Recorrente. A fiscalização partiu dos créditos informados nas DACONs e escrituração contábil da Recorrente, realizando diversas intimações para esclarecimentos e apresentação de documentos e, não concordando com a natureza ou com a comprovação dos créditos, efetuou as glosas.

Assim, por tudo derivar de pedidos de ressarcimento, era dever da Recorrente apresentar em sua defesa o cotejo e explicação acerca da pertinência das notas fiscais de despesas carreadas aos autos com seu processo produtivo, relacionando e explicitando a essencialidade da despesa com cada etapa de seu processo produtivo. Não basta um acervo probatório, é preciso explicitá-lo para desvendar sua relação com o processo produtivo.

*PROVA. APRECIÇÃO INICIAL EM SEGUNDA INSTÂNCIA.
PRINCÍPIO DA VERDADE MATERIAL. LIMITES.
PRECLUSÃO.*

A apreciação de documentos não submetidos à autoridade julgadora de primeira instância é possível nas hipóteses previstas no art. 16, § 4º do Decreto nº 70.235/1972 e, excepcionalmente, quando visem à complementar instrução probatória já iniciada quando da interposição da manifestação de inconformidade.

COMPENSAÇÃO. ÔNUS PROBATÓRIO DO CONTRIBUINTE.

Pertence ao contribuinte o ônus de comprovar a certeza e a liquidez do crédito para o qual pleiteia compensação.

(Número do Processo 10880.674831/2009-54. Relatora LARISSA NUNES GIRARD. Data da Sessão 13/06/2018. Nº Acórdão 3002-000.234) (grifos não constam do original)

Em alguns aspectos da defesa, o argumento pela pertinência do crédito foi genérico, sem demonstrar como utilizada uma dada despesa e sua pertinência ao processo produtivo, em outros momentos a defesa foi específica, mas também não conseguiu separar despesas essenciais para o processo produtivo das não essenciais e, por fim, em outros momentos, a defesa foi de direito, invocando uma concepção mais ampla do termo "insumos". Fixadas estas premissas, passa-se a analisar o mérito da demanda e evidenciar estes pontos, separadamente, por item de acusação fiscal conforme relatório adrede.

I) Glosas de créditos de PIS e COFINS não cumulativos sobre:

a) combustíveis e lubrificantes

Em sua impugnação, a Recorrente afirmou que os combustíveis e lubrificantes eram utilizados para lubrificação e limpeza de máquinas cortantes utilizadas em seu processo produtivo, como serras-fitas, moto-serra, destopadeira (para corte de galhos e da madeira), plaina (necessita de óleo diesel para manter a lubrificação e evitar o emperramento

na passagem da madeira). Estes equipamentos, ademais, utilizam óleo diesel ou gasolina não só para limpeza e lubrificação, mas também para seu próprio funcionamento.

A Recorrente afirmou também que utiliza combustível para utilização de tratores caterpillar (para abrir estradas e facilitar a extração de madeiras), tratores agrícolas utilizados na colheita e empilhadeira utilizada para empilhar toras de madeira. Ainda, a Recorrente afirma que utiliza óleo diesel na caminhonete Chevrolet, que serve para transportar ferramentas e comprar insumos.

Tais utilizações de combustíveis e lubrificantes devem ser considerados insumos, pois, são essenciais para a limpeza, lubrificação e/ou funcionamento dos equipamentos utilizados em seu processo produtivo, além de essenciais para a atividade de abrir floresta e extrair a madeira.

Porém, a Recorrente, no mesmo período, adquiriu óleo diesel para funcionamento de um ônibus utilizado no transporte de empregados, bem como gasolina nos demais veículos utilizados no deslocamento dos diretores ou empregados em serviço. A utilização do combustível para este fim não pode ser considerado insumo, pois não integra o seu processo produtivo, nos termos do art. 3º, II da Lei nº 10.833/2003.

A Recorrente admite que estas despesas em veículos para transporte da diretoria e empregados não representa insumo, mas argumenta que este montante é ínfimo, pois a maior parte destas despesas se prestam à utilização em máquinas e equipamentos relacionados com a produção.

