



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

Processo nº 11020.720149/2008-52
Recurso nº
Acórdão nº **3401-002.526 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 25 de março de 2014
Matéria PIS/PASEP
Recorrente MADARCO S/A INDÚSTRIA E COMÉRCIO
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/10/2007 a 31/12/2007

RESSARCIMENTO. ÔNUS DA PROVA. ENCARGO DO CONTRIBUINTE.

A teor das disposições do art. 333, I do Código de Processo Civil, subsidiário ao processo administrativo fiscal, o ônus da prova constitutiva do direito de crédito, nas hipóteses de pedido de ressarcimento e/ou restituição de tributos federais, é atribuição da parte interessada, no caso, o contribuinte, cabendo-lhe a apresentação de acervo probatório adequado a amparar a pretensão do direito creditório.

PIS/PASEP E COFINS. CRÉDITOS DE ICMS. TRANSFERÊNCIA A TERCEIROS. NÃO INCIDÊNCIA.

O Supremo Tribunal Federal já decidiu, através do RE nº 606.107, com repercussão geral reconhecida, pela não incidência da cobrança da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) e do Programa de Integração Social (PIS), não cumulativos, sobre créditos de ICMS transferidos a terceiros, oriundos de operações de exportação.

Recurso voluntário provido em parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em dar parcial provimento ao recurso, nos termos do voto do relator.

Júlio César Alves Ramos – Presidente

Relator Robson José Bayerl – Relator *ad hoc*

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Júlio César Alves Ramos, Fernando Marques Cleto Duarte, Jean Cleuter Simões Mendonça, Ângela Sartori, Fenelon Moscoso de Almeida e Robson José Bayerl.

Relatório

Designou-me o Presidente da 1ª Turma Ordinária/4ª Câmara/3ª SEJUL/CARF para formalizar o Acórdão nº **3401-002.526**, de 25/03/2014, conforme despacho de fl. 230, considerando que o relator originário, dada a conclusão de seu mandato, não o fez.

Na ocasião foi apresentado ao colegiado o seguinte relatório:

“Trata-se de recurso voluntário interposto pela contribuinte Madarco S.A. Indústria e Comércio, contra decisão da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Belém, assim ementada:

INSUMO

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

TRANSFERÊNCIA DE CRÉDITOS DO ICMS. RECEITA.

Somente a partir de 1º de janeiro de 2009 é que as receitas decorrentes de transferência onerosa de ICMS, originado das operações de exportação, passaram a ser excluídas das bases de cálculo das contribuições sujeitas ao regime da não-cumulatividade.

ÔNUS DA PROVA

Diferentemente da hipótese de lançamento de ofício, em que o Fisco deve comprovar a infração cometida, no caso de pedido de restituição ou ressarcimento, cabe à parte interessada, que pleiteia o crédito, provar que possui o direito invocado. Assim, ao efetuar o pedido, deve dispor a empresa dos elementos de prova que sustentarão seu pleito.

A contribuinte apresentou pedido de ressarcimento de crédito de PIS/Pasep não cumulativo, sendo que a DRF reconheceu parte do direito ao crédito pleiteado. Apresentada impugnação, esta foi julgada improcedente por entender a instância a quo que o ônus de demonstrar o real direito a crédito seria da contribuinte e que somente a partir de 1º de janeiro de 2009

é que as receitas decorrentes de transferência onerosa de ICMS, originado das operações de exportação, passaram a ser excluídas das bases de cálculo das contribuições sujeitas ao regime da não-cumulatividade.

Irresignada, a contribuinte apresentou recurso voluntário aduzindo que fazia jus ao ressarcimento dos créditos decorrentes dos recolhimentos sobre serviços de extração e transporte de toras, bem como das receitas decorrentes dos créditos exportação de ICMS transferido a terceiros.

É o relatório.”

Voto

Conselheiro Fernando Marques Cleto Duarte, Relator, p/ Conselheiro Robson José Bayerl, Redator *ad hoc*.

