ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 13971.720063/2008-14

COPIA

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

Processo nº	13971.720063/2008-14
Recurso nº	Voluntário
Acórdão nº	**3302-002.674 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Sessão de	19 de agosto de 2014
Matéria	COFINS NAO CUMULATIVO
Recorrente	MÓVEIS SCHMITZ LTDA
Recorrida	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

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

COFINS NÃO CUMULATIVO. CONCEITO DE INSUMOS. APLICAÇÃO CASO A CASO.

Não se aplica, para apuração do insumo de PIS não cumulativo previsto no inciso II, artigo 3º, Lei nº 10.637/02, o critério estabelecido para insumos do sistema não cumulativo de IPI/ICMS, uma vez que não importa, no caso das contribuições, se o insumo consumido obteve ou não algum contato com o produto final comercializado. Da mesma forma não interessa em que momento do processo de produção o insumo foi utilizado. Por outro giro, também não se aplica o conceito específico de imposto de renda que define custo e despesas necessárias. O conceito de insumo para o sistema não cumulativo do PIS é próprio, sendo que deve ser considerado insumo aquele que for UTILIZADO direta ou indiretamente pelo contribuinte na produção/fabricação de produtos/serviços; for INDISPENSÁVEL para a formação do produto/serviço final e for RELACIONADO ao objeto social do contribuinte. Em virtude destas especificidades, os insumos devem ser analisados caso a caso.

CRÉDITOS DA NÃO-CUMULATIVIDADE DA COFINS. IMPOSSIBILIDADE. SERVIÇOS DE FUMIGAÇÃO. DESPESAS INCORRIDAS APÓS O PROCESSO PRODUTIVO. FALTA DE PREVISÃO LEGAL.

Os serviços de capatazia e os serviços de fumigação são despesas operacionais incorridas quando da exportação dos produtos fabricados pela recorrente, não se tratando de despesas de armazenagem, nem se amoldando ao conceito de insumo, respectivamente. A inexistência de previsão legal contida no artigo 3º da Lei nº 10.833, de 2003 para as referidas despesas impedem o correspondente creditamento de Cofins.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 29/09/2014 por PAULO GUILHERME DEROULEDE, Assinado digitalmente em 05/10/2014 por FABIOLA CASSIANO KERAMIDAS, Assinado digitalmente em 07/10/2014 por WALBER JOSE DA SILVA, Assinado digitalmente em 29/09/2014 por PAULO GUILHERME DEROULEDE
Impresso em 08/10/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. APROVEITAMENTO. ÉPOCA.

Os legítimos créditos de Cofins de um determinado mês pode ser utilizado em meses subseqüentes, inclusive quando apurado extemporaneamente, sem necessidade, neste caso, de alterar o valor a recolher apurado à época do lançamento feito pelo contribuinte.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Direito Creditório Reconhecido em Parte.

CÓPIA

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros da **3ª câmara / 2ª turma ordinária** da terceira seção de julgamento, pelo voto de qualidade, em dar provimento parcial ao recurso voluntário, nos termos do voto do redator designado. Vencidos os conselheiros Fabiola Cassiano Keramidas (relatora), Alexandre Gomes e Gileno Gurjão Barreto em relação ao direito de crédito sobre as despesas de capatazia e fumigação e a conselheira Maria da Conceição Arnaldo Jacó em relação ao crédito extemporâneo. Designado o conselheiro Paulo Guilherme Déroulède para redigir o voto vencedor.

.

(assinado digitalmente)
Walber José da Silva
Presidente

(assinado digitalmente)
Fabíola Cassiano Keramidas
Relatora

(assinado digitalmente)
Paulo Guilherme Déroulède
Redator designado

Participaram do presente julgamento, os Conselheiros: Walber José da Silva, Fabiola Cassiano Keramidas, Maria da Conceição Arnaldo Jacó, Alexandre Gomes, Gileno Gurjão Barreto e Paulo Guilherme Déroulède.

Relatório

Trata-se de pedido de ressarcimento de créditos de Cofins não cumulativo, relativo ao segundo trimestre de 2006.

Por retratar a realidade dos fatos, peço vênia a meus pares para transcrever o relatório constante da decisão de primeira instância administrativa, a saber:

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 29/09/2014 por PAULO GUILHERME DEROULEDE, Assinado digitalmente em 05/10/2014 por FABIOLA CASSIANO KERAMIDAS, Assinado digitalmente em 07/10/2014 por WALBER JOSE DA SILVA, Assinado digitalmente em 29/09/2014 por PAULO GUILHERME DEROULEDE
Impresso em 08/10/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

"Trata o presente processo de "Pedido de Ressarcimento ou Restituição —Declaração de Compensação", ***relativo ao segundo trimestre de 2006, pelo qual a contribuinte acima identificada declara créditos de Cofins Não-Cumulativa*** *- Exportação no valor total de R$ 199.721,78. Deste valor, foi utilizada a parcela de R$ 5.964,55 como desconto, tendo a contribuinte requerido o ressarcimento do saldo de R$ 193.757,23.*

Em vista do pedido, foi efetuada diligência junto à empresa em 16/06/2008, onde esta foi intimada a apresentar uma série de documentos visando subsidiar a análise do pedido, os quais se encontram anexados ao processo.

A partir da análise feita nos documentos da empresa, foi emitido o Parecer SAORT DRF/Blumenau nº 176/08 e o respectivo despacho decisório, o qual deferiu parcialmente a solicitação. ***Foram glosados por não serem passíveis de ressarcimento os valores relativos a:***

- ***aquisições não reconhecidas como matérias-primas, produtos intermediários, materiais de embalagem ou insumos****, conforme análise das notas fiscais de fls. 64/114 (CFOP 1.556 e 2.556), onde se verificou a inclusão de diversos itens não enquadráveis para fins de desconto de créditos****, tais como partes e peças de manutenção, inclusive lubrificantes, utilizadas em veículos automotores não inseridos no processo produtivo, equipamentos elétricos e outros diversos materiais também não empregados no processo produtivo tais como papel higiênico, papel A4, luminárias, lâmpadas e acessórios, tecido para confecção de uniforme, tubulação para esgoto, equipamentos sinalizadores para atendimentos de normas de segurança do trabalho, sacos de lixo e equipamentos de proteção individual (planilha à fl. 1.246 e verso).*

- ***despesas descritas como armazenagem e frete na operação de venda****, conforme relacionadas pela contribuinte com a inclusão de "outras despesas", através das notas fiscais de fls. 64/114, não lançadas no LRE, que, em síntese, se referem* ***a serviços portuários relacionados a contêineres, tais como unitização, desunitização, posicionamento, fumigação, remoção, movimentação e agenciamento, despesas*** **estas** ***glosadas por não serem relacionadas à armazenagem ou frete****, não tendo amparo legal que possibilite o desconto dos créditos;*

- ***despesas de depreciação de gerador arrendado*** *que foi indevidamente incluído na base de calculo;*

- ajustes positivos de créditos, conforme valor de R$ 74.214,66, escriturado na linha 04/26 do Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais — Dacon - como "Ajuste Positivo de Crédito", o qual o contribuinte informou tratarem-se de ***créditos não aproveitados no período de junho de 2005 a janeiro de 2006****.* ***O motivo para a desconsideração destes créditos foi que o campo "Ajustes Positivos de Créditos" é destinado ao registro de créditos não contemplados nas outras linhas da Dacon,***

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 29/09/2014 por PAULO GUILHERME DEROULEDE, Assinado digitalmente em 07/10/2014 por FABIOLA CASSIANO KERAMIDAS, Assinado digitalmente em 07/10/2014 por WALBER JOSE DA SILVA, Assinado digitalmente em 29/09/2014 por PAULO GUILHERME DEROULEDE
Impresso em 08/10/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

referentes ao mesmo período de apuração, devendo a interessada retificar os respectivos Dacon quanto aos períodos em que deixou de incluir notas fiscais com direito ao crédito para então apurar novo crédito a ser utilizado nas compensações ou ressarcimentos a que fizer jus.

Consta que ***houve o reconhecimento parcial do direito tributário no valor de R$ 114.434,04,*** *a titulo de mercado externo, observando-se as condições estabelecidas pela IN SRF n°. 600/05.*

A contribuinte apresenta a manifestação de inconformidade (fls.1.266/1.277)) contra o despacho decisório supracitado, onde pede a reforma da decisão, alegando os motivos que abaixo se expõe, sucintamente, conforme os tópicos abordados pela insurgente:

1) Exclusões de aquisições não reconhecidas como matéria-prima, produtos intermediários, matérias de embalagens e insumos:

Quanto às glosas de insumos escriturados com CFOP 1.556 e 2.556 (compra de material de uso e consumo), ***reconhece que foram aproveitados créditos indevidos sobre diversos itens, mas alega ter verificado que foram realizadas glosas sobre custos e bens de pequeno valor e de manutenção de máquinas e equipamentos que são utilizados na produção e que estão em conformidade com as soluções de consulta apresentadas no despacho decisório***.