Intimada para apresentar a separação destas despesas, a Recorrente afirmou em fls. 142-143 inexistir a possibilidade de relacionar a quantidade de uso de combustíveis de cada máquina, ferramenta ou veículo porque não possui um centro de custos. Esta segregação nem mesmo a diligência fiscal pôde resolver, pois esta informação é do contribuinte, não podendo ser elaborada com base nas DACONs e notas fiscais apresentadas. Intimada para apresentar um laudo durante a diligência, a Recorrente não apresentou e afirmou que a empresa está inativa.

Em sede de Recurso Voluntário, a Recorrente apresentou uma planilha com a segregação da utilização do combustível e lubrificante no setor produtivo e no setor administrativo (fls. 7.748-7.749), juntando também o livro razão na parte em que escriturada estas despesas (fls. 7.750-7.754) para argumentar que esta separação havia sido feita desde o início e não lançou créditos de PIS e COFINS sobre estas despesas para o setor administrativo. Em síntese, já havia feito a segregação desse valor antes mesmo de calcular o crédito.

No entanto, analisando tais documentos, não é possível constatar esta afirmação. Primeiro porque o demonstrativo apresentado contendo a segregação dos valores por nota fiscal é uma planilha elaborada pela Recorrente e não foi apresentada para a autoridade durante a fiscalização, ao contrário, na época, a Recorrente informou que isso não poderia ser feito. Analisando o livro razão, foi contabilizado o valor integral da nota fiscal. Também não é possível saber se o total da nota fiscal fez parte do cálculo do montante de crédito levado à DACON.

À título de exemplo, na planilha de fls. 7.748, a Recorrente busca segregar a nota fiscal nº 855 emitida pela "Revendedora de Combustíveis Serrano" em 16/11/2004 no valor total de R\$ 8.658,11, sendo que R\$ 8.518,38 foi destinado ao setor produtivo e R\$ 139,

73 foi destinado ao setor administrativo. Como outro exemplo, a nota fiscal nº 45 emitida em 09/11/2004 pelo "Auto Posto Cristo Redentor" onde consta o valor total de R\$ 1.978,75, sendo R\$ 253,90 ao setor administrativo e R\$ 1.725,05 ao setor produtivo. No entanto, analisando o livro razão, especificamente na fl. 7.750, verifica-se que foi realizado o registro integral desta nota fiscal na contabilidade, não havendo nenhum outro registro demonstrando esta segregação.

Os documentos trazidos, portanto, nada resolvem para esclarecer a liquidez do crédito pleiteado. Como dito, por se tratar de pedido de ressarcimento, o ônus da prova é da Recorrente. O que poderia trazer um pouco de clareza neste caso seria a demonstração do montante de combustível gasto no período, destacando o valor destinado ao setor produtivo e demonstrando, por memórias de cálculo e no DICON, que o valor do combustível utilizado no setor administrativo não foi computado na base de cálculo dos créditos. Ademais, a Recorrente afirmou em seu recurso voluntário que o óleo diesel utilizado no ônibus para transporte de empregados fez parte da base de cálculo dos créditos, o que revela, por si só, a inaptidão do demonstrativo colacionado para comprovar a destinação de tais despesas ao setor produtivo.

Por falta de demonstração, não da despesa em si, mas de sua utilização no processo produtivo, deve-se negar os créditos decorrentes das despesas com combustíveis e lubrificantes, mantendo-se a glosa.

b) partes e peças com manutenção de equipamentos e despesas diversas

A fiscalização glosou os créditos decorrentes de aquisição de material de construção, EPI, material de escritório e de consumo (post-it, papelaria, papel higiênico), além de despesas com partes e peças para manutenção de máquinas utilizadas no processo produtivo e despesas com aluguel e custos com armazém geral para exportação.

Quanto aos materiais de construção, a fiscalização afirmou que tais despesas devem ser ativadas, havendo o crédito de acordo com as despesas de depreciação. A Recorrente não apresentou defesa específica para este ponto, trazendo argumentos genéricos sobre a não cumulatividade e conceito de insumos. **Deve-se, com isso, manter a glosa de créditos decorrentes das despesas com material de construção.**

Quanto ao aluguel e custos de armazém para exportação, a glosa foi levada a efeito porque a matriz escriturou os créditos destas despesas, mas foram contabilizadas como incorridas por sua filial em Itajaí. Segundo Relatório de Verificação Fiscal, o crédito foi negado porque a filial de Itajaí é uma comercial exportadora e, conforme art. 6º, § 4º da Lei 10.833/2003, não é permitido o crédito a empresa comercial exportadora que tenha adquirido mercadorias com o fim específico de exportação, ficando vedada, a apuração de créditos vinculados à receita de exportação.