Naquela assentada, o então Conselheiro Relator apresentou minuta de voto, com as considerações acerca das matérias deduzidas em recurso voluntário, a seguir reproduzidas, com os acréscimos necessários e que refletem o entendimento final do colégio de julgadores.

Relativamente à extração e transporte de toras:

“Como é cediço, com o advento das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03 foi instituída a sistemática de tributação das contribuições PIS/COFINS, com o objetivo de torná-las não cumulativas, à semelhança do IPI e do ICMS, evitando-se assim, a incidência em ‘cascata’. Nesse passo, é conferido à pessoa jurídica que apura o IR e a CSLL sobre o lucro real o direito de desconto de créditos de PIS/COFINS sobre determinados pagamentos.

Referido desconto de créditos possui respaldo legal nos artigos 3ºs das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, os quais especificam em seus incisos e parágrafos, quais créditos são admitidos, bem como a forma de serem calculados. Apenas para comentar, o artigo 3º da Lei nº 10.833/03 é aplicado, também, à legislação do PIS (Lei nº 10.637/02) no que esta não dispor.

Os créditos ora em análise, devidamente comprovados nos documentos de fls. 12/46, nos remetem ao estudo dos incisos I, II e IX do artigo 3º da Lei nº 10.833/03, a saber:

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

I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos:

a) nos incisos III e IV do § 3º do art. 1º desta Lei; e

b) nos §§ 1º e 1º-A do art. 2º desta Lei;

II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da Tipi; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

(...)

IX - armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor.

A leitura do inciso IX do artigo 3º da Lei nº 10.833/03 nos leva claramente ao entendimento de que o frete sobre as vendas cujo ônus seja do vendedor admite apropriação de créditos de PIS e de COFINS, ou seja, não há dúvida quanto ao direito creditório sobre o frete utilizado para transporte do bem vendido para o adquirente.

No mesmo sentido, entendo que, em relação ao frete entre estabelecimentos da mesma empresa, o crédito sobre frete não estaria limitado às operações de venda, uma vez que o próprio dispositivo legal ao mencionar '(...) nos casos do inciso I e II (...)’ estaria admitindo o crédito do frete para o transporte de insumos, produtos acabados ou produtos já vendidos; assim, seria possível o crédito de frete entre estabelecimentos da mesma empresa.

A nosso ver, a correta aplicação da norma está atrelada ao produto transportado, se são insumos (matérias-primas, produtos intermediários, material de embalagem e serviços entre estabelecimentos) ou produtos acabados.

O inciso IX do artigo 3º da Lei nº 10.833/03, ao destacar a observância dos incisos I e II deste artigo para sua aplicação - que se referem, respectivamente, aos bens adquiridos para revenda e insumos utilizados no processo produtivo e prestação de serviços - objetiva, a nosso ver, atribuir à natureza jurídica do crédito sobre fretes a natureza do crédito de insumo.

Dessa forma, é possível sustentar que o frete de insumos (matéria-prima, produto intermediário, material de embalagem e etc...) entre estabelecimentos, que estejam em fase de industrialização, compõe o custo de produção para fins de apuração do crédito do PIS e da COFINS.

Já em relação aos produtos acabados, o entendimento não é o mesmo. Não é possível atribuir ao frete entre estabelecimentos de produtos acabados a natureza jurídica do crédito de insumo, pois, nesse caso, não existe mais processo de produção e sim processo de logística, através do qual a empresa

definirá o melhor meio de escoar sua produção. Portanto, ficam prejudicados os argumentos para sustentar o crédito sobre fretes de mercadorias entre estabelecimentos da mesma empresa.

Nesse sentido, este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) já se pronunciou no Acórdão 3301-00.424, publicado no DOU em 18/01/2011, a saber:

‘FRETE. INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. CUSTO DE PRODUÇÃO.