Neste item de sua defesa, relaciona os fornecedores (4), as respectivas notas fiscais de aquisições, os materiais e/ou equipamentos a que se refere e passa a descrever a sua utilização. Remete às referidas notas de aquisição que diz se encontrarem no Anexo I (fls. 1.278/1.292), e requer que sejam reconhecidos os seus valores que juntos totalizam R$ 5.320,08 na memória de cálculo apresentada no Anexo I do Despacho Decisório.

2) Exclusões de despesas de serviços de fumigação em conteiner, capatazia e armazenagem:

Insurge-se quanto a glosa de despesas com armazenagem, alegando a restrição contida no despacho decisório com serviços portuários relacionados a conteineres, tais como unitização, desunitização, posicionamento, fumigação, remoção, movimentação e agenciamento.

Neste item, desdobra-se em seus argumentos a esclarecer o que se tratam os serviços de fumigação e as despesas de capatazia. Dos serviços de fumigação, alega, em síntese, que é o tratamento químico que se da a madeira para evitar a proliferação de pragas ou a formação de bolor ou mofo; e que tal processo é necessário, visto os produtos serem em madeira, com paletizagem em madeira de eucalipto. Alega, ainda, que a equivocada informação deste processo como despesas de

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 29/09/2014 por PAULO GUILHERME DEROULEDE, Assinado digitalmente em 05/10/2014 por FABIOLA CASSIANO KERAMIDAS, Assinado digitalmente em 07/10/2014 por WALBER JOSE DA SILVA, Assinado digitalmente em 29/09/2014 por PAULO GUILHERME DEROULEDE
Impresso em 08/10/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

CÓPIA

armazenagem se deu pelo fato de que este serviço é terceirizado, realizado pela Empresa Austrasul, diretamente nos produtos já dentro dos contêineres. Remete as notas fiscais do Anexo II. Reitera serem serviços/insumos aplicados diretamente nos produtos.

Quanto as despesas de capatazia, alega que as despesas de transporte de contêiner, tais como unitização/desunitização e respectivo uso de pátio, movimentação e posicionamento de contêiner, remoção para mudança de navio, não consideradas no despacho decisório, são despesas necessárias para o efetivo embarque das mercadorias; que são suportadas pelo requerente; que são uma continuidade do frete nas unidades industriais da requerente até o seu destino final; e que são pagas a empresas domiciliadas no país, cujas atividades são de serviços de transporte rodoviário, armazéns gerais e depósitos de mercadoria para terceiros. Remete as notas fiscais no Anexo III.

***3) Das exclusões de ajuste positivo de créditos**:*

Sob este item, remete à Lei no. 10.833/2003, art. 3º e a diversas soluções de consulta que tratam de créditos extemporâneos da Cofins, estipulando o prazo de cinco anos a partir da aquisição de bens e serviços para a realização do aproveitamento de créditos.

*Destaca que não infringiu qualquer norma legal nem postergou a arrecadação de tributos, mas sim o uso de um direito seu. Por fim, que, em relação ao Dacon, é óbvio que a linha **"Ajustes Positivos de Créditos"** se presta a informar créditos não contemplados nas linhas anteriores, o que é o caso dos créditos extemporâneos, que não possuem linha própria na Dacon.*

4) Do calculo final:

Apresenta uma planilha com as exclusões indevidas, pelas quais requer o reconhecimento na apuração do cálculo da Cofins.

5) Da aplicabilidade da correção monetária:

Neste tópico, requer a aplicação dos indices de correção monetária sobre os créditos requeridos administrativamente, com base na Taxa Selic, compreendendo o período entre o pedido inicial e o efetivo ressarcimento e/ou compensação.

Por fim, requer o deferimento do pedido, bem como a atualização dos créditos pela taxa Selic ou outro índice a ser determinado, entre a data do protocolo do pedido de ressarcimento e a data das compensações promovidas pela requerente, ás compensações de ofício e a data do ressarcimento em espécie."

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 29/09/2014 por PAULO GUILHERME DEROULEDE, Assinado digitalmente em 05/10/2014 por FABIOLA CASSIANO KERAMIDAS, Assinado digitalmente em 07/10/2014 por WALBER JOSE DA SILVA, Assinado digitalmente em 29/09/2014 por PAULO GUILHERME DEROULEDE
Impresso em 08/10/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Após analisar as razões trazidas pelo contribuinte, a 4ª Turma da Delegada da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Florianópolis (SC) - DRJ/FNS, proferiu o acórdão nº 07-20.119, o qual restou da seguinte forma ementado, a saber:

"ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA 0 FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Ano-calendário: 2006

INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. INSUMOS.

Para efeito da não-cumulatividade das contribuições, há de se entender o conceito de insumo não de forma genérica, atrelando-o à necessidade na fabricação do produto e na consecução de sua atividade-fim (conceito econômico), mas adstrito ao que determina a legislação tributária (conceito jurídico), vinculando a caracterização do insumo à sua aplicação direta ao produto fabricado.

CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. RESSARCIMENTO. SALDO DE CRÉDITOS APURADOS NO TRIMESTRE EM QUE FORAM GERADOS.

A pessoa jurídica que, ao final de cada trimestre, não consiga utilizar créditos de Cofins no regime da não-cumulatividade por meio do desconto do valor da contribuição a recolher ou da compensação com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos e contribuições administrados pela SRF, poderá ser ressarcido em dinheiro, desde que os referidos créditos se encontrem especificados no Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais - Dacon do trimestre em que foram gerados e o pedido se refira ao respectivo trimestre.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2006

PEDIDOS DE RESTITUIÇÃO, COMPENSAÇÃO OU RESSARCIMENTO. COMPROVAÇÃO DA EXISTÊNCIA DO DIREITO CREDITÓRIO. ONUS DA PROVA A CARGO DO CONTRIBUINTE

No âmbito especifico dos pedidos de restituição, compensação ou ressarcimento, é ônus do contribuinte/pleiteante a comprovação minudente da existência do direito creditório.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

CORREÇÃO MONETÁRIA. JUROS DE MORA. FALTA DE PREVISÃO LEGAL.

Os dispositivos legais em vigor relativos aos créditos de não-cumulatividade afastam expressamente a aplicação de juros compensatórios no ressarcimento de créditos da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, bem como na compensação de referidos créditos.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 29/09/2014 por PAULO GUILHERME DEROULEDE, Assinado digitalmente em 05/10/2014 por FABIOLA CASSIANO KERAMIDAS, Assinado digitalmente em 07/10/2014 por WALBER JOSE DA SILVA, Assinado digitalmente em 29/09/2014 por PAULO GUILHERME DEROULEDE
Impresso em 08/10/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido."

Irresignada, a Recorrente interpôs recurso voluntário, repisando as razões trazidas em sua manifestação de inconformidade.

É o relatório.

CÓPIA

Voto Vencido

CONSELHEIRA FABIOLA CASSIANO KERAMIDAS

O recurso atende aos pressupostos de admissibilidade, razão pela qual dele conheço.

Conforme relatado, trata-se de pedido de ressarcimento de Cofins não cumulativo no valor total de R$ 199.721,78, sendo que o Despacho Decisório deferiu parcialmente o pleito do contribuinte para o fim de reconhecer o direito ao crédito no valor de R$ 114.434,04.

Apenas alguns itens foram discutidos pela Recorrente, tornando-se controversa a glosa referente aos demais. Permanece a discussão acerca **(i)** de alguns produtos utilizados a título de insumo, listados pela Recorrente e que teria sido utilizado no processo produtivo; **(ii)** custo com fumigação; **(iii)** custos com capatazia; **(iv)** crédito extemporâneo; assim como a atualização dos créditos pela Taxa Selic.

(I) CRÉDITO BÁSICO – INSUMO PARA O PIS/COFINS NÃO CUMULATIVO

Inicialmente vale traçar algumas considerações acerca do sistema não cumulativo do PIS e COFINS. Conforme constatado dos autos, o v. acórdão recorrido entendeu por manter a glosa dos créditos em virtude de serem "insumos indiretos" e/ou de não ter sido comprovada a utilização do insumo no processo produtivo, a saber:

Trecho do v. acórdão recorrido – e-fls.2724.

