



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

Processo nº 13811.002248/2005-25
Recurso nº Embargos
Acórdão nº 3302-006.350 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 12 de dezembro de 2018
Matéria COMPENSAÇÃO - PIS
Embargante MOSAIC FERTILIZANTES DP BRASIL LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/07/2004 a 30/09/2004

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OMISSÃO. CONTRADIÇÃO. ACOLHIMENTO

Existindo obscuridade, omissão ou contradição no acórdão embargado, impõe-se seu acolhimento para sanar o vício contido na decisão.

DECADÊNCIA DO DIREITO DE EFETUAR O LANÇAMENTO.

O prazo decadencial do direito de Lançar tributo não rege o instituto da compensação e não é apto a obstaculizar o direito de averiguar a liquidez e certeza do crédito do sujeito passivo e a obstruir a glosa de créditos indevidos tomados pelo contribuinte.

LIMPEZA DE ESTABELECIMENTO FABRIL QUE SE EQUIPARA A MANUTENÇÃO.

A limpeza do estabelecimento que trabalha com pedras em pó, que se asperge no ambiente e se sedimenta sobre as máquinas, sendo a limpeza das mesmas necessária à manutenção da atividade fabril, esta limpeza se subsume aos conceitos de pertinência, relevância, essencialidade e imprescindibilidade em relação ao processo produtivo, bem como que sua hipotética subtração implicaria substancial perda de qualidade do serviço ou do produto final resultante.

SERVIÇOS DE ANÁLISE LABORATORIAL AOS QUAIS SÃO SUBMETIDOS OS PRODUTOS DURANTE O PROCESSO FABRIL - INSUMOS.

Os serviços de análise laboratorial, tratados como avaliação de conformidade de produtos na indústria química são necessários à produção do bem, razão pela qual se encaixam nos conceitos de pertinência, relevância, essencialidade e imprescindibilidade em relação ao processo produtivo, bem

como que sua hipotética subtração implicaria substancial perda de qualidade do serviço ou do produto final resultante.

FRETES DE INSUMOS TRIBUTADOS À ALÍQUOTA ZERO - CRÉDITO.

Os fretes pagos na aquisição de insumos integram o custo dos referidos insumos e são apropriáveis no regime da não cumulatividade do PIS e da COFINS, ainda que o insumo adquirido não tenha sido onerado pelas contribuições.

CRÉDITO. FRETE NA TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA EMPRESA. DESCABIMENTO.

A sistemática de tributação não-cumulativa do PIS e da Cofins, prevista na legislação de regência -Lei 10.637, de 2002 e Lei 10.833, de 2003-, não contempla os dispêndios com frete decorrentes da transferência de produtos acabados entre estabelecimentos ou centros de distribuição da mesma pessoa jurídica, posto que o ciclo de produção já se encerrou e a operação de venda ainda não se concretizou, não obstante o fato de tais movimentações de mercadorias atenderem a necessidades logísticas ou comerciais. Logo, inadmissível a tomada de tais créditos.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em acolher os embargos de declaração para reconhecer a tempestividade do recurso voluntário e em afastar a prejudicial de decadência e no mérito, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para reconhecer o creditamento sobre serviços de remoção de pó de rocha, pá carregadeira, mão-de-obra especializada em limpeza, fretes sobre insumos tributados com alíquota zero, fretes sobre transferências entre estabelecimentos (empréstimo de matéria-prima recebidos de terceiros, remessa de matéria-prima para armazenagem, retorno de armazenagem de matéria-prima, retorno de empréstimos de matéria-prima), frete de remessa em consignação para venda. Vencido o Conselheiro Jorge Lima Abud que negava provimento quanto aos fretes sobre insumos adquiridos à alíquota zero e aos fretes sobre transferências entre estabelecimentos (empréstimo de matéria-prima recebidos de terceiros, remessa de matéria-prima para armazenagem, retorno de armazenagem de matéria-prima, retorno de empréstimos de matéria-prima).

(assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenberg Filho - Presidente Substituto.

(assinado digitalmente)

Walker Araujo - Relator.

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Gilson Macedo Rosenberg Filho (presidente substituto), Corinto Oliveira Machado, Jorge Lima Abud, Raphael Madeira Abad, Walker Araujo e José Renato Pereira de Deus.