No entanto, esta redação da legislação tem uma razão de ser, evitando-se crédito para comercial exportadora que adquire bens de terceiro com fim específico de exportação, porque a receita de exportação não é da comercial exportadora, mas sim da remetente. Não é o caso dos autos: matriz e filial são estabelecimentos da mesma pessoa jurídica e a apuração da COFINS não se faz por estabelecimento. Ademais, é de se ressaltar que, conforme inclusive o demonstrativo elaborado pela diligência fiscal, estas remessas para filial em Itajaí foram realizadas com CFOP 5501 ou 6501, com fim específico de exportação. Assim, a receita de exportação não é da filial, mas sim da matriz-Recorrente, tanto que foi remetida com suspensão do IPI nos termos do art. 42, V do RIPI de 2002, **merecendo a reversão da glosa e a manutenção do crédito nas despesas com aluguel e despesas com**

armazém nas operações de exportação, pois são despesas da operação de exportação praticada pela Recorrente.

Quanto aos materiais de escritório, como canetas, lápis, post-it e etc., tais despesas **não podem ser consideradas insumos**, pois, *prima facie*, não são bens utilizados no processo produtivo e a Recorrente não se desincumbiu de demonstrar o contrário. O argumento genérico de um conceito mais amplo de insumos de COFINS, dissociado do IPI, não se mostra adequado neste ponto. Assim, as notas fiscais elencadas pela diligência fiscal contendo estas despesas em sua descrição, não dão direito ao crédito de COFINS, mantendo-se as glosas (exemplo: Nota Fiscal 012322, fl. 273, fitas, bobinas fax, caneta bic, pincel p/ quadro, pincel branco, apagador, lápis de escrever, apontador, borracha branca, atilio, fitas durex, lápis de cor)

Quanto às despesas com partes e peças de equipamentos, uma observação adicional merece ser realizada. Neste ponto, a Recorrente trouxe argumentos genéricos sobre a possibilidade de creditamento, discutindo o conceito de insumos adotado pela fiscalização e contestando a impossibilidade de utilizar o conceito restritivo de insumos apresentado pela IN SRF nº 404/2004 ao equiparar ao conceito de crédito físico do IPI.

No relatório de verificação fiscal, a autoridade administrativa foi expressa em considerar neste tópico de partes e peças para manutenção as despesas com rolamentos, retentores, arroelas, parafusos, porcas, correntes e correias. A utilização na manutenção destes equipamentos foi atestada pela própria fiscalização, mas o fundamento da glosa reside na consideração de que tais dispêndios só podem ser considerados nos cálculos dos créditos quando tais partes e peças sofrem desgaste por ação direta no produto produzido, nos termos da IN SRF nº 247/2002 e 404/2004.

No entanto, a Recorrente argumentou em sua defesa que estas despesas são incorridas rotineiramente para manter os equipamentos diretamente ligados à produção em perfeitas condições de funcionamento. Pelas notas fiscais carreadas aos autos, estas despesas são mensais. Assim, as notas fiscais relacionadas no relatório de diligência que contenham a descrição de rolamentos, retentores, arroelas, parafusos, porcas, correntes e correias, **devem fazer parte da base de cálculo de créditos da COFINS, por representar despesas essenciais para a produção.**

A fiscalização ainda argumenta que, uma vez superada a questão de estas despesas de partes e peças serem insumos, há algumas despesas de partes e peças que não podem ser consideradas insumos, pois prolongam a vida útil do ativo em mais de 01 ano, tais como as despesas com **reformas de motores, caixas de câmbio, motor de partida e pneus**. Ainda, observo que tais despesas superam o valor mínimo previsto para contabilização como despesa nos termos do art. 301 do RIR/1999. Com isso, tais despesas devem ser ativadas, apurando-se crédito sobre os encargos da depreciação. **Neste ponto, para estas despesas, e que também estão relacionadas no relatório da diligência fiscal, assiste razão a autoridade fiscal, por isso, as glosas devem ser mantidas.**

Quanto aos equipamentos de proteção EPI, a Recorrente não se defendeu deste ponto, não trazendo à colação a segregação de quais despesas poderiam ser incluídas nesta rubrica. Assim, por não haver demonstração de quais eram despesas com EPI e sua utilização no processo produtivo, não há como conceder crédito para tanto.