> *"A legislação pertinente ao Cofins enumera quais os insumos que podem gerar créditos na nova sistemática: quanto aos* ***insumos diretos,*** *a previsão está expressa no art. 30 da Lei n° 10.833, de 2003, e são considerados, com algumas exceções, "os 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";*** *quanto aos* ***insumos indiretos,*** *são restritos àqueles previstos nos demais incisos, dentre os quais, ressalto a energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica (inciso III).*
>
> (...)
>
> *Não há dúvidas que o conceito econômico de insumo é bem mais abrangente do que o ali considerado, sendo que, para os*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 29/09/2014 por PAULO GUILHERME DEROULEDE, Assinado digitalmente em 29/09/2014 por FABIOLA CASSIANO KERAMIDAS, Assinado digitalmente em 07/10/2014 por WALBER JOSE DA SILVA, Assinado digitalmente em 29/09/2014 por PAULO GUILHERME DEROULEDE
Impresso em 08/10/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

CÓPIA

> *contribuintes em geral, pode ser estendido a todos os ônus que uma pessoa jurídica tem para a consecução de sua atividade-fim. Todavia, para a Administração Tributária, o conceito jurídico de insumo criou uma delimitação estrita, ou seja, são aqueles insumos utilizados "na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda" vinculando a caracterização do insumo sua aplicação direta no processo produtivo. Da mesma forma, a legislação é restritiva no que concerne aos insumos indiretos, enumerando uma relação exaustiva daqueles que podem ser utilizados para descontar créditos.* ***Ou seja, está-se aqui diante de um conceito jurídico de insumo que, apesar de não necessariamente coincidir com o conceito econômico, está formalizado em atos legais que compõem a legislação tributária e têm efeito vinculante para os agentes públicos que compõem a Administração Tributária Federal."***

Inicialmente cumpre esclarecer que discordo da conceituação trazida pelo v. acórdão recorrido, de impossibilidade de crédito para insumos indiretos. Neste aspecto, são necessárias algumas considerações.

A problemática aqui refletida infere-se no fato de a legislação referir-se aos insumos de forma genérica, o que permite aos operadores do direito realizar a própria interpretação do conceito e alcance do termo "insumo". E é exatamente o que se discute nos presentes autos, o conceito de insumo para a atividade da Recorrente. Determina a lei:

> *"Lei nº 10.833/03*
>
> *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: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)*
>
> *a) nos incisos III e IV do § 3º do art. 1º desta Lei; (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)*
>
> *b) no § 1º do art. 2º desta Lei; (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)*
>
> *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)*
>
> *III - energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica;*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 29/09/2014 por PAULO GUILHERME DEROULEDE, Assinado digitalmente em 05/10/2014 por FABIOLA CASSIANO KERAMIDAS, Assinado digitalmente em 07/10/2014 por WALBER JOSE DA SILVA, Assinado digitalmente em 29/09/2014 por PAULO GUILHERME DEROULEDE
Impresso em 08/10/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

III - energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

IV - aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;

V - valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

VI - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros, ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços; (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

VII - edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa; (Cofins)

VIII - bens recebidos em devolução cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior, e tributada conforme o disposto nesta Lei;

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

X - vale-transporte, vale-refeição ou vale-alimentação, fardamento ou uniforme fornecidos aos empregados por pessoa jurídica que explore as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção. (Incluído pela Lei nº 11.898, de 2009)

§ 1º Observado o disposto no § 15 deste artigo e no § 1º do art. 52 desta Lei, o crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor: (Redação dada pela Lei nº 10.925, de 2004)

§1º Observado o disposto no §15 deste artigo, o crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor: (Redação dada pela Lei nº 11.727, efeitos a partir de nov/2008)

I - dos itens mencionados nos incisos I e II do caput, adquiridos no mês;

II - dos itens mencionados nos incisos III a V e IX do caput, incorridos no mês;

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

IV - dos bens mencionados no inciso VIII do caput, devolvidos no mês.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 29/09/2014 por PAULO GUILHERME DEROULEDE, Assinado digitalmente em 05/10/2014 por FABIOLA CASSIANO KERAMIDAS, Assinado digitalmente em 07/10/2014 por WALBER JOSE DA SILVA, Assinado digitalmente em 29/09/2014 por PAULO GUILHERME DEROULEDE
Impresso em 08/10/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

§ 2º Não dará direito a crédito o valor: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

I - de mão-de-obra paga a pessoa física; e (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

II - da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição. (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

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

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

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

III - aos bens e serviços adquiridos e aos custos e despesas incorridos a partir do mês em que se iniciar a aplicação do disposto nesta Lei.

§ 4º O crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subseqüentes.

(...)" – destaquei.

A discussão acerca da conceituação do termo "insumos" têm tomado tempo e espaço da doutrina e da jurisprudência administrativa. Naturalmente, os intérpretes buscam definições já conhecidas. A Receita Federal defende, para o PIS e para a COFINS, o emprego do conceito de insumos utilizado pela legislação de IPI e ICMS. Já alguns julgadores deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF - emprestam o conceito de "custo" e de "despesa" aplicados pela legislação do imposto de renda (RIR artigos 290/299).

Particularmente, entendo que o sistema não cumulativo de PIS e COFINS não se identifica com os sistemas do IPI, do ICMS ou do IRPJ. **O tributo é diverso, a sistemática é diversa, e não há necessidade de se aplicar um conceito pré-existente simplesmente porque ele já existe.** A meu sentir, é preciso que o intérprete do direito utilize as normas de hermenêutica, juntamente com as demais regras do ordenamento jurídico, e forme um conceito próprio de insumo que seja aplicável a esta nova sistemática.

Em vista desta disparidade de entendimentos, parece-me prudente realizar uma prévia análise acerca das diferenças entre as formas de apuração não cumulativa dos tributos.

No que se refere à equiparação dos sistemas não cumulativos do IPI/ICMS e do PIS/COFINS, tenho defendido a total diferença entre os regimes[1], o que causa reflexos indiscutíveis e indissociáveis à apuração dos créditos tributários.

[1] ARTIGO PUBLICADO in "Planejamento Fiscal – Aspectos Teóricos e Práticos", Volume II, Quartier Latin, artigo entitulado "O Conceito de Insumos e a Não-Cumulatividade do PIS e COFINS", fls. 197/208

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 07/10/2014 por FABIOLA CASSIANO KERAMIDAS
/2014 por FABIOLA CASSIANO KERAMIDAS, Assinado digitalmente em 07/10/2014 por WALBER JOSE DA SILVA,
Assinado digitalmente em 29/09/2014 por PAULO GUILHERME DEROULEDE
Impresso em 08/10/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

É cediço que até a criação do sistema não cumulativo para o PIS e para a COFINS, a não cumulatividade alcançava, apenas, o imposto estadual sobre circulação de mercadorias – ICMS – e o imposto federal incidente sobre o produto industrializado – IPI.

Em vista deste fato, conforme já esclarecido, é natural que os intérpretes do direito (neste caso entendidos como as autoridades administrativas fiscalizadoras - por aplicarem as normas - e as autoridades administrativas de julgamento - por julgar a forma como as normas foram aplicadas) busquem as definições pré-estabelecidas e já conhecidas dos regimes cumulativos do ICMS e IPI para conceituar o novo sistema.

Foi exatamente o que ocorreu no caso em apreço, **por entender que os insumos não tiveram contato direto com o produto, os agentes administrativos glosaram os créditos ora objeto do presente recurso voluntário**. Todavia, este procedimento quase que automático, ao invés de solucionar a questão, acabou por confundir e inviabilizar a correta aplicação da norma tributária.

A não cumulatividade para fins de PIS e COFINS instituiu-se, inicialmente no âmbito legislativo, tendo sido expedidas as Medidas Provisórias nº 66/02 e 135/03, posteriormente convertidas nas Leis Ordinárias nº 10.637/02 – PIS – e nº 10.833/03 – COFINS. O supedâneo constitucional surgiu com a alteração do artigo 195 da Carta Magna, ao qual foi incluído o parágrafo 12, conforme redação trazida pela Emenda Constitucional nº 42 (EC nº 42 de 19.12.03), *in verbis:*

> *"Art. 195.*
>
> .....
>
> *§ 12. A lei definirá os setores de atividade econômica para os quais as contribuições incidentes na forma dos incisos I, b; e IV do caput, serão não-cumulativas.*
>
> *(...)"*

Além da diversidade de fundamentação legal e constitucional, o principal fato diferenciador dos regimes deve ser observado em relação à regra matriz do tributo, especificamente em relação ao seu aspecto material. É exatamente este o critério que entendo que deve ser observado para nortear a interpretação da regra do crédito na sistemática em apreço.

As contribuições ao PIS/COFINS, desde o início de sua "existência", pretenderam a tributação da receita[2] das pessoas jurídicas, sem qualquer vinculação a um bem

[2] "Art. 1o A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, com a incidência não-cumulativa, tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

§ 1o Para efeito do disposto neste artigo, o total das receitas compreende a receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica.