Relatório

Adoto o relatório da Resolução nº 3302-000.664(fl.714-718):

Trata-se de Embargos de Declaração manejados pelo Contribuinte em desfavor do Acórdão **3302002.926**, de 09 de dezembro de 2015, cujos fundamentos que embasaram a referida decisão podem ser resumidos nas ementas a seguir transcritas:

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/07/2004 a 30/09/2004

RECURSO VOLUNTÁRIO NÃO CONHECIDO. PEREMPÇÃO CARACTERIZADA. Efetiva-se a ciência do Contribuinte através do Domicílio Tributário Eletrônico DTE por decurso de prazo, que ocorre quinze dias após a disponibilização da intimação no DTE, ou no dia da abertura do documento, se esse for o evento que ocorrer primeiro, nos termos do inciso III, "b" do § 2º do art. 23 do Decreto nº 70.235, de 1972.

Recurso Voluntário Não Conhecido

Direito Creditório Não Reconhecido

Em 24/11/2016, conforme Termo de Abertura de Documento, fl.661 a Embargante foi cientificada do Acórdão de Recurso Voluntário.

Tempestivamente, em 29/11/2016, conforme Termo de Solicitação de Juntada, fl.663, apresentou os Embargos de Declaração de fls. 664/671, suscitando obscuridade, visto que o voto condutor, valendo-se da redação atribuída pela Lei nº 12.844/13 à alínea "b", do inciso III, do § 2º, do art. 23, do Decreto nº 70.235/72, considerou que a intimação do acórdão da DRJ teria ocorrido quando a Embargante acessou a decisão em sua caixa postal, em 18/04/2013, iniciando-se o prazo para interposição do recurso em 19/04/2013, de forma que sua apresentação em 24/05/2013 estaria intempestiva.

Ao final pleiteia a embargante que seja sanada a obscuridade, atribuindo-se efeitos infringentes aos presentes embargos, para seja reconhecida a tempestividade do recurso voluntário interposto e consequentemente, apreciadas as razões recursais.

Com base nas razões aduzidas, com fundamento no art. 65, § 3º, do Anexo II do Regimento Interno deste Conselho, aprovado pela Portaria MF 259/2009 (RICARF/2009), o Presidente da 2ª TO/3ª Seção/CARF admitiu os embargos de declaração opostos pelo contribuinte.

Nos termos da referida Resolução, restou decidido pela Turma Julgadora converter o julgamento em diligência para se aferir da tempestividade do recurso voluntário pela razões lá expostas.

Às folhas 721-722, a fiscalização prestou informações esclarecendo os pontos suscitados na já citada resolução. Já às folhas 731-736, a Embargante apresentou suas razões sobre os esclarecimentos prestados pela fiscalização.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Walker Araujo - Relator

Os embargos de declaração opostos pela Contribuinte, ora Embargante, teve o exame de admissibilidade processado regularmente, dele tomo conhecimento.

A questão tratada neste processo não é nova no Colegiado e já foi objeto de análise nos autos do PA nº 13811.002244/2005-47 (acórdão 3302-005.813), de relatoria do Conselheiro Raphael Madeira Abad, envolvendo os pedidos de compensação formulados pela ora Embargante dos créditos da COFINS do 3º Trimestre de 2004 (aqui se discute o crédito de PIS 3º Trimestre de 2004).

Naquele processo, este relator divergiu daquele julgador apenas em relação ao crédito apurado de frete sobre transferências entre centros UB de produtos acabados, acompanhando-o nos demais pontos.

Neste cenário, com exceção da matéria envolvendo o crédito apurado de frete sobre transferências entre centros UB de produtos acabados, cujas razões serão posteriormente tratadas, adoto como causa de decidir as razões do Conselheiro Raphael Madeira Abad no acórdão nº 3302-005.813, a saber:

Análise dos Embargos de Declaração relativos à tempestividade do Recurso.

Uma vez cumpridos os requisitos de admissibilidade, toma-se conhecimento dos presentes embargos de declaração, para análise do alegado vício de obscuridade.

Embora esteja registrado que o contribuinte tenha tomado ciência do Acórdão de Manifestação de Inconformidade com a abertura do sistema, prevalece no caso a ciência por decurso de prazo que ocorreu conforme o "Termo de Ciência por Decurso de Prazo" visto que a Lei nº 12.844, de 2013 que dispôs sobre a efetividade da intimação na data em que o sujeito passivo efetuar consulta no endereço eletrônico a ele atribuído pela administração tributária, se ocorrida antes do prazo previsto no inciso III, alínea "a" do § 2º do art. 23 do Decreto nº 70.235, de 1972, foi publicada no DOU de 19/07/2013, sendo portanto incabível a geração pelo sistema do "Termo de Abertura de Documento" para fins de efetividade da ciência nele consignada.