Mantém-se a glosa, ainda, sobre todas as demais despesas relacionadas pela diligência fiscal como despesas gerais e de consumo, como por exemplo despesas com

fusíveis, luva, lixa, cola e etc., pois não defendidas especificamente pela Recorrente, não havendo demonstração de sua essencialidade no processo produtivo.

c) serviços não utilizados no processo produtivo

A fiscalização glosou, também, serviços tomados pela Recorrente e que foram considerados como não utilizados no processo produtivo (serviços de roça, limpeza de floresta, extração de toras, carpintaria, manutenção de benfeitorias etc.).

Neste ponto, **merece reforma a glosa efetuada em alguns pontos.** Ao analisar a escrita contábil e fiscal, bem como contratos de prestação de serviços e notas fiscais, a fiscalização entendeu que os serviços de carpintaria, roçadas, limpeza e abertura de picadas na floresta para o trânsito máquinas, caminhões e a própria madeira extraída, bem como o serviço de extração, arrasto e empilhamento das toras, não geram créditos pois tais serviços não foram suficientemente comprovados, seja por conter uma informação genérica na nota fiscal, com notas fiscais sem descrição do serviço ou com descrição vaga, o que permitiu a glosa de todos os serviços, seja porque o contrato de serviço não foi registrado no cartório de registro de títulos, seja porque há documentos fiscais inábeis, com ausência de CNPJ do prestador.

Neste ponto, a Recorrente esclareceu que tais serviços são essenciais para seu processo produtivo, pois são atividades preparatórias para a produção e que, sem estes serviços, resta inviável o início do processo produtivo.

Saliente-se que o registro do contrato de prestação de serviço em cartório de registro de títulos não é requisito para o crédito de COFINS. Nos autos constam diversas notas fiscais relacionadas com estes serviços, sequencialmente agrupadas por mês de apuração (fls. 1.013-1.192). Por exemplo, constam diversas notas fiscais de serviços de extração de tora prestados por Florestal Caraúno (fls. 1.013-1.015), serviços de roçado de campo prestados por Empreiteira G.F. Velho (fls.1.017-1.020), serviços de roçado para o plantio de pinus prestados por Agropecuária São Sebastião (fls. 1.023). A Recorrente também juntou notas fiscais em fls. 3.813-3.846.

A Recorrente, conforme cláusula 3ª de seu contrato social, desenvolve a atividade de reflorestamento, manejo de florestas, beneficiamento de madeiras, indústria e comércio de madeiras e móveis em geral, importação e exportação destes produtos, agropecuária e logística. Percebe-se que para o beneficiamento e industrialização da madeira, há de se concordar com a Recorrente quando alega que diversos serviços são necessários para que tais atividades sejam desenvolvidas, como serviços de roçadas de campo, extração de pinus ellioti, extração de toras, abertura de mata e roçadas para abrir caminho na floresta, arrasto e empilhamento de toras e serviços de carpintaria. Estes serviços são etapas de seu processo produtivo, merecendo ser admitido o crédito.

Nestes termos, e em análise das notas fiscais de fls. 1.013-1.192, reverte-se a glosa realizada para a apuração de créditos de COFINS sobre os serviços de extração de toras de pinus, roçadas de campo, serviços de roçada para o plantio, prestados pelas empresas: Empreiteira Florestal Caraúno Ltda (CNPJ 02.524.096/0001-12), Irmãos Goes Ltda. (CNPJ 05.342.945/0001-95), Empreiteira J. R. da Silva (CNPJ 04.750.069/0001-93), Agropecuária São Sebastião (CNPJ 03.234.890/0001-94), Empreiteira G.F. Velho (CNPJ 05.478.260/0001-90), Ivonir Castanho da Silva (CNPJ 05.117.248/0001-50), Antônio Gari A Sales (CNPJ 00.474.601/0001-20).