§ 2o A base de cálculo da contribuição é o valor do faturamento, conforme definido no caput.

§ 3o Não integram a base de cálculo a que se refere este artigo as receitas:

I - isentas ou não alcançadas pela incidência da contribuição ou sujeitas à alíquota 0 (zero);

II - não-operacionais, decorrentes da venda de ativo permanente;

III - auferidas pela pessoa jurídica revendedora, na revenda de mercadorias em relação às quais a contribuição seja exigida da empresa vendedora, na condição de substituta tributária;

IV - (Revogado pela Lei nº 11.727, de 2008)

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 05/10/2014 por PAULO GUILHERME DEROULEDE, Assinado digitalmente em 05/10/2014 por FABIOLA CASSIANO KERAMIDAS, Assinado digitalmente em 07/10/2014 por WALBER JOSE DA SILVA, Assinado digitalmente em 29/09/2014 por PAULO GUILHERME DEROULEDE
Impresso em 08/10/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

ou produto, incidindo, portanto, sobre uma grandeza econômica formada por uma série de fatores contábeis, os quais constituem a receita de uma empresa. Já o IPI/ICMS, prevêem a tributação do valor de determinado produto.

Tal diferença torna evidente a distinção dos regimes não cumulativos. Explico. Adoto a premissa de que o conceito de cumulatividade significa tributar mais de uma vez a mesma grandeza econômica. Nestes termos, para se alcançar o efeito não cumulativo é necessário, exatamente, evitar esta reiterada incidência tributária sobre a mesma riqueza.

No caso da não cumulatividade aplicável ao IPI/ICMS este processo é facilmente constatável. Isto porque se está tratando de não cumulatividade vinculada ao preço do produto, logo, toda vez que o produto for tributado (independente da fase em que ele se encontre), estar-se-á diante da cumulação de carga tributária. O reflexo no aumento do preço do produto é visível, quase palpável, e o simples destaque na nota fiscal permite impedir a cumulatividade da carga tributária.

Todavia, este mesmo pressuposto não se aplica à não cumulatividade trazida ao PIS/COFINS. Diferentemente da hipótese dos impostos, a cumulação que se pretende evitar no caso das contribuições, refere-se à receita da pessoa jurídica. É em relação a esse aspecto econômico que se deve impedir a reiterada incidência tributária. Neste sentido cito Marco Aurélio Greco[3]: *"Embora a não cumulatividade seja uma idéia comum a IPI e a PIS/COFINS a diferença de pressuposto de fato (produto industrializado versus receita) faz com que assuma dimensão e perfil distintos. Por esta razão, pretender aplicar na interpretação de normas de PIS/COFINS critérios ou formulações construídas em relação ao IPI é: a) desconsiderar os diferentes pressupostos constitucionais; b) agredir a racionalidade da incidência de PIS/COFINS; e c) contrariar a coerência interna da exigência, pois esta se forma a partir do pressuposto 'receita' e não 'produto'."*

O critério "receita", ao contrário do critério "produto", não possui, como bem esclarecido pelo doutrinador supracitado, *"um ciclo econômico a ser considerado, posto ser fenômeno ligado a uma única pessoa"*. **Inexiste imposto de etapa anterior a ser deduzido, uma vez que não há estágio prévio na apuração da receita da pessoa jurídica**, e esta particularidade inviabiliza a aplicação da mesma interpretação, a respeito da geração dos créditos que visam evitar a cumulatividade, para ambos os regimes.

Não há meios, portanto de confusão entre os sistemas não cumulativos de impostos e contribuições. Diferentemente do regime previsto para o IPI e ICMS, que pretende a compensação de "imposto sobre imposto", importando-se com o valor despendido a título de

---

V - referentes a:

a) vendas canceladas e aos descontos incondicionais concedidos;

b) reversões de provisões e recuperações de créditos baixados como perda que não representem ingresso de novas receitas, o resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido e os lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição que tenham sido computados como receita.

VI - decorrentes de transferência onerosa a outros contribuintes do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS de créditos de ICMS originados de operações de exportação, conforme o disposto no inciso II do § 1o do art. 25 da Lei Complementar no 87, de 13 de setembro de 1996. (Incluído pela Lei nº 11.945, de 2009)."

[3] MARCO AURELIO GRECCO in "Não-Cumulatividade no PIS e na COFINS", Leandro Paulsen (coord.), São Paulo: IOB Thomsom, 2004

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 29/09/2014 por PAULO GUILHERME DEROULEDE, Assinado digitalmente em 05/10/2014 por FABIOLA CASSIANO KERAMIDAS, Assinado digitalmente em 07/10/2014 por WALBER JOSE DA SILVA, Assinado digitalmente em 29/09/2014 por PAULO GUILHERME DEROULEDE
Impresso em 08/10/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

tributo, a não cumulatividade das contribuições sociais se preocupa com o *quantum* consumido pelo contribuinte a título de insumos, em todo processo de produção.

Importa sim, para viabilizar o crédito na sistemática aplicada ao PIS e à COFINS, que o insumo tenha sido tributado, mas é irrelevante a forma através da qual se deu esta tributação ou o quanto representou esta incidência tributária. O contribuinte terá direito ao crédito se o insumo tiver sido tributado pelo regime cumulativo, pelo regime não cumulativo ou mesmo pela sistemática do SIMPLES, até porque o montante recolhido a título de PIS e COFINS não consiste em fator decisivo à obtenção do crédito tributário[4]. Tanto é assim que, independentemente do critério de tributação ao qual foi submetido o insumo, o contribuinte terá direito a um crédito correspondente à grandeza de 9,25% (PIS + COFINS) de todo o valor que foi despendido para a sua aquisição. Assim, claro está que não é o valor gasto a título de tributo que interessa para a apuração do crédito sobre o insumo, ao contrário do que ocorre na apuração de créditos nos regimes aplicados ao IPI/ICMS.

Tenho para mim que **o legislador infraconstitucional, ao definir os ditames para evitar a cumulação das contribuições, criou critério híbrido e único, mesclando conceitos já existentes, com outros inevitavelmente inovadores, pois formados de significação específica para a sistemática de não cumulatividade das contribuições ao PIS e à COFINS**. Tal procedimento pretendeu alcançar os aspectos particulares das contribuições sociais, bem como neutralizar efetivamente a cumulação destes tributos, que possuem regra matriz de incidência totalmente diversa dos demais tributos não cumulativos.

Realmente, dos termos legais não se depreende a limitação invocada pelo acórdão recorrido, não sendo lícito ao agente administrativo, sem fundamentação legal, deliberar em sentido de reduzir o crédito do contribuinte.

Não se aplicam, portanto, os critérios da não cumulatividade do IPI/ICMS, uma vez que não importa, no caso das contribuições em análise, se o insumo consumido obteve ou não algum contato com o produto final comercializado. Da mesma forma, na apuração não cumulativa do PIS e da COFINS, não interessa em que momento do processo de produção o insumo foi utilizado, para determinar se ele dá ou não direito ao correspondente crédito.

Melhor sorte não alcança a equiparação do conceito da não cumulatividade com as noções de custo e despesa necessária para o Imposto de Renda, estabelecidos pelos artigos 290[5] e 299[6] do RIR/99.

---

[4] Lei nº 10.833/03, art. 3º,

[5] Custo de Produção

Art. 290. O custo de produção dos bens ou serviços vendidos compreenderá, obrigatoriamente (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 13, § 1º):

I - o custo de aquisição de matérias-primas e quaisquer outros bens ou serviços aplicados ou consumidos na produção, observado o disposto no artigo anterior;
II - o custo do pessoal aplicado na produção, inclusive de supervisão direta, manutenção e guarda das instalações de produção;
III - os custos de locação, manutenção e reparo e os encargos de depreciação dos bens aplicados na produção;
IV - os encargos de amortização diretamente relacionados com a produção;
V - os encargos de exaustão dos recursos naturais utilizados na produção.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 29/09/2014 por PAULO GUILHERME DEROULEDE, Assinado digitalmente em 05/10/2014 por FABIOLA CASSIANO KERAMIDAS, Assinado digitalmente em 07/10/2014 por WALBER JOSE DA SILVA, Assinado digitalmente em 29/09/2014 por PAULO GUILHERME DEROULEDE
Impresso em 08/10/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Realmente, correta a doutrina ao perceber que o conceito de receita está mais próximo do conceito de lucro, do que da definição de valor agregado ao produto, aplicável ao ICMS e IPI. Todavia, **não se trata de identidade de materialidade, receita não é lucro e este fato não pode ser ignorado**.