Estando demonstrado que o contribuinte tomou ciência do Acórdão de Impugnação conforme "Termo de Ciência por Decurso de Prazo" correspondente ao 15º (décimo quinto dia) contado da data da disponibilização na Caixa Postal, conforme prevê o art. 23, § 2º, III, "a" do nº 70.235, de 1972, norma vigente à época da apresentação do Recurso Voluntário, a apresentação do referido recurso através do Termo de Solicitação de Juntada, é tempestiva.

Efetivamente, entende-se que se para a constatação da intempestividade foi utilizada norma ainda não vigente caso, reconheço que há obscuridade para ACOLHER OS PRESENTES EMBARGOS COM EFEITOS INFRINGENTES, para SUPERAR A INTEMPESTIVIDADE E PASSAR À ANÁLISE DO PRESENTE RECURSO.

Preliminar de decadência.

Da decadência parcial do direito do fisco de revisar a apuração da COFINS e de glosar os créditos deste tributo relativamente ao terceiro trimestre do ano calendário de 2004.

Em relação à alegação de que, em 2010 encontrava-se decaído o direito do fisco de revisar lançamentos relativos ao ano de 2004, adoto as razões esposadas pelo Nobre Conselheiro Marcelo Giovani Vieira, Relator do processo n. 11.543.100064/2015-10, no qual foi proferido o Acórdão Unânime lavrado em 27 de setembro de 2017 e tombado sob o n. 3201-003.170, cujo fragmento segue abaixo transcrito.

"A recorrente alega a decadência do direito de indeferir o crédito.

Não lhe assiste razão.

A decadência é a cessação do direito potestativo, pela ultrapassagem de prazo legal, para os fins da segurança jurídica. No direito tributário, se aplica à constituição de ofício do tributo.

Não existe decadência de informações contábeis. Qualquer indébito alegado somente pode ser deferido se revestido de legalidade estrita. Em hipótese alguma um crédito ilegal poderá ser deferido pela passagem do tempo. O que se impede, pela passagem do tempo, é a constituição do crédito ou sua cobrança. Jamais o deferimento de crédito/indébito ilegal.

Assim, qualquer requerimento de restituição ou ressarcimento, enseja a auditoria de sua legalidade, desde sua origem. Ocorre que, ainda que o indébito seja ilegal, se tiver havido declaração de compensação, e ultrapassados 5 anos, não se pode mais cobrar o débito compensado, porém, jamais se restituirá o crédito ilegal.

A legislação da compensação tributária é expressa em estabelecer o prazo de 5 anos para a homologação da compensação, isto é, da extinção do débito (crédito tributário) por um alegado crédito. Não se homologa pedido de crédito ou restituição:

Art. 74. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão

§ 1º A compensação de que trata o caput será efetuada mediante a entrega, pelo sujeito passivo, de declaração na qual constarão informações relativas aos créditos utilizados e aos respectivos débitos compensados

§ 2º A compensação declarada à Secretaria da Receita Federal extingue o crédito tributário, sob condição resolutória de sua ulterior homologação. (...)

§ 5º O prazo para homologação da compensação declarada pelo sujeito passivo será de 5 (cinco) anos, contado da data da entrega da declaração de compensação.

Por óbvio, se o prazo de homologação da compensação é contado a partir da Declaração de Compensação, o indébito poderá ser anterior a 5 anos.

Portanto, afasto a preliminar suscitada.

Fulcrado em tais razões, afasto a preliminar suscitada.

Não foram suscitadas outras questões preliminares razão pela qual passo à análise do mérito.

Admissibilidade do Recurso Voluntário.

Superada a intempestividade, verifica-se que o recurso se reveste dos demais requisitos de admissibilidade previstos na legislação de regência, bem como a matéria é de competência deste colegiado, razão pela qual passo à análise do mérito.

Análise do Mérito do Recurso Voluntário.

Antes de adentrar no mérito propriamente dito do recurso cumpre destacar que o conceito de insumos para efeitos de creditamento das contribuições sociais não cumulativas diz respeito à pertinência, relevância e essencialidade do referido produto ou serviço em relação ao processo produtivo, considerando a imprescindibilidade de determinado item, seja ele bem ou serviço, para o desenvolvimento da atividade econômica, bem como que sua hipotética subtração implicaria substancial perda de qualidade do serviço ou do produto final resultante.

Em relação a este ponto é necessário cotejar as atividades com o conceito de insumo assim esposado por este colegiado, à luz das razões recursais que podem ser assim resumidas:

Serviços como insumos (Laboratório, limpeza e diversos) [III.3.2]

Frete dos insumos tributados à alíquota zero e transferências [III.3.3]

Movimentação portuária, carga, descarga e movimentação interna. [III.3.4]

Os Serviços Utilizados Como Insumos. (item III.3.2 do RV)

Os serviços de laboratório - análise laboratorial enquanto avaliação de conformidade de produtos.