A fiscalização fundamentou sua glosa em razão da existência de algumas notas fiscais com descrição vaga do serviço prestado, estendendo a glosa para toda a gama de

serviços tomados. **Trata-se dos serviços de carpintaria prestados por José Clair Padilha de Souza (CNPJ 03.149.092/0001-64), que também devem compor a base de cálculo dos créditos, no entanto, apenas para as notas fiscais nºs 58, 59, 62, 63 e 64, de fls. 1.125, 1.134, 1.162, 1.170 e 1.177.** Para os demais documentos emitidos por esta pessoa jurídica, realmente, a descrição do serviço é confusa, constando, por exemplo, "serviço 20 dias", sendo impossível assegurar que se trata de serviço de carpintaria necessário para o processo produtivo da Recorrente. Nestes documentos onde contam informações vagas sobre o serviço prestado, assiste razão à fiscalização pela glosa do crédito. Assim, para este prestador, os serviços prestados que podem ser incluídos na base de cálculo dos créditos são aqueles evidenciados nas notas fiscais discriminadas neste parágrafo.

Quantos aos serviços prestados por Manoel Antônio Pereira & CIA LTDA, **apenas se admite o crédito em relação aos serviços prestados a partir de maio/2005** (fls. 1.101 e seguintes até 1.192). Isso porque os documentos emitidos para subsidiar estas prestações entre outubro/2004 até abril/2005 não contém a correta identificação do prestador do serviço, faltando, inclusive, o número do CNPJ (fls. 1.015, 1.016, 1.025, 1.026, 1.037, 1.038, 1.049, 1.050, 1.058, 1.059, 1.066, 1.067, 1.077, 1.078 e 1.079). Assim, para os documentos emitidos por este prestador entre outubro/2004 até abril/2005, assiste razão à fiscalização na glosa do crédito, mas para os documentos emitidos a partir de maio/2005, a glosa deve ser revertida.

Não se trata de uma preocupação meramente formal, mas sim parte do requisito para a apuração do crédito da contribuição. Isso porque um documento onde consta o emitente "Manoel Antônio Pereira", sem a indicação do CNPJ, pode representar um mero recibo, indicando que o serviço foi prestado por pessoa física, o que não se admite como base de cálculo para o crédito das contribuições conforme art. 3º, § 2º, I da Lei 10.833/2003.

Em relação aos serviços de construção civil prestados pela pessoa jurídica "**Adão Carlos Monteiro Paim**", tais serviços **não merecem compor a base de cálculo dos créditos de COFINS**, pois se tratam de serviços de construção civil para manutenção de casas na propriedade. Estas despesas devem ser ativadas, já que seu valor supera o mínimo previsto para contabilização como despesa nos termos do art. 301 do RIR/1999, não podendo compor a base de cálculo de insumos. Ainda, a fiscalização traz a informação em fl. 3.641 para demonstrar que esta pessoa jurídica foi declarada inapta desde julho/2004, não estando autorizada a emitir documentos fiscais. **A glosa deve ser mantida para este serviço.**

Um ponto adicional merece reflexão. Embora não seja fundamento da autuação fiscal, a r. decisão recorrida utilizou como fundamento para sua decisão o argumento de que, grosso modo, estes prestadores de serviço são pessoas jurídicas de fachada, apenas existindo no aspecto formal. Dada a gravidade desta fundamentação da decisão recorrida, é necessária alguma consideração.

Consta como fundamento da r. decisão que os documentos fiscais que subsidiam as prestações de serviços aqui discutidos foram emitidos por empresários individuais, por isso, na verdade, prestados por pessoas físicas, apenas formalmente constituídas como pessoas jurídicas. Esse entendimento pode ser destacado do seguinte trecho (fls. 7.708-7.709):

O entendimento predominante, no âmbito do Direito Empresarial, é no sentido de que empresa é atividade organizada para a produção e circulação de bens e serviços,

com fins econômicos, entre os quais se encontra a mão-de-obra. (...) Dessa forma, se alguém, dizendo-se empresário individual, presta serviço pessoalmente, sem emprego de trabalho alheio, esse serviço é de pessoa física e não de empresa. (...) Ora, a ausência de um dos fatores de produção que necessariamente integram a organização empresarial impede que se reconheça ali a existência de empresa. Portanto, a despeito de ter sido formalizada a empresa individual, esta não existia e, assim, para fins tributários o serviço há de ser considerado como de pessoa física, insuscetível, pois, de gerar crédito de PIS e COFINS. (grifos não constam do original)