Ao analisar o disposto na legislação verifica-se que as despesas contabilizadas como "operacionais" são mais amplas do que o conceito de insumos em análise. O critério de classificação da despesa operacional é que ela seja necessária, usual ou normal para as atividades da empresa. Todavia, este não é o critério utilizado para o conceito de insumos.

Vários itens, que são classificados como despesas necessárias (por exemplo, despesas realizadas com vendas, pessoal, administração, propaganda, publicidade, etc...) ao meu sentir, não serão, obrigatoriamente, considerados como insumos geradores de crédito na apuração do PIS e da COFINS não cumulativos.

Da mesma forma, o conceito de custo de produção também é diferente do conceito de insumos utilizado pela legislação das contribuições, basta constatar que as Leis nº 10.833/03 e 10.637/02 negam, expressamente, a equiparação do valor gasto com a folha de salários com o conceito de insumo para o PIS e para a COFINS.

Por outro giro, a legislação específica define que a base do crédito, para o PIS e para a COFINS, será formada pelas despesas e custos de *"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 (...)"*.

A redação do dispositivo legal é clara, e define como critério os bens e serviços **UTILIZADOS** na PRESTAÇÃO de serviços; na PRODUÇÃO e na FABRICAÇÃO de bens e produtos.

Neste sentido, *"somente os bens e serviços que forem **utilizados direta ou indiretamente** na fabricação de bens ou na prestação de serviços darão direito ao crédito. **Essa ressalva é muito importante, na medida em que a lei exige que os bens e serviços sejam***

Parágrafo único. A aquisição de bens de consumo eventual, cujo valor não exceda a cinco por cento do custo total dos produtos vendidos no período de apuração anterior, poderá ser registrada diretamente como custo (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 13, § 2º).

[6] Despesas Necessárias

Art. 299. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47).

§ 1º São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, § 1º).

§ 2º As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, § 2º).

§ 3º O disposto neste artigo aplica-se também às gratificações pagas aos empregados, seja qual for a designação que tiverem.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 29/09/2014 por PAULO GUILHERME DEROULEDE, Assinado digitalmente em 05/10/2014 por FABIOLA CASSIANO KERAMIDAS, Assinado digitalmente em 07/10/2014 por WALBER JOSE DA SILVA, Assinado digitalmente em 29/09/2014 por PAULO GUILHERME DEROULEDE
Impresso em 08/10/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

efetivamente utilizados pela empresa para tais finalidades, e não simplesmente adquiridos e consumidos em suas operações." [7]

A questão é que - e aqui, entendo se formar um critério específico para o conceito de insumos no PIS e COFINS não cumulativos - para a produção/fabricação de determinada mercadoria final (ou serviço), o insumo tem que ser UTILIZADO e, mais ainda, tem que ser INDISPENSÁVEL para o resultado final pretendido.

De acordo com este raciocínio o insumo, para gerar crédito, deve estar diretamente vinculado ao objeto social da empresa e, em meu entender, **é este o componente diferenciador que deve ser considerado pelos intérpretes do direito.**

Com base na legislação pertinente ao assunto, concluo que para gerar crédito de PIS e COFINS não cumulativo o insumo deve: **ser UTILIZADO direta ou indiretamente pelo contribuinte na sua atividade (produção ou prestação de serviços); ser INDISPENSÁVEL para a formação daquele produto/serviço final; e estar RELACIONADO ao objeto social do contribuinte.**

Mencionada conclusão foi realizada à luz da materialidade das contribuições sociais em análise, sendo que o critério material da regra matriz de incidência tributária do PIS e da COFINS é aferir receita[8], e a receita de uma empresa está diretamente ligada à atividade que esta empresa exerce. Logo, para conceituar insumo, primordial verificar o que foi utilizado para se alcançar aquela determinada receita, naquele específico mês.

Finalizada esta análise preliminar de conceitos, é preciso avaliar se os insumos pleiteados pela Recorrente são desta forma considerados pela legislação do PIS e da COFINS.

O primeiro empecilho apontado pelo v. acórdão resta portanto, a meu ver, afastado, qual seja, a obrigatoriedade de utilização direta do insumo. A glosa, portanto, apenas seria possível se comprovado que os insumos não foram utilizados na produção.

Nos termos da Recorrente, seriam devidos os insumos referentes às seguintes Notas Fiscais, pelas razões determinadas no recurso apresentada:

> • *Aquisições do Fornecedor "Matelétrica" ref. NF's 80886, 81159, 81245, 81832, 82323, 82339 - Estas aquisições de referem a materiais elétricos utilizados para manutenção de máquinas e das instalações elétricas;*

---

[7] Pedro Anan Jr, in "PIS e COFINS - à luz da Jurisprudência do CARF - Conselho Administrativo de Recursos Fiscais", em artigo entitulado "A Questão do Crédito de PIS e COFINS no Regime da Não Cumulatividade e a Jurisprudência do CARF", fls. 486, MP Editora - destaquei

[8] No sentido de busca da "formação da receita" cito o doutrinador Marco Aurélio Grecco (in "Não-Cumulatividade no PIS e na COFINS", Leandro Paulsen (coord.), São Paulo: IOB Thomsom, 2004), a saber:
"Por isso, o critério utilizado para o fim de identificar quais verbas serão consideradas na não-cumulatividade do PIS/COFINS apóia-se na inerência do dispêndio em relação ao fator de produção ao qual se relaciona. O pressuposto de fato é a receita, portanto, é importante saber o que participa da sua formação – que a lei escolheu estar relacionado com o processo de prestação de serviço ou fabricação e produção. Portanto, é relevante determinar quais dispêndios ligados à prestação de serviços e à fabricação/produção que digam respeito aos respectivos fatores de produção (= deles sejam insumos).
Se entre o dispêndio e os fatores de capital e trabalho houver uma relação de inerência, haverá – em princípio – direito à dedução."

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 05/10/2014 por PAULO GUILHERME DEROULEDE, Assinado digitalmente em 05/10/2014 por PAULO GUILHERME DEROULEDE, Assinado digitalmente em 07/10/2014 por WALBER JOSE DA SILVA, Assinado digitalmente em 29/09/2014 por PAULO GUILHERME DEROULEDE
Impresso em 08/10/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

CÓPIA

• Aquisições do Fornecedor "Schrader" ref. NF's 105751, 106224, 107859, 107637 - Estas aquisições se referem a lubrificantes e filtros utilizados por máquinas e equipamentos na produção e geradores a diesel, os quais conforme o uso e desgaste necessitam de substituição, no caso dos filtros, e complementos no caso dos lubrificantes;

• Aquisição do Fornecedor "Coremma Ltda" ref. NF 604392 e 606018 - Estas aquisições se referem a material utilizado na manutenção nos motores dos geradores a diesel;

• Aquisições do Fornecedor "Centraco" ref. NF's 1938 e 2001 - Estas aquisições se referem a correias utilizadas em esteiras para movimentação de produtos dentro do parque fabril e de correias utilizadas em motores e eixos de máquinas e equipamentos industriais."

A glosa destes insumos foi mantida pelo seguinte entendimento da decisão recorrida:

"(...)

Em relação as notas da empresa Metalétrica (5-6-7-8-9-10), observa-se que se tratam de ***vários materiais de reposição ou de instalação e manutenção das instalações elétricas. Assim, de plano, há que descartar a hipótese destes materiais estarem enquadrados como insumos diretos na produção da contribuinte. Além disso, na condição de insumos indiretos, não estão incluídos entre as despesas e custos passíveis de gerarem descontos de créditos de Cofins, a teor do art. 3°. da Lei n° 10.833, de 2003 e dispositivos supervenientes****.*

Note-se o grifo no dispositivo da IN n°. 404, art. 8°., inciso II, letra "a", acima descrito, que as despesas dedutiveis se referem à energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica, não em peças de reposição das respectivas instalações.

Por outro lado, ***muito embora a contribuinte tenha alegado, genericamente, que se tratavam de aquisições para manutenção de máquinas, além das instalações elétricas, não traz aos autos qualquer outro elemento que configure esta situação****. Não cabe, portanto, discorrer sobre a possibilidade destes insumos tidos copio "indiretos" se caracterizarem, por outro lado, como insumos diretamente utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda.*

(...)