Gera direito a créditos do PIS e da Cofins não-cumulativos o dispêndio com o frete pago pelo adquirente à pessoa jurídica domiciliada no País, para transportar bens adquiridos para serem utilizados como insumo na fabricação de produtos destinados à venda, bem assim o transporte de bens entre os estabelecimentos industriais da pessoa jurídica, desde que estejam estes em fase de industrialização, vez que compõe o custo do bem’.

(...)

‘Portanto, não de ser considerados os créditos oriundos de fretes sobre transferências de matérias-primas, produtos intermediários, material de embalagem e serviços realizados entre filiais ou entre parceiros integrados (criadores de aves e suínos) e as filiais do contribuinte, os quais compõe o custo de produção do produto final, nos termos do art.3º, II, das Leis IV 10.637/02, e nº 10.833/03, o que não se confunde com atividades de transporte do produto acabado entre quaisquer estabelecimentos’.

‘De se registrar que não geram créditos as despesas com frete de produtos acabados entre estabelecimentos da contribuinte, vez que não se trata de "frete na operação de venda’.

Assim, não há como não reconhecer o direito da recorrente ao crédito pela extração e transporte de toras.”

Nada obstante o entendimento inicial do relator, após as discussões em plenário, por ele devidamente acatadas, prevaleceu a conclusão - para além da denegação do direito a partir do próprio mérito - pela inexistência de elementos probatórios suficientes a amparar a pretensão do contribuinte, na linha intelectual desenvolvida pela decisão de primeiro grau administrativo.

Asseverou-se que, nos termos do art. 333 do Código de Processo Civil, utilizado subsidiariamente no processo administrativo fiscal, o ônus da prova do fato constitutivo do direito, nos pedidos de ressarcimento e ou restituição de tributos, incumbiria ao

interessado, *in casu*, o contribuinte, que, neste processo, não se desvencilhou do encargo de sua produção adequada, à luz dos vícios apontados pela decisão recorrida.

Na seqüência, respeitante à inclusão das transferências de ICMS a terceiros na base de cálculo do PIS/Pasep e Cofins não cumulativos, estas foram as razões de decidir apresentadas:

“No tocante à incidência de contribuições sociais sobre créditos de Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) obtidos por empresas exportadoras, o Egrégio Supremo Tribunal Federal, ao analisar o RE nº 606.107, já resolveu a controvérsia, posicionando-se pela não incidência da cobrança da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) e do Programa de Integração Social (PIS) sobre créditos de ICMS transferidos a terceiros, oriundos de operações de exportação.

Ressalto que aludido recurso extraordinário teve repercussão geral reconhecida pelo Plenário Virtual do STF, e restou assentado que o valor que decorre de operações visando à exportação, constituindo-se apenas em uma das modalidades de aproveitamento dos créditos de ICMS, utilizada por aquelas empresas que não possuem operações domésticas em volume suficiente para o uso de tais créditos, sendo que as demais não são sujeitas à tributação:

EMENTA RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE. HERMENÊUTICA. CONTRIBUIÇÃO AO PIS E COFINS. NÃO INCIDÊNCIA. TELEOLOGIA DA NORMA. EMPRESA EXPORTADORA. CRÉDITOS DE ICMS TRANSFERIDOS A TERCEIROS. I - Esta Suprema Corte, nas inúmeras oportunidades em que debatida a questão da hermenêutica constitucional aplicada ao tema das imunidades, adotou a interpretação teleológica do instituto, a emprestar-lhe abrangência maior, com escopo de assegurar à norma supralegal máxima efetividade. II - A interpretação dos conceitos utilizados pela Carta da República para outorgar competências impositivas (entre os quais se insere o conceito de “receita” constante do seu art. 195, I, “b”) não está sujeita, por óbvio, à prévia edição de lei. Tampouco está condicionada à lei a exegese dos dispositivos que estabelecem imunidades tributárias, como aqueles que fundamentaram o acórdão de origem (arts. 149, § 2º, I, e 155, § 2º, X, “a”, da CF). Em ambos os casos, trata-se de interpretação da Lei Maior voltada a desvelar o alcance de regras tipicamente constitucionais, com absoluta independência da atuação do legislador tributário. III – A apropriação de créditos de ICMS na aquisição de mercadorias tem suporte na técnica da não cumulatividade, imposta para tal tributo pelo art. 155, § 2º, I, da Lei Maior, a fim de evitar que a sua incidência em cascata onere demasiadamente a atividade econômica e gere distorções concorrenciais. IV - O art. 155, § 2º, X, “a”, da CF - cuja finalidade é o incentivo às exportações, desonerando as mercadorias nacionais do seu ônus econômico, de modo a permitir que as empresas brasileiras exportem produtos, e não tributos -, imuniza as operações de exportação e assegura “a manutenção e o