Citando uma doutrina de direito civil comentando o conceito de atividade empresária e o conceito de empresário do art. 966 do Código Civil, afirma que toda atividade empresarial requer coordenação de fatores de produção, entre os quais a mão-de-obra. Como no caso em análise estas pessoas jurídicas desenvolveram os serviços pessoalmente pelo titular da sociedade, estas pessoas jurídicas não desenvolvem atividade empresarial. Em outras palavras, se alguém dizendo ser empresário individual presta serviço com pessoalidade, sem emprego de trabalho alheio, esse serviço é de pessoa física e não de empresa, sendo pessoas jurídicas apenas sob o aspecto formal. Estes foram os fundamentos da r. decisão recorrida.

Entretanto, além da afirmação de fraude, esta fundamentação confunde um aspecto fundamental do direito privado, qual seja, empresário individual é uma pessoa física exercendo empresa, portanto, empresário. Ademais, pessoa jurídica não se confunde com atividade empresarial. Para ser pessoa jurídica não é necessário ser uma sociedade empresária (aí sim organizada para produzir ou circular bens ou prestar serviços).

Ao lado das sociedades empresárias e do empresário individual de responsabilidade limitada, também são pessoas jurídicas e dotadas de personalidade jurídica própria, outras entidades que não desenvolvem nenhuma atividade empresarial, tais como fundações, autarquias, Municípios, Estados, União, associações civis (ongs), partidos políticos, entidades religiosas e sociedades simples, dentre as quais estão as sociedades que desenvolvem profissão intelectual, atividade literária, científica ou artística, que expressamente são tratadas pelo código civil como entidades não empresariais e são também dotadas de personalidade jurídica própria.

Não bastasse isso, destarte, a legislação tributária, a partir do conteúdo e alcance destes institutos do direito privado, pode atribuir efeitos diferentes e específicos para fins tributários, conforme art. 109 do CTN. Exemplo típico é o da pessoa jurídica: a legislação tributária federal atribui tratamento de pessoa jurídica, para fins fiscais, para o empresário individual. Esta equiparação não terá nenhum efeito civil, assim, não se está atribuindo personalidade jurídica para esta atividade empresária. O efeito é puramente tributário, conferindo tratamento tributário de pessoa jurídica para o empresário individual. Note, neste sentido, o art. 41 da Lei nº 4.506/1964:

Art. 41. Constituirá lucro operacional o resultado das atividades normais da empresa com personalidade jurídica de direito privado, seja qual for a sua forma ou objeto, e das empresas individuais.

§ 1º São empresas individuais, para os efeitos desta lei:

(...) b) as pessoas naturais que exploram em nome individual qualquer atividade econômica, mediante venda a terceiros de bens ou serviços, inclusive:

Não foi trazido aos autos, pelo Fisco, nenhuma informação de que se tratam de empresários individuais equiparados à pessoa jurídica apenas para fins fiscais, consta, ao contrário, expressamente que são sociedades formalmente constituídas. Se formalmente constituídas nos termos do direito privado, são, pois, dotadas de personalidade jurídica própria e independente da personalidade jurídica da pessoa física. Se o próprio v. acórdão afirma que são pessoas jurídicas "apenas formalmente", não cabe ao julgador administrativo realizar a desconsideração da personalidade jurídica, tarefa reservada ao Poder Judiciário, sem provas do abuso da personalidade jurídica, caracterizado pelo desvio de finalidade, ou pela confusão patrimonial.

Ainda, conforme comprovante de recolhimento de contribuição previdenciária sobre cessão de mão de obra de fls. 3.813-3.846 e conforme descrição nas notas fiscais de fls. 1.013-1.192, percebe-se que foi realizada a retenção na fonte, 11%, pela cessão de mão de obra, nos termos do art. 31 da Lei 8.212/1991. Note, por oportuno, que a IN SRP nº 03/2005, vigente na época, previa em seu art. 148, II, a dispensa desta retenção na fonte caso o serviço fosse prestado pessoalmente pelo titular ou sócio da pessoa jurídica. Assim, só por esta razão, não se pode afirmar, categoricamente, como fez a r. decisão de piso, que o serviço foi prestado pessoalmente pelo sócio.