As demais notas apresentadas nos autos se referem a materiais mecânicos, de manutenção, peças, equipamentos, lubrificantes, filtros, correias, esteiras. Pelo que das notas consta, não há como deduzir que estes materiais foram utilizados como insumos diretos na produção. *Ao contrário, a análise da maioria deles leva à conclusão para a direção do que foi relatado no despacho decisório, como, por exemplo: os*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 29/09/2014 por PAULO GUILHERME DEROULEDE, Assinado digitalmente em 05/10/2014 por FABIOLA CASSIANO KERAMIDAS, Assinado digitalmente em 07/10/2014 por WALBER JOSE DA SILVA, Assinado digitalmente em 29/09/2014 por PAULO GUILHERME DEROULEDE
Impresso em 08/10/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

> *lubrificantes automotivos (3-4-11-12- 13-14) e correias automotivas (1) são insumos utilizados em veículos automotores e não no processo produtivo da empresa, a qual utiliza máquinas de serragem, plainas, estufas, empilhadeiras, coladeiras, perfiladeiras, furadeiras e lixadeiras."*

Como dito, o fato de terem sido utilizados indiretamente na produção não é impeditivo para o aproveitamento do crédito, mas a sua efetiva aplicação na produção, é e justamente isso que não foi comprovado pela Recorrente.

Realmente, houve apenas a alegação da Recorrente da utilização dos insumos na produção, sem qualquer outra forma de comprovação. Em virtude deste fato, para a concessão do crédito é preciso analisar o insumo e decidir se a característica do produto é suficiente para entender que está vinculado à produção.

Utilizo para tal análise o quadro explicativo trazido pela decisão recorrida, *verbis:*

NOME	Fls./NF	DATA	SERVIÇO/PRODUTOS	VALOR
1 Centraco Com. de Borrachas Ltda	1279/1938	03/04/2006	Correia automotiva	40,68
2 Centraco Corn. de Borrachas Ltda	1281/2001	12/04/2006	Correia V 3VX 510	80,00
3 Coremma Ltda.	1287/604392	30/05/2006	Filtro Lub Volvo Caterpill	64,00
4 Coremma Ltda.	1290/606018	05/06/2006	Filtro Lub Volvo Caterpill-com Scania	84,00
5 Matelétrica Com.Rep.Ltda	1280/ 080886	07/04/2006	Materiais elétricos diversos	222,95
6 Matelétrica Com.Rep.Ltda	1282/081159	17/04/2006	Lamp. Flitor,Lumindrias, Reator	51,50
7 Matelétrica Com.Rep.Ltda	1283/ 081245	19/04/2006	Materiais elétricos diversos	641,62
8 Matelétrica Com.Rep.Ltda	1285/ 081832	10/05/2006	Lâmpada Halógena 500W OSRAM	9,20
9 Matelétrica Com.Replicla	1288/082323	01/06/2006	Materiais elétricos diversos	855,30
10 Matelétrica Com.Rep.Ltda	1289/ 082339	02/06/2006	Abraçadeira, Sirene rotat.,placa lum.	758,60
11 Schrader Com.Rep.Ltda.	1284/105751	03/05/2006	Mobil Delvac - Filtros BL	901,00
12 Schrader Com.Rep.Ltda.	1286/106224	12/05/2006	Mobil Delvac-Mobil Super	768,23
13 Schrader Com.Rep.Ltda.	1291/107589	08/06/2006	Mobil Super - Filtros BL	742,00
14 Schrader Com.Rep.Ltda.	1292/107637	09/06/2006	Filtros BL W	101,00
				5.320,08

Em virtude da atividade da Recorrente, produção de móveis de madeira, parece-me que estão vinculados à produção os itens 3/4/11/12/13/14.

(II) <u>CRÉDITO SOBRE O CUSTO COM FUMIGAÇÃO</u>

A Recorrente pleiteia, ainda, o crédito sobre o custo com Fumigação, que entende ser insumo. Diz a contribuinte:

> *"Faz-se então necessário inicialmente esclarecer o que é fumigação.*
>
> ***<u>Fumigação é o tratamento químico que se dá a madeira, a fim de evitar a proliferação de pragas como brocas e cupins, e para evitar a formação de bolor ou mofo nos produtos.</u>***
>
> *Tal processo é necessário, pois os produtos fabricados pela Requerente são em madeira, principalmente de pinus, com paletizagem em madeira de eucalipto. Tal processo também é uma exigência imposta pelos importadores europeus e norte-americanos.*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 29/09/2014 por PAULO GUILHERME DEROULEDE, Assinado digitalmente em 05/10/2014 por FABIOLA CASSIANO KERAMIDAS, Assinado digitalmente em 07/10/2014 por WALBER JOSE DA SILVA, Assinado digitalmente em 29/09/2014 por PAULO GUILHERME DEROULEDE
Impresso em 08/10/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

A correta classificação contábil e fiscal destes serviços é a prestação de serviços aplicados na produção, o que não retira, entretanto, o direito da Requerente de obter o ressarcimento.

*A equivocada informação destes como despesas de armazenagem se efetuou pelo fato de que este serviço é terceirizado e por questões de logística é realizado pela Empresa Austrasul diretamente nos produtos já dentro dos conteineres (Ver Amostragem de Notas Fiscais no **Anexo II).***

Com base nestes fatos, pode-se ver que as suas exclusões não devem ser realizadas do computo da base de créditos da COFINS, por se tratar de serviços/insumos aplicados diretamente nos produtos."

Entendo estar com razão a Recorrente, em virtude da atividade por ela desenvolvida a FUMIGAÇÃO está relacionada a seu objeto social, é indispensável para a formação do produto e, por isso mesmo, utilizado diretamente na produção.

(III) DOS SERVIÇOS DE CAPATAZIA

Outro item pleiteado pela Recorrente, refere-se ao que denomina "custos de armazenagem", a saber:

Trecho do Recurso do Contribuinte

"No despacho decisório o Julgador de Blumenau qualifica as despesas de transporte de conteiner, tais como unitização/desunitização e respectivo uso de pátio, movimentação e posicionamento de container, remoção para mudança de navio, como não integrantes das despesas de armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda. Inclusive glosas sobre notas de serviço que destacam na descrição a armazenagem.

Outrossim, este entendimento não deve prosperar:

Todas estas despesas são despesas que ocorrem devido estadia dos conteineres entre o dia em que estes chegam ao porto e o dia de embarque no navio. São na venda movimentação da armazenagem temporária dos conteineres em local seguro e apropriado.

Já as despesas com remoção e movimentação dos contêineres são necessárias para o efetivo embarque no navio, pois é o efetivo transporte da Requerente até o seu destino final.

Em suma todas estas despesas são suportadas pela Requerente e são uma continuidade do frete das unidades industriais da Requerente até o seu destino final, sendo que sem estes não haveria a realização da entrega dos produtos aos adquirentes.

A que se considerar que todas estas despesas são pagas a empresas domiciliadas no Pais, cujas atividades econômicas são de serviços de transporte rodoviário, armazéns gerais e

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 29/09/2014 por PAULO GUILHERME DEROULEDE, Assinado digitalmente em 05/10/2014 por FABIOLA CASSIANO KERAMIDAS, Assinado digitalmente em 07/10/2014 por WALBER JOSE DA SILVA, Assinado digitalmente em 29/09/2014 por PAULO GUILHERME DEROULEDE
Impresso em 08/10/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

*depósitos de mercadorias para terceiros (Ver amostragem de notas fiscais no **Anexo III).***

Portanto, as referidas despesas compõem a soma das despesas com fretes e armazéns e conseqüentemente passiveis de creditamento da COFINS."

Neste tópico o que se discute é a aplicação restritiva do inciso IX da Lei nº 10.833/03, que assim determina:

Lei nº 10.833/03

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

(...)

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

É o conceito de "armazenagem" que importa. Analisemos o conceito de armazenagem em si. Parece-me evidente que quando o legislador se refere a armazenagem não está entendendo apenas como passível de crédito o armazém. Isto porque se fosse este o caso, a disposição expressa seria despicienda, uma vez que consta item para o aproveitamento de aluguel de bens imóveis[9].

Claro está portanto, por conclusão lógica, que o dispositivo legal que se refere a despesas com "armazém" a meu sentir ue o simples imóvel onde se armazena os produtos. Acrescido a este fato, é preciso considerar que para que seja possível a armazenagem de produtos é preciso que eles sejam descarregados e guardados no armazém. A meu ver é indissociável, do conceito de custo com armazenagem os gastos acessórios incorridos, necessários para o armazenamento.

Neste sentido – de extensão do conceito de armazenagem - já votei anteriormente, acompanhando o ilustre relator Alexandre Gomes, que o analisar o processo nº 11686.000405/2008-68 proferiu com extrema clareza este mesmo posicionamento, a saber:

"Já no tocante as despesas de monitoramento e taxas de risco, a Recorrente assim as conceituou:

Imperioso neste momento, tratar do serviço de monitoramento que ocorre no armazém localizado dentro do porto. Ao chegar na área portuária, a mercadoria é depositada nas câmaras frigoríficas localizadas no interior dos armazéns.