Em relação aos serviços de análise laboratorial, tratadas como avaliação de conformidade de produtos na indústria química, entende-se que são necessários à produção do bem, razão pela qual se encaixam nos conceitos de pertinência, relevância, essencialidade e imprescindibilidade em relação ao processo produtivo, bem como que sua hipotética subtração implicaria substancial perda de qualidade do serviço ou do produto final resultante.

Por esta razão é de se dar provimento ao Recurso no que diz respeito ao direito a crédito por despesas com serviços de análise laboratorial.

Os serviços de limpeza, conservação, manutenção e locação de mão de obra.

A Recorrente sustenta que a "limpeza" não é uma mera atividade de asseio ou estética como seria em uma residência ou em um escritório, por exemplo, mas sim de uma espécie de manutenção dos equipamentos fabris, eis que utiliza-se rocha moída em pó, que se acumula pelas máquinas, e que esta limpeza é imprescindível ao funcionamento delas, que até parariam de funcionar pelo excesso de resíduos nelas depositadas, se não fosse a referida limpeza.

Partindo-se do conceito já acima esposado, tem-se que a referida limpeza do estabelecimento que trabalha com pedras em pó, que se asperge no ambiente e se

sedimenta sobre as máquinas, sendo a limpeza das mesmas necessária à manutenção da atividade fabril, esta limpeza se subsume aos conceitos de pertinência, relevância, essencialidade e imprescindibilidade em relação ao processo produtivo, bem como que sua hipotética subtração implicaria substancial perda de qualidade do serviço ou do produto final resultante.

Demais serviços tratados como insumos.

Sob o item demais serviços profissionais a recorrente abarcou diversos serviços, até bolsa estágio e vistorias, que não se subsumem ao conceito de "bens e serviços utilizados como insumos" que, aliás, sua essencialidade sequer foi suficientemente demonstrada quando do Recurso Voluntário, razões pelas quais não se deve reformar a decisão que os glosou.

Fretes sobre insumos tributados à Alíquota Zero e de Transferências. (item III.3.3 do RV)

Em relação a este ponto existe uma interessante controvérsia no âmbito do CARF, o que demonstra a aridez do tema.

Inicialmente, há um entendimento, concessa venia superado, segundo o qual não haveria previsão legal que autorizasse o referido creditamento.

Contudo, analisando-se o artigo 3º da Lei 10.833 tem-se que é autorizado o desconto de créditos calculados em relação a bens e serviços utilizados com insumos.

Recentemente, já no ano de 2018, a Câmara Superior de Recursos Fiscais proferiu acórdão (Acórdão nº 9303006.218, de 24/01/2018), no qual manifestou o seu entendimento acerca da possibilidade de que os fretes pagos na aquisição de insumos integram o custo dos referidos insumos e são apropriáveis no regime da não cumulatividade do PIS e da COFINS, da mesma forma que os gastos com fretes na movimentação destes insumos no processo fabril.

No caso dos presentes autos, ainda que o insumo adquirido não tenha sido onerado pelas contribuições, as despesas com frete, vez que despesa onerada pelas contribuições, devem ser apropriadas no regime da não cumulatividade, na condição de serviços utilizados como insumos essenciais ao processo produtivo.

Vale destacar que este é o entendimento adotado pela Primeira Turma da Segunda Câmara da Terceira Seção do CARF, no bojo do processo 10925.722369/2012-41, Acórdão 3201-003.454, julgado em 27 de fevereiro de 2018, tendo a Conselheira Tatiana J. Belisário como Redatora Designada especificamente em relação a este ponto.

Por estas razões, dou provimento ao Recurso Voluntário no que diz respeito ao aproveitamento da COFINS sobre o frete de insumos tributados à alíquota zero.

Serviços de Movimentação Portuária, de Carga e Descarga e Movimentação Portuária. (Item III.3.4 do RV)

Os custos de movimentação portuária relativas a bens que são considerados insumos, devem gerar crédito de PIS e COFINS monofásico. Se tradicionalmente admite-se o frete na aquisição do insumo como componente de seu custo, não há razão lógica para não equipará-lo à desestiva, descarregamento e movimentação, despesas relacionadas à operação física de importação que têm a mesma natureza contábil do frete, como custo do insumo. Tratam-se de insumos de atividades que

compõem o conceito de custo dos insumos, e como tais, geram direito ao crédito de Pis e Cofins no regime não cumulativo.