Frise-se, não há impedimento legal para que uma pessoa jurídica desenvolva suas atividades sem a contratação de empregados ou mão-de-obra, como insinua a decisão. Tal fundamento não poderia fazer parte das razões de decidir, pois não faz parte da acusação fiscal.

d) fretes de produtos acabados entre estabelecimentos do mesmo contribuinte

Sobre este ponto, a questão não é fática, mas apenas de direito. É a própria fiscalização, no seu relatório de verificação fiscal, que afirma a impossibilidade de créditos sobre estas despesas sobre estas despesas.

Não há controvérsia sobre a despesa em si, tanto que é a própria fiscalização quem discrimina todos estes valores de frete, bem como colaciona as notas fiscais correspondentes. A controvérsia reside no ponto sobre a natureza da despesa. Afirma a fiscalização que estas despesas não são insumos e que a legislação só autoriza o crédito do frete quando suportado pelo vendedor nas operações de venda, nos termos do art. 3º, IX da Lei 10.833/2003. A memória de cálculo consta de fls. 28-30. Tal entendimento foi adotado pela autoridade administrativa, pois, na época da autuação vigorava o conceito de insumo mais próximo da concepção de crédito físico aplicada à não cumulatividade do IPI, nos termos das IN SRF nº 247/2002 e 404/2004.

Em seu recurso a Recorrente afirmou que estas despesas com fretes de produtos acabados entre estabelecimentos ocorrem após a venda, mas como etapa precedente à exportação. É necessário enviar os produtos acabados para suas filiais localizadas nas proximidades dos portos de Itajaí, Paranaguá, Rio Grande e São Francisco, representando, assim, insumos de sua atividade industrial.

Para esta matéria, a Câmara Superior de Recursos Fiscais deste Conselho, em recente julgado, entendeu por considerar como possíveis de gerar créditos as despesas de frente de insumos e de produtos acabados entre estabelecimentos das empresas. A decisão da CSRF no Acórdão 9303-005.15 foi assim ementada:

CRÉDITO. FRETES NA TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA.

Cabe a constituição de crédito de PIS/Pasep sobre os valores relativos a fretes de produtos acabados realizados entre estabelecimentos da mesma empresa, considerando sua essencialidade à atividade do sujeito passivo. Não obstante à observância do critério da essencialidade, é de se considerar ainda tal possibilidade, invocando o art. 3º, inciso IX, da Lei 10.833/03 e art. 3º, inciso IX, da Lei 10.637/02 eis que a inteligência desses dispositivos considera para a r. constituição de crédito os serviços intermediários necessários para a efetivação da venda quais sejam, os fretes na “operação” de venda. O que, por conseguinte, cabe refletir que tal entendimento se harmoniza com a intenção do legislador ao trazer o termo “frete na operação de venda”, e não “frete de venda” quando impôs dispositivo tratando da constituição de crédito das r. contribuições.

Atualmente, percebe-se, a jurisprudência deste E. CARF adota uma concepção mais ampla para "operações de venda". Considerando a atividade do sujeito passivo, deve-se considerar os fretes como essenciais para a venda do produto acabado. Por não ser controverso de que se tratam de despesas com frete de produtos acabados entre estabelecimentos da Recorrente, deve-se reconhecer a legitimidade de tais créditos. Estas despesas de frete integram a base de cálculo dos créditos, merecendo provimento o recurso voluntário neste ponto, na medida em que a realização da venda envolve vários eventos e, por essa razão, o art. 3º, IX da Lei nº 10.833/2003 traz o termo “operação” de venda, e não frete de venda. Inclui, portanto, nesse dispositivo os serviços intermediários necessários para a efetivação da venda, dentre as quais o frete ora em discussão.

Quanto ao frete de bens do imobilizado entre estabelecimentos do mesmo contribuinte (fornalhas, estufa e máquinas em março, maio e junho de 2006), o que também poderia fazer parte de seu processo produtivo, considerando-se insumo para produção, agora no inciso II, a Recorrente não devolveu esta matéria em seu recurso voluntário, mantendo-se a decisão de piso neste ponto.

e) aquisição de insumos sujeitos à alíquota zero

Neste ponto, as despesas se referem à compra de defensivos agrícolas, inseticidas e etc. sujeitos à alíquota zero conforme art. 1º da Lei 10.925/2004. Assim, assiste razão à fiscalização, sendo de rigor a manutenção da glosa e da decisão recorrida. Não é possível o crédito de COFINS sobre as aquisições de produtos sujeitos à alíquota zero, nos termos do art. 3º, § 2º, II da Lei 10.833/2003.

