



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

Processo nº 11686.000072/2008-77
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3803-005.294 – 3ª Turma Especial
Sessão de 29 de janeiro de 2014
Matéria PIS NÃO CUMULATIVO - RESSARCIMENTO/COMPENSAÇÃO
Recorrente GUARUPAL COMERCIAL LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/04/2004 a 30/06/2004

VARIAÇÃO MONETÁRIA E CAMBIAL ATIVA - CONTRIBUIÇÃO
PELA SISTEMÁTICA NÃO CUMULATIVA - TRIBUTAÇÃO.
MOMENTO DA LIQUIDAÇÃO.

As variações cambiais ativas e monetárias de direitos e obrigações em moeda estrangeira compõem a base de cálculo da contribuição não cumulativa serão consideradas para efeito de tributação do PIS/Pasep no momento da efetiva liquidação das operações correspondentes.

INSUMOS. CONCEITO. APLICADOS DIRETA OU INDIRETAMENTE
NA PRODUÇÃO OU PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS.

Para fins de creditamento da Contribuição Social não cumulativa, insumos são todos aqueles bens e serviços que possam ser direta ou indiretamente empregados no processo produtivo, ou que o viabilizem, e na prestação de serviços, sem os quais não se realizem ou se incorra na perda substancial de qualidade dos produtos ou dos serviços prestados, sem necessariamente sofrerem alteração em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação.

RESSARCIMENTO EM ESPÉCIE. FINAL DO TRIMESTRE. CRÉDITO.
VINCULADO À RECEITA DE EXPORTAÇÃO.

Somente o crédito vinculado à exportação de mercadorias para o exterior que até o final de cada trimestre do ano civil não for utilizado na dedução do valor da contribuição a recolher, decorrente das demais operações no mercado interno, poderá ser utilizado na compensação com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, ou no pedido de ressarcimento em dinheiro.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso para reconhecer: 1) a tributação sobre as variações cambiais no momento da liquidação; 2) os créditos relativos às despesas de combustíveis comprovadamente utilizados nas caldeiras; 3) os créditos sobre os insumos considerados como pertinentes e essenciais ao processo produtivo.

(assinado digitalmente)

Corintho Oliveira Machado - Presidente

(assinado digitalmente)

Belchior Melo de Sousa - Relator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Corintho Oliveira Machado, Belchior Melo de Sousa, Hécio Lafetá Reis, João Alfredo Eduão Ferreira, Juliano Eduardo Lirani e Jorge Victor Rodrigues.

Relatório

Esta Contribuinte transmitiu o Pedido de Ressarcimento cumulado com Declaração de Compensação em que utilizou saldo credor de PIS não cumulativo, referente ao 2º trimestre de 2004, no valor de R\$ 22.702,21.

A DRF de origem, em análise do pleito da Contribuinte, deferiu parcialmente o ressarcimento no valor de R\$ 5.581,71, e homologou parcialmente a compensação, conforme Informação Fiscal e Despacho Decisório, de fls.40 a 49 e 55.

Em manifestação de inconformidade apresentada, fls.64 a 91, a Contribuinte alegou que:

a) as receitas financeiras decorrentes de variações cambiais ativas não podem ser tributadas pela aplicação do regime contábil da competência, devendo ser consideradas auferidas as variações no momento da liquidação da operação, nos moldes do art. 30 da Medida Provisória 2.158-35/01. Admite que o valor de R\$ 33,06, ocorrido em maio de 2004, deve ser oferecido à tributação. Assim, questiona a inclusão na base de cálculo da importância de R\$ 5.851,23;

b) os valores decorrentes de crédito presumido calculado sobre a aquisição de insumos de pessoas físicas que não foram compensados com débitos da própria contribuição não poderiam ter sido indeferidos, pois o permite o § 10 do art. 3º da Lei 10.637/2002. Este benefício fiscal consta agora do art. 8º da Lei 10.925/2004 e o regramento anterior foi revogado pelo art. 16 da Lei 10.925/04, com eficácia a partir de 1º de agosto de 2004, como preceitua o art. 17, inciso III, desta lei. Indevida, pois – afirma - a separação dos créditos presumidos dos créditos básicos, pela DRF de origem, pois esta separação somente é necessária a partir de 1º de agosto de 2004, quando passou a vigor o art. 8º da Lei 10.925/2004;