A armazenagem de insumos e de produtos acabados, bem como o frete, realizados entre estabelecimentos, durante a fabricação do produto final, são considerados de pertinência, relevância, essencialidade e imprescindibilidade em relação ao processo produtivo, bem como que sua hipotética subtração implicaria substancial perda de qualidade do serviço ou do produto final resultante.

Quanto aos fretes de insumos glosados pela fiscalização, impende destacar os motivos que justificaram a manutenção do indeferimento do crédito:

Fretes sobre Insumos: o frete sobre insumo foi extraído da conta contábil 3061 — fretes sobre Ingresso de Produtos. Foram considerados na Dacon créditos calculados sobre fretes sobre aquisições de insumos, tributados a alíquota zero, portanto, em desacordo com o art. 3º, § 2º, inciso II, da Lei nº 10.833/2003.

Conforme art. 289, § 1º, do Regulamento do Imposto de Renda — RIR/ 99, os custos de transporte integram o custo de aquisição da mercadoria, portanto, estando a mercadoria sujeita a alíquota zero o frete a ela vinculado não gera direito a créditos em observância ao art. 3º, § 2º, inciso II, da Lei nº 10.833/2003.

Além disso, constatou-se pelos históricos que alguns lançamentos na conta contábil 3061 (Fretes sobre Ingressos de Produtos), se referiam a transferências de mercadorias entre estabelecimentos, remessas de/para depósitos ou de/para armazenagens. Os esclarecimentos fornecidos pela empresa vieram a corroborar as constatações e, portanto, foram efetuadas as glosas referentes aos seguintes lançamentos:

Histórico - lançamentos conta 3061	Esclarecimentos do Contribuinte
Empréstimo Terc Ent ZEMP	frete empréstimo de matéria prima recebido de terceiros (código geralmente utilizado para operações estaduais)
Transferência entre centros UB	frete na remessa de matéria prima para outros centros para serem processadas e/ou vendidas (código geralmente utilizado para operações interestaduais)
Remessa Armazenagem ZARM	frete na remessa de matéria prima para armazenagem - armazém geral
Remessa Armazenagem ZREA	frete na remessa de matéria prima para armazenagem - outros armazéns
Remessa Consignação ZCON	frete na remessa em consignação para venda (código geralmente utilizado para operações estaduais)
Retorno Armazenagem ZRAM	frete no retorno de matéria prima de armazenagem - armazém geral
Retorno Depósito ZRDP	frete no retorno de matéria prima de depósito fechado
Retorno Empréstimo ZREM	frete no retorno de empréstimos de matéria prima (código geralmente utilizado para operações estaduais)

Pois bem.

Como cediço, as normas de regência permitem o creditamento das contribuições não cumulativas i) sobre o frete pago quando o serviço de transporte quando utilizado como insumo na prestação de serviço ou na produção de um bem destinado à venda, com base no inciso II do art. 3º das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03; e ii) sobre o frete na operação de venda, quando o ônus for suportado pelo vendedor, conforme os arts. 3º, IX e 15, II da Lei nº 10.833/03.

Há também direito ao crédito sobre despesas com fretes pagos a pessoas jurídicas quando o custo do serviço, suportado pelo adquirente, é apropriado ao custo de aquisição de um bem utilizado como insumo ou de um bem para revenda; bem como de fretes pagos a pessoa jurídica para transporte de insumos ou produtos inacabados entre estabelecimentos, dentro do contexto do processo produtivo da pessoa jurídica.

Analisando os lançamentos contábeis e as descrições no quadro acima, entendo que o frete sobre transferências entre centros UB se refere a transferência de produtos acabados entre estabelecimentos da Recorrente para posterior venda no comércio, não sendo possível admitir tomada de crédito nesta operação.

Já em relação às demais lançamentos, entendo tratar-se de frete pago na aquisição de insumo para serem utilizados como insumo na fabricação de produtos destinado à venda, sendo passível de creditamento.

Portanto, mantém-se a glosa efetuada referente ao frete sobre transferências entre centros UB de produtos acabados.

Diante do exposto, voto em acolher os embargos de declaração para reconhecer a tempestividade do recurso voluntário e em afastar a prejudicial de decadência e, no mérito, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para reconhecer o creditamento sobre serviços de remoção de pó de rocha, pá carregadeira, mão-de-obra especializada em limpeza, fretes sobre insumos tributados com alíquota zero, fretes sobre transferências entre estabelecimentos (empréstimo de matéria-prima recebidos de terceiros, remessa de matéria-prima para armazenagem, retorno de armazenagem de matéria-prima, retorno de empréstimos de matéria-prima), frete de remessa em consignação para venda.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Walker Araujo