Antes de proceder o transporte da mercadoria para dentro do navio, o produto é transferido para containeres refrigerados.

(...)

[9] Lei 10.833/03 - Lei 10.637/02
"Artigo 3º.....
IV - aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa."

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 07/10/2014 por FABIOLA CASSIANO KERAMIDAS, Assinado digitalmente em 07/10/2014 por FABIOLA CASSIANO KERAMIDAS, Assinado digitalmente em 07/10/2014 por WALBER JOSE DA SILVA, Assinado digitalmente em 29/09/2014 por PAULO GUILHERME DEROULEDE
Impresso em 08/10/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Quanto à taxa de risco, trata-se de serviço que se encontra também vinculado à armazenagem, pois, o pagamento efetuado pela Recorrente se refere a um "seguro" que é exigido para o caso extremo de perda ou roubo da mercadoria ou ainda o seu perecimento enquanto esta estiver armazenada dentro do armazém.

Como se depreende da leitura dos conceitos acima transcritos, as glosas de despesas analisadas e expressamente impugnadas dizem respeito a despesas incorridas na fase de armazenamento e transporte para a exportação das mercadorias produzidas pela Recorrente.

O art. 3 das Lei 10.637/02 e 10.833/03 expressamente permitiu o creditamento das despesas relacionadas ao armazenamento de mercadorias e do frete na operação de venda, quando o ônus for suportado pelo vendedor.

Em relação ao ônus não há lide, uma vez que induvidoso que este recaiu sobre a Recorrente.

A celeuma instaura exige que se é decida sobre qual a amplitude que se pode conferir a determinação que autoriza o creditamento das despesas de armazenagens de mercadorias nas operações de venda.

Tem-se de defendido exaustivamente que somente seria possível o creditamento de despesas relacionadas ao processo produtivo. E os argumentos são os mais diversos.

Contudo, a própria legislação tratou de conferir algumas exceções como no caso do armazenamento de mercadorias para a venda, que inquestionavelmente não esta relacionado diretamente a produção da mercadoria.

Diante deste impasse, deve o interprete procurar identificar na norma sob análise qual a seu melhor enquadramento, e ***no caso sob análise a intenção do legislador ordinário era, sem sombra de dúvida, garantir a maior desoneração possível da cadeia produtiva permitindo maior incidência tributária****.*

Diante deste contexto me parece correto afirmar que todas as despesas relacionadas a armazenagem dos produtos destinados a venda podem gerar direito a crédito, motivo pelo qual reconheço tal possibilidade em relação aos serviços de capatazia, movimentação de carga e descarga e os serviços de monitoramente das mercadorias..

Já em relação as despesas de taxa de risco, que segundo a Recorrente se enquadra na categoria de seguro, entendo que não há direito ao crédito posto que sua essencialidade, no ponto de vista deste relator, bem como sua relação com a armazenagem dos produtos é bastante relativa." - destaquei

In casu, afora o custo com transporte, entendo ser possível o crédito pleiteado pela Recorrente a título de capatazia.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 29/09/2014 por PAULO GUILHERME DEROULEDE, Assinado digitalmente em 05/10/2014 por FABIOLA CASSIANO KERAMIDAS, Assinado digitalmente em 07/10/2014 por WALBER JOSE DA SILVA, Assinado digitalmente em 29/09/2014 por PAULO GUILHERME DEROULEDE
Impresso em 08/10/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

(III) DO CRÉDITO EXTEMPORÂNEO

Em relação ao crédito extemporâneo, verifica-se dos autos que a glosa se deu em razão da fiscalização ter desconsiderado a forma como a contribuinte realizou o aproveitamento do crédito extemporâneo.

Inicialmente cumpre esclarecer que a linha utilizada pela contribuinte para o creditamento do crédito extemporâneo, qual seja, *"ajustes positivos de créditos"* é linha genérica de registro.

O acórdão recorrido negou provimento ao pedido da Recorrente em razão desta não ter realizado a retificação das DACONs do período do crédito, o que por si só inviabilizaria o benefício. O que se discute aqui, é o procedimento.

A meu sentir, está claro que o procedimento sugerido é relevante para que a fiscalização possa fazer o controle dos créditos, mas não é impeditivo para o aproveitamento do crédito pelo contribuinte. Principalmente à época em que os procedimentos da sistemática não cumulativa de PIS e COFINS ainda estava iniciante.

Já tive a oportunidade de exarar este entendimento quando do julgamento do processo nº 15374.724332/2009-59, em que citei o voto proferido pelo Ilustre Conselheiro Walber José da Silva, nos autos do processo administrativo nº 15374.724315/2009-11, o qual debruçou-se com maestria sobre este tema, concluindo pela impossibilidade de se impedir que os contribuintes utilizem o crédito extemporâneo, em razão de inexistir procedimento formal adotado pela Receita Federal. Isto é, uma vez que a administração pública não expediu normas para exigir determinado procedimento de aproveitamento de crédito extemporâneo, não pode glosar crédito com base no não cumprimento de um ou outro procedimento. É quase um crime impossível.

Nestes termos, adoto, como razões de decidir, os termos da decisão proferida naqueles autos pelo Conselheiro que reproduzo a seguir:

> *"**A primeira questão posta em julgamento (o tempo e a forma de apurar e aproveitar crédito extemporâneo de Cofins) é por demais polêmica, à mingua de uma regulamentação das disposições contidas nas Leis nº 10.833/03 e 10.865/04 sobre o tema.***
>
> *O aproveitamento do crédito da Cofins nas importações de insumos e mercadorias para revenda foi autorizado pelo art. 15 da Lei nº 10.865/2004, abaixo reproduzido.*
>
> ***Art. 15.** As pessoas jurídicas sujeitas à apuração da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, nos termos dos arts. 2º e 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, **poderão** descontar crédito, para fins de determinação dessas contribuições, em relação às importações sujeitas ao pagamento das contribuições de que trata o art. 1º desta Lei, nas seguintes hipóteses:*
>
> *I - bens adquiridos para revenda;*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 29/09/2014 por PAULO GUILHERME DEROULEDE, Assinado digitalmente em 05/10/2014 por FABIOLA CASSIANO KERAMIDAS, Assinado digitalmente em 07/10/2014 por WALBER JOSE DA SILVA, Assinado digitalmente em 29/09/2014 por PAULO GUILHERME DEROULEDE
Impresso em 08/10/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

II - bens e serviços utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustível e lubrificantes;

[...]

§ 1º O direito ao crédito de que trata este artigo e o art. 17 desta Lei aplica-se em relação às contribuições efetivamente pagas na importação de bens e serviços a partir da produção dos efeitos desta Lei.

§ 2º O crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subseqüentes. [...].

Sobre este mesmo tema, assim dispõe a Lei nº 10.833/03:

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: [...]

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)

[...]

§ 4º O crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subseqüentes.

*Como se pode constatar facilmente, as Leis nº 10.833/03 e 10.865/04 determinam que "O crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subseqüentes." **Não diz estas leis como será realizado o aproveitamento do crédito nos meses subseqüentes. Só autoriza o seu aproveitamento**.*

A primeira indagação relevante sobre o tema é: qual a condição necessária e suficiente para o aproveitamento de um crédito em meses subseqüentes? A condição é o crédito existir e estar informado no DACON do mês de aquisição? É o crédito existir e estar informado no DACON do mês da efetiva utilização? É o crédito existir e a despesa estar regularmente escriturada nos livros contábeis e fiscais do contribuinte?

***Não há resposta consensual para estas indagações**.*

Um outro dispositivo legal que também carece de regulamentação é o § 1º, e seu inciso I, do art. 3º, da Lei nº 10.833/2003, abaixo reproduzido.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 29/09/2014 por PAULO GUILHERME DEROULEDE, Assinado digitalmente em 05/10/2014 por FABIOLA CASSIANO KERAMIDAS, Assinado digitalmente em 07/10/2014 por WALBER JOSE DA SILVA, Assinado digitalmente em 29/09/2014 por PAULO GUILHERME DEROULEDE
Impresso em 08/10/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

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

[...]