c) no tocante à glosa de créditos de bens e serviços considerados não enquadrados no conceito de insumo, afirma serem eles necessários à produção, segundo o confirmam as soluções de consulta que colaciona:

c.1) **combustíveis:** são utilizados para fins de aquecimento das caldeiras para o cozimento dos produtos da empresa;

c.2) **análise da água**: são utilizados insumos para verificar a qualidade da água consumida no processo produtivo, por exigência da vigilância sanitária;

c.3) **materiais e utensílios para análise de laboratório**: especificados como peneiras e basões de revestimentos teflon;

c.4) **material elétrico e hidráulico**: representam gastos com a manutenção de máquinas e equipamentos que são utilizados na fabricação de produtos comercializados;

c.5) **aquisições de utensílios industriais**: representam a aquisição de peças de reposição de máquinas e equipamentos e com utensílios utilizados no processo produtivo, como lâminas de corte, facas, pedras de afiar facas, entre outros. Por conseguinte, seriam insumos necessários à produção, nos termos legais e normativos. Traz soluções de consulta que alega serem favoráveis ao seu entendimento.

c.6) **outros gastos** - seriam serviços de manutenção, de aluguel de cilindros, alimentação de suínos, entre outros. Logo, seriam insumos necessários à produção, nos termos legais e normativos.

c.7) **cooperativa**: constam os decorrentes de prestação de serviços da empresa Cootragual, que é uma cooperativa que presta serviços de industrialização de parte da produção da empresa;

c.8) **aluguéis e depreciação**: argumenta que a glosa decorrente da duplicidade da utilização é incorreta. Estes gastos estariam nas linhas específicas da Dacon, não sendo utilizadas como bens de insumo em outra linha da Dacon, conforme demonstrativo numérico;

Não gerou controvérsia o creditamento das despesas com cozinha/alimentação, equipamentos de segurança, limpeza industrial, manutenção de lavanderia e parte dos gastos com material gráfico.

Em julgamento da lide a DRJ/Porto Alegre considerou improcedente a inclusão dos seguintes créditos sobre:

a) **receitas financeiras decorrentes de variações monetárias e cambiais ativas**, por falta de previsão legal para a opção - no regime não cumulativo - pelo regime do regime de competência, devendo prevalecer o regramento geral. Permaneceu a glosa relativa à manutenção na base de cálculo da importância de **R\$ 5.851,23**;

b) os insumos a seguir, descaracterizados como tal por não sofrerem alteração em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação: (i) **análise da água consumida**; (ii) **análises de laboratório**; (iii) **bandeja, pedra de afiar, cotovelo e parafuso**; (iv) **material elétrico e hidráulico**; (v) **outros gastos (aluguel de cilindros e similares)**;

c) **combustíveis** – pelo fato de as notas fiscais apresentadas não comprovarem, por si, a utilização na produção, uma vez que entre elas há notas fiscais de posto de combustíveis e lubrificantes, o que pode indicar o uso em outros fins.

d) **serviços prestados pela Cooperativa Trabalhadores do Frigorífico - COOTRAGUAL**, por:



d.1) ter identificado, à fl 29, que os serviços de industrialização de parte da produção da empresa é feita por funcionários da própria empresa, organizados na cooperativa;

d.2) não constar na Dacon dos meses de abril a maio de 2004, fls. 07 a 10, na linha específica de "serviços utilizados como insumo", nenhum valor de serviço prestado;

d.3) não constar das notas fiscais emitidas pela COOTRAGUAL, de fls. 142 a 144, qual tipo de serviço que fora prestado, se na área administrativa ou na área produtiva, bem como há outros valores diversos nas notas fiscais com denominação de "outros" e "custeio administrativo".

Considerou **procedentes**:

a) no item **peças de reposição de máquinas e equipamentos e utensílios utilizados no processo produtivo**, os gastos com lâminas de corte, facas, pedras de afiar facas, ; e

b) no item **outros gastos** as despesas com alimentação de suínos, por terem contato direto com a produção;

c) **depreciação e aluguel de bens locados de pessoa jurídica**, indicando, adicionalmente, que sua apropriação deve ser repartida, segundo o destino dos produtos para o mercados interno e externo.