aproveitamento do montante do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores”. Não incidem, pois, a COFINS e a contribuição ao PIS sobre os créditos de ICMS cedidos a terceiros, sob pena de frontal violação do preceito constitucional. V – O conceito de receita, acolhido pelo art. 195, I, “b”, da Constituição Federal, não se confunde com o conceito contábil. Entendimento, aliás, expresso nas Leis 10.637/02 (art. 1º) e Lei 10.833/03 (art. 1º), que determinam a incidência da contribuição ao PIS/PASEP e da COFINS não cumulativas sobre o total das receitas, “independentemente de sua denominação ou classificação contábil”. Ainda que a contabilidade elaborada para fins de informação ao mercado, gestão e planejamento das empresas possa ser tomada pela lei como ponto de partida para a determinação das bases de cálculo de diversos tributos, de modo algum subordina a tributação. A contabilidade constitui ferramenta utilizada também para fins tributários, mas moldada nesta seara pelos princípios e regras próprios do Direito Tributário. Sob o específico prisma constitucional, receita bruta pode ser definida como o ingresso financeiro que se integra no patrimônio na condição de elemento novo e positivo, sem reservas ou condições. VI - O aproveitamento dos créditos de ICMS por ocasião da saída imune para o exterior não gera receita tributável. Cuida-se de mera recuperação do ônus econômico advindo do ICMS, assegurada expressamente pelo art. 155, § 2º, X, “a”, da Constituição Federal. VII - Adquirida a mercadoria, a empresa exportadora pode creditar-se do ICMS anteriormente pago, mas somente poderá transferir a terceiros o saldo credor acumulado após a saída da mercadoria com destino ao exterior (art. 25, § 1º, da LC 87/1996). Porquanto só se viabiliza a cessão do crédito em função da exportação, além de vocacionada a desonerar as empresas exportadoras do ônus econômico do ICMS, as verbas respectivas qualificam-se como decorrentes da exportação para efeito da imunidade do art. 149, § 2º, I, da Constituição Federal. VIII - Assenta esta Suprema Corte a tese da inconstitucionalidade da incidência da contribuição ao PIS e da COFINS não cumulativas sobre os valores auferidos por empresa exportadora em razão da transferência a terceiros de créditos de ICMS. IX - Ausência de afronta aos arts. 155, § 2º, X, 149, § 2º, I, 150, § 6º, e 195, caput e inciso I, “b”, da Constituição Federal. Recurso extraordinário conhecido e não provido, aplicando-se aos recursos sobrestados, que versem sobre o tema decidido, o art. 543-B, § 3º, do CPC.

Assim, razão assiste à recorrente, merecendo reparo o acórdão proferido pela DRJ neste ponto.”

Consignou-se ainda, em plenário, que a observância deste posicionamento da Suprema Corte lastreou-se nas disposições do art. 62-A, *caput*, do regimento interno então vigente, aprovado pela Portaria MF 256/2009.

Diante dos argumentos anteriormente expostos, os julgadores decidiram pelo provimento parcial do recurso voluntário manobrado.

Relator Robson José Bayerl

CÓPIA