*§1º Observado o disposto no § 15 deste artigo, **o crédito será determinado** mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2º desta Lei **sobre o valor**:*

*I - dos itens mencionados nos incisos I e II do caput**, adquiridos no mês**;*

*Como se vê, o § 1º, e seu inciso I, acima transcrito, a meu sentir, trata da **forma de apuração** do crédito e não do seu aproveitamento (tempo e forma).*

***Sendo a atividade administrativa tributária plenamente vinculada, exige-se uma aplicação exata na norma tributária.** Quando a norma tributária é imprecisa ou ambígua dá azo a interpretações diversas, dificultando a sua aplicação, tanto por parte do Fisco como por parte dos contribuintes.*

*A primeira dificuldade diz respeito à expressão "*adquirido no mês*", a que se refere o inciso I, do § 1º, do art. 3º, da Lei nº 10.833/03.*

Nas operações mercantis (interna ou externa), a operação de compra e venda de mercadorias se prova com a nota fiscal (mercado interno) e com a fatura/invoice (mercado externo). A data da emissão desses documentos é a data da realização do negócio. Esta, no entanto, não é a única data aceita pelo Fisco Federal para o adquirente da mercadoria apurar e utilizar o crédito do PIS e da Cofins. Aliás, esta não é a data usualmente utilizada para este fim. No caso de aquisição de mercadoria no mercado interno, o Fisco Federal aceita que o crédito seja apurado e aproveitado na data em que a mercadoria entra no estabelecimento do contribuinte adquirente (esta, obviamente, não é a data da aquisição). Ou seja, o crédito é determinado no mês em que a mercadoria entra no estabelecimento do contribuinte e não no mês de sua aquisição.

A segunda dificuldade diz respeito ao aproveitamento de créditos em meses subseqüentes, especificamente quando o crédito não foi apurado no mês de aquisição do insumo ou da mercadoria para revenda (crédito extemporâneo).

Pela decisão recorrida, que segue o Despacho Decisório da Demac/RJ, o crédito da Cofins só pode ser registrado e aproveitado no mês de aquisição do insumo/mercadoria. Mais precisamente, o crédito deve, obrigatoriamente, ser registrado no DACON do mês de aquisição da mercadoria/insumo, não podendo sê-lo em meses subseqüentes, sob pena do DACON se tornar imprestável ao controle do referido crédito.

Supondo que esta seja a interpretação correta dos dispositivos legais que tratam do tema, duas questões, conseqüentes dessa

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 29/09/2014 por PAULO GUILHERME DEROULEDE, Assinado digitalmente em 05/10/2014 por FABIOLA CASSIANO KERAMIDAS, Assinado digitalmente em 07/10/2014 por WALBER JOSE DA SILVA, Assinado digitalmente em 29/09/2014 por PAULO GUILHERME DEROULEDE
Impresso em 08/10/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

interpretação, precisam ser esclarecidas no caso de o contribuinte reconhecer o crédito em mês posterior ao da aquisição: (i) está obrigado a retificar o DACON do mês de aquisição? e (ii) está obrigado a utilizar o crédito apurado no próprio mês de aquisição ou poderá fazê-los em meses posterior, a exemplo do mês em que reconheceu e apurou o crédito?

A resposta à primeira questão me parece ser SIM! Pelo entendimento da RFB (Demac/RJ e DRJ/RJ), constatado apuração a menor de crédito em um determinado "mês de aquisição", deve o contribuinte retificar o DACON daquele mês para incluir o crédito que deixou de ser apurado e declarado.

*A resposta à segunda questão me parece ser NÃO! Isto porque as Leis nº 10.833/03 e 10.865/04 (arts. 3º e 15, respectivamente), estabelecem que os contribuintes "**poderão**" descontar créditos. Não está o contribuinte **obrigado** nem a descontar o creditar e, muito menos, a fazê-lo no **próprio mês de aquisição** da mercadoria/insumo. Conseqüentemente, o "crédito não aproveitado em determinado mês", que pode ser aproveitado nos meses subseqüentes, não é, necessariamente, o saldo apurado pelo confronto entre débitos e créditos. Basta que não tenha sido aproveitado no mês de aquisição. Só isto e nada mais.*

Conseqüentemente, havendo créditos não aproveitados em um determinado mês, e apurado em meses subseqüentes, não está o contribuinte obrigado, após retificar o DACON, a pedir a restituição do que pagou a maior como a única forma de aproveitar o seu legítimo crédito, como em substância entende a RFB. Pode, como se viu, aproveitar esse crédito em períodos subseqüentes.

No caso dos autos, o cerne da lide versa sobre a inclusão e o aproveitamento, no DACON de outubro/2004, de créditos relativos à aquisições de mercadorias/insumos realizadas nos meses de maio a setembro de 2004, declarados todos no DACON de outubro 2004, quando o correto, no entendimento da RFB, seria os créditos serem declarados em seu respectivo mês de aquisição do insumo/mercadoria, ou seja, nos DACON de maio a outubro de 2004. Estes DACON deveriam ter sido retificados antes de a Recorrente apresentar o seu PER/DCOMP.

Por questão de segurança (para o Fisco e para o Contribuinte) e de controle administrativo dos débitos e créditos da Cofins não cumulativa, entendo perfeitamente racional e eficiente o procedimento adotado pela RFB de considerar que os créditos extemporâneos devem ser declarados no DACON do próprio mês de aquisição. Até aí, sem problemas.

*Como acima já disse, **o que não acho possível é impor ao contribuinte que ele altere o saldo a pagar (que normalmente já foi pago, como é o caso dos autos), em razão da escrituração de crédito extemporâneo, e peça a restituição do que pagou a maior por ter deixado de escriturar crédito (embora, financeiramente, seja mais vantajoso para o contribuinte, que***

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 29/09/2014 por PAULO GUILHERME DEROULEDE
/2014 por FABIOLA CASSIANO KERAMIDAS, Assinado digitalmente em 07/10/2014 por WALBER JOSE DA SILVA,
Assinado digitalmente em 29/09/2014 por PAULO GUILHERME DEROULEDE
Impresso em 08/10/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

vai receber o crédito corrigido pela Selic). Se o contribuinte não está obrigado a utilizar o crédito no mês da aquisição, e tem permissão legal para usar em meses subseqüentes, não vejo como impedir que o faça.

No presente caso, a Recorrente não retificou os DACON de maio a outubro de 2004. Só retificou o DACON de outubro de 2004 para incluir os créditos não aproveitados dos meses de maio a outubro de 2004. E o Fisco, aparentemente, não permite a retificação do DACON após a apresentação do PER/DCOMP ou, pelo menos, após o Despacho Decisório.

Em casos semelhantes, relacionados à necessidade de retificação da DCTF antes da apresentação de PER/DCOMP, entendo que não existe norma procedimental condicionando a apresentação de PER/DCOMP à prévia retificação de DCTF, embora seja este um procedimento lógico. Também entendo que a DCTF (original ou retificadora) não serve para conferir, ou não, liquidez e certeza ao crédito pleiteado em PER/DCOMP. O mesmo raciocínio aplica-se ao DACON, que também não constitui o direito de repetição de indébito.

Por esta linha de raciocínio, ***entendo que o fato de a RFB vir a conhecer do erro material em fase posterior à apresentação regular da PER/DCOMP, inclusive por meio de DACON retificadora, não exclui o direito da Recorrente à repetição do indébito. O indébito pode existir e, existindo, tem o contribuinte direito à sua repetição****, nos termos do art. 165 do CTN e na forma prescrita na IN RFB nº 600/2005.*

Não resta nenhuma dúvida que nos processos envolvendo restituição o ônus da prova do direito é do contribuinte, já que lhe cabe a iniciativa e o interesse em ver reconhecido seu direito ao crédito e à compensação, se for o caso.

Pela sistemática atual, ao fazer o pedido de restituição não está o contribuinte obrigado a apresentar nenhuma prova da existência do crédito pleiteado, inclusive mediante a apresentação ou retificação de DACON. Como acima se disse, não pode a falta de apresentação de DACON retificadora (ou a sua indevida apresentação com valores de créditos de períodos anteriores, embora legítimos), por si só, ser motivo de indeferimento de pedido de restituição de Cofins pago a maior ou indevidamente.

A bem do princípio da verdade material, não há nenhum impedimento legal para o contribuinte retificar o DACON, ou produzir provas, no curso da apuração do seu suposto direito creditório. Tanto o é que ao transmitir o PER/DCOMP o contribuinte não está obrigado a apresentar as provas do direito alegado. Ele o fará quando a Autoridade da RFB o intimar para tal.

Ademais, ***se o DACON for prova da existência do crédito pleiteado, ele é prova indiciária, necessitando de verificações complementares para constatar-se a existência concreta do***

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 29/09/2014 por PAULO GUILHERME DEROULEDE, Assinado digitalmente em 08/10/2014 por FABIOLA CASSIANO KERAMIDAS, Assinado digitalmente em 07/10/2014 por WALBER JOSE DA SILVA, Assinado digitalmente em 29/09/2014 por PAULO GUILHERME DEROULEDE
Impresso em 08/10/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

> ***crédito pleiteado***. *Se essas verificações complementares não foram realizadas pela autoridade fazendária, ou se outras provas não forem oferecidas pelo sujeito passivo, não há como falar-se em existência ou inexistência de liquidez e