Considerou **parcialmente procedentes o crédito presumido** decorrente de aquisição de insumos de pessoas físicas, para utilização na dedução da contribuição devida no mercado interno, e para fins de compensação com outros tributos ou para ressarcimento, neste caso, quando aplicados em bens exportados.

A decisão foi ementada como segue:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/04/2004 a 30/06/2004

VARIAÇÃO MONETÁRIA E CAMBIAL ATIVA - CONTRIBUIÇÃO PELA SISTEMÁTICA NÃO CUMULATIVA - TRIBUTAÇÃO.

As variações cambiais ativas e monetárias de direitos e obrigações em moeda estrangeira compõem a base de cálculo da contribuição não cumulativa e, tributadas pelo regime de competência, devem ser reconhecidas a cada mês, independentemente da efetiva liquidação das operações correspondentes.

CRÉDITOS DA CONTRIBUIÇÃO NÃO CUMULATIVA - CONCESSÃO SEGUNDO PREVISÃO E REGULAMENTAÇÃO.

Os créditos da contribuição não cumulativa devem ser concedidos e negados nos termos da previsão legal e regulamentação normativa sobre o assunto.

*Manifestação de Inconformidade Procedente em Parte
Direito*

Cientificada da decisão em 15 de abril de 2011, sexta-feira, irressignada, apresentou recurso voluntário em 19 de abril de 2011, em que complementa os argumentos trazidos na manifestação de inconformidade, questionando o critério adotado pela decisão de apropriação dos créditos decorrentes das despesas de depreciação e aluguel de bens locados de pessoa jurídica, segundo o destino dos produtos para o mercado interno e para o mercado externo, e o seu deferimento apenas quanto à parcela relativa às receitas atinentes ao mercado interno.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Relator Belchior Melo de Sousa - Relator

O recurso é tempestivo e atende os demais requisitos para sua admissibilidade, portanto dele conheço.

**1. Receitas financeiras decorrentes de variações monetárias e cambiais
ativas**

Em sua defesa, a Recorrente admite a tributação sobre as variações cambiais; apenas pretende que se reconheça como momento de sua incidência a liquidação da correspondente operação, conforme a previsão do art. 30 da MP nº 2.158/01. A IN SRF nº 247/02 disciplina a matéria na dicção a seguir:

***Art. 13.** As variações monetárias ativas dos direitos de crédito e das obrigações do contribuinte, em função de taxa de câmbio ou de índices ou coeficientes aplicáveis por disposição legal ou contratual, são consideradas, para efeitos da incidência destas contribuições, como receitas financeiras.*

*§ 1º. As variações monetárias em função da taxa de câmbio, a que se refere o **caput**, serão consideradas, para efeito de determinação da base de cálculo das contribuições, quando da liquidação da correspondente operação.*

§ 2º. À opção da pessoa jurídica, as variações monetárias de que trata o § 1º poderão ser consideradas, na determinação da base de cálculo das contribuições, segundo o regime de competência.

§ 3º. A opção prevista no § 2º aplicar-se-á a todo o ano-calendário.

§ 4º. A pessoa jurídica, na hipótese de optar pela mudança do regime previsto no § 1º para o regime de competência,

deverá reconhecer as receitas de variações monetárias, ocorridas em função da taxa de câmbio, auferidas até 31 de dezembro do ano precedente ao da opção.

§5º. Na hipótese de optar pela mudança do regime de competência para o regime previsto no § 1º, a pessoa jurídica:

I – deverá efetuar o pagamento das contribuições, devidas sob o regime de competência, apuradas até o dia 31 de dezembro do ano anterior ao do exercício da opção; e

II – na liquidação da operação, deverá efetuar o pagamento das contribuições relativas ao período de 1º de janeiro do ano do exercício da opção até a data da citada liquidação. (Retificação publicada no DOU-E de 3.12.2002)

§ 6º. Os pagamentos a que se refere o § 5º deverão ser efetuados:

I – até o último dia útil da primeira quinzena do mês de fevereiro do ano do exercício da opção, no caso do inciso I; e

II – até o último dia útil da primeira quinzena do mês subsequente ao da liquidação da operação, no caso do inciso II.