II) Receitas que não foram consideradas receitas de exportação

Quanto às receitas de exportação, o relatório de diligência fiscal de fls. 7966-8024 relaciona em seu anexo III (fls. 7991-8.008) todas as notas fiscais com remessa de mercadorias com fim específico de exportação em que foram comprovadas a efetiva exportação pela Recorrente, conforme documentação de registro de exportação juntada aos autos.

Percebe-se desta planilha que foi relacionada todas as notas fiscais com CFOP 6501 ou 5501 (remessa de produção do estabelecimento, com fim específico de

exportação). Conforme solicitado pelo despacho de diligência, há também as descrições das informações complementares contidas nas notas fiscais, ora informando "IPI Imune art. 18 inciso II, Decreto 4544/02" ora "IPI Suspenso Art. 42 Inc. V, Dec. 4544/02", cuja redação era a que segue:

Art. 42. Poderão sair com suspensão do imposto: (...)

V - os produtos, destinados à exportação, que saiam do estabelecimento industrial para (Lei nº 9.532, de 1997, art. 39):

a) empresas comerciais exportadoras, com o fim específico de exportação nos termos do parágrafo único deste artigo (Lei nº 9.532, de 1997, art. 39, inciso I);

b) recintos alfandegados (Lei nº 9.532, de 1997, art. 39, inciso II); ou

c) outros locais onde se processe o despacho aduaneiro de exportação (Lei nº 9.532, de 1997, art. 39, inciso II);

Portanto, as remessas de produtos acabados para filial exportadora com fim específico de exportação representa receita de exportação da remetente, ora Recorrente. Entende-se como suficientemente provadas que estas notas fiscais relacionadas no anexo III (fls. 7991-8.008) do relatório de diligência se referem à receitas de exportação, afastando-se a exigência fiscal de PIS e COFINS para estas notas fiscais, pois representam receitas de exportação, imunes de tributação de contribuição nos termos do art. 149 da Constituição.

Conclusão

Isto posto, conheço do recurso voluntário para dar parcial provimento nos seguintes termos:

- reconhecimento das receitas relacionadas no anexo III do relatório de diligência fiscal (fls. 7991-8.008) como receitas de exportação, afastando a exigência de PIS e COFINS neste ponto;

- possibilidade de crédito de COFINS para as despesas de partes e peças utilizadas na manutenção periódica dos equipamentos utilizados no setor produtivo apenas para as notas fiscais que contenham a descrição de compras de rolamentos, retentores, arroelas, parafusos, porcas, correntes e correias, conforme relação da diligência fiscal de fls. 7.972-7990;

- possibilidade de crédito das despesa de aluguel e custos com armazém geral relacionados com receitas de exportação;

- possibilidade de créditos de COFINS sobre os serviços de extração de toras de pinus, roçadas de campo, serviços de roçada para o plantio, prestados pelas empresas: Empreiteira Florestal Caraúno Ltda (CNPJ 02.524.096/0001-12), Irmãos Goes Ltda. (CNPJ 05.342.945/0001-95), Empreiteira J. R. da Silva (CNPJ 04.750.069/0001-93), Agropecuária São Sebastião (CNPJ 03.234.890/0001-94), Empreiteira G.F. Velho (CNPJ 05.478.260/0001-90), Ivonir Castanho da Silva (CNPJ 05.117.248/0001-50), Antônio Gari A Sales (CNPJ 00.474.601/0001-20);

- possibilidade de crédito sobre os serviços de carpintaria prestados por José Clair Padilha de Souza (CNPJ 03.149.092/0001-64) apenas para as notas fiscais n°s 58, 59, 62, 63 e 64, de fls. 1.125, 1.134, 1.162, 1.170 e 1.177;

- possibilidade de crédito sobre os serviços prestados por Manoel Antônio Pereira & CIA LTDA, apenas a partir de maio/2005 até 12/2006 (fls. 1.101 e seguintes até 1.192);

- possibilidade de crédito como despesas de venda de produto acabado sobre despesas com fretes de produtos acabados entre estabelecimentos do mesmo contribuinte.

SALVADOR CÂNDIDO BRANDÃO JUNIOR - Relator