É importante destacar que o preâmbulo da citada instrução normativa fixa na MP nº 66/2002, que instituiu o PIS na sistemática não cumulativa, o seu fundamento de validade. Com isso, não há que se fazer distinção para a aplicação desta regra do art. 13, entre os regimes cumulativo e não cumulativo da contribuição para o PIS. A decisão recorrida busca o amparo genérico da Lei nº 6.404/76 para afastar a disposição específica do art. 30 da MP nº 2.158/01^[1], regulamentado como acima referido.

Assim, deve ser reformada a decisão neste ponto para permitir o reconhecimento das receitas de variações cambiais quando da liquidação da correspondente operação.

2. Créditos relativos a insumos que não sofram alteração em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação

Ao estipular que bens e serviços como base de créditos são os utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção de bens ou produtos destinados à venda, a norma do art. 3º, II, da Lei nº 10.637/02, não discriminou o grau de aderência do insumo na atividade exercida pela empresa.

Na interpretação do dispositivo legal, o Superior Tribunal de Justiça, no REsp. nº 1.246.317/MG, em sede de recurso repetitivo previsto no art. 543-C do Código de Processo Civil, deu a configuração da norma e dispôs que os insumos passíveis de

¹ Art. 30. A partir de 1º de janeiro de 2000, as variações monetárias dos direitos de crédito e das obrigações do contribuinte, em função da taxa de câmbio, serão consideradas, para efeito de determinação da base de cálculo do imposto de renda, da contribuição social sobre o lucro líquido, da contribuição para o PIS/PASEP e COFINS, bem assim da determinação do lucro da exploração, quando da liquidação da correspondente operação.

creditamento são tanto os que se ligam ao processo produtivo ou à prestação de serviços como os que os viabilizam, vale dizer, insumos empregados seja *direta* ou *indiretamente* na atividade. O recurso especial tornou-se paradigmático para aplicação pelos conselheiros nos julgamentos no âmbito do CARF. A suma da decisão está refletida no item “5” da ementa como segue:

5. São "insumos", para efeitos do art. 3º, II, da Lei n. 10.637/2002, e art. 3º, II, da Lei n. 10.833/2003, todos aqueles bens e serviços pertinentes ao, ou que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços, que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração importa na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção, isto é, cuja subtração obsta a atividade da empresa, ou implica em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes.

Noutra forma de dizê-lo: se a lei não discrimina o grau de aderência do insumo ao produto ou serviço; e se o STJ definiu que essa forma pode dar-se direta ou indiretamente; se a Corte assentou que estas formas se concretizam nos insumos sem os quais a produção não se processa ou o serviço não se viabiliza, não fica difícil indicar qual insumo deva ser alvo de creditamento.

A decisão recorrida - corroborando os termos do despacho decisório -, sustentou o conceito de insumo sob o prisma da legislação do IPI, admitindo créditos somente para bens que sofram alteração em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, com base no § 5º, inciso I, alínea "a", do art. 66 da IN SRF 247/02 ou o § 4º, inciso I, alínea "a", do art. 8º da IN SRF 404/04.

A posição adotada pelo Colegiado *a quo* está fortemente superada por julgamentos no âmbito do CARF, independentemente da superveniente decisão do STF acima referida.

Note-se que o objeto social da empresa é:

II. A sociedade tem por objeto:

a) comercialização, distribuição, importação, exportação e representação de carnes, embutidos, salsichas, fiambres, conservas de produtos e subprodutos de suínos e gado vacum, leite e seus derivados, queijos, requeijão, laticínios em geral;

b) abates de suínos e gados, bem como o beneficiamento e/ou a manufatura dos componentes, produtos e subprodutos, refrigeração e/ou congelamento;

c) transporte frigorificado, via rodoviária, dos produtos do objeto social;

d) exploração de campos próprios, de terceiros e/ou associados com terceiros, em todas as suas formas de atividades agrícolas, pastoris, incluídas as de florestamento e reflorestamento,

fruticultura, hortaliças, floricultura, apicultura, aves e animais em cativeiro;

e) o depósito e/ou estocagem dos produtos alimentícios mencionados neste objeto social, em estabelecimentos próprios e/ou de terceiros;

f) participar do capital social de empresa a constituir e/ou já existente, sob forma de controle ou não, de sociedades mercantis que tenham a forma jurídica de sociedade limitada e/ou sociedade anônima, com objetivos afins aos seus próprios.

Logo, segundo as provas que contém nos autos, devem ser objeto de crédito os insumos a seguir, pela evidência de sua utilização no processo produtivo:

a) os combustíveis que possam, comprovadamente, ter sido usados nas caldeiras, devendo ser desconsiderados os documentos fiscais que denotem outros usos;

b) os insumos a seguir, descaracterizados como tal por não sofrerem alteração em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, mas que considero pertinentes e essenciais ao processo produtivo: (i) **análise da água consumida;** (ii) **análises de laboratório;** (iii) **bandeja, pedra de afiar, cotovelo e parafuso;** (iv) **material elétrico e hidráulico, desde que utilizados no processo produtivo;** (v) **outros gastos (aluguel de cilindros e similares).**

3. Serviços prestados pela Cooperativa de Trabalhadores do Frigorífico –COOTRAGUAL

Em direção contrária encaminho o presente voto pela impossibilidade de creditamento dos serviços acima, pelas justas razões já apontadas pela decisão recorrida, conforme abaixo discriminadas:

a) ter identificado, à fl 29, que os serviços de industrialização de parte da produção da empresa é feita por funcionários da própria empresa, organizados na cooperativa;

b) não constar na Dacon dos meses de abril a maio de 2004, fls. 07 a 10, na linha específica de "serviços utilizados como insumo", nenhum valor de serviço prestado;

c) não constar das notas fiscais emitidas pela COOTRAGUAL, de fls. 142 a 144, qual tipo de serviço que fora prestado, se na área administrativa ou na área produtiva, bem como há outros valores diversos nas notas fiscais com denominação de "outros" e "custeio administrativo.

4. Critério de apuração dos créditos segundo o destino dos produtos para o mercados externo e interno

Para o período em questão, está correta a interpretação da norma pelo Colegiado *a quo* no tocante à repartição dos créditos segundo o destino dos produtos para o mercado interno e externo, conforme concluiu nos termos a seguir:

Logo, a contribuinte tem direito ao crédito presumido de pessoas físicas de R\$ 31.739,10, sendo R\$ 13.257,41 para ser utilizado na dedução do valor a pagar da própria

contribuição e R\$ 18.481,69 para ser compensado com tributos ou ressarcível.

Consoante as disposições do art. 5º da Lei nº 10.637/02, somente o crédito decorrente dos custos, despesas e encargos vinculados à receita de exportação é que podem ser objeto de compensação durante o trimestre respectivo, ou de ressarcimento após o encerramento do trimestre do que remanescer das deduções e das compensações:

Art. 5º *A contribuição para o PIS/Pasep não incidirá sobre as receitas decorrentes das operações de:*

I - exportação de mercadorias para o exterior;

II - prestação de serviços para pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

III - vendas a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação.

§ 1º Na hipótese deste artigo, a pessoa jurídica vendedora poderá utilizar o crédito apurado na forma do art. 3º para fins de:

I - dedução do valor da contribuição a recolher, decorrente das demais operações no mercado interno;

II - compensação com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, observada a legislação específica aplicável à matéria.
[g.n.]

§ 2º A pessoa jurídica que, até o final de cada trimestre do ano civil, não conseguir utilizar o crédito por qualquer das formas previstas no § 1º, poderá solicitar o seu ressarcimento em dinheiro, observada a legislação específica aplicável à matéria.

Pelo exposto, voto por dar parcial provimento ao recurso para reconhecer:

- a) a tributação sobre as variações cambiais no momento da liquidação;
- b) os créditos relativos às despesas de combustíveis comprovadamente utilizados nas caldeiras, devendo ser desconsiderados os documentos fiscais que denotem outros usos;
- c) os créditos sobre despesas comprovadas relativas aos insumos a seguir, glosados pela auditoria fiscal por não sofrerem alteração em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, mas que têm pertinência e são essenciais ao processo produtivo: (i) **análise da água consumida;** (ii) **análises de laboratório;** (iii) **bandeja, pedra**

de afiar, cotovelo e parafuso; (iv) material elétrico e hidráulico, desde que utilizados no processo produtivo; (v) outros gastos (aluguel de cilindros e similares).

Sala das sessões, 30 de janeiro de 2014

(assinado digitalmente)

Belchior Melo de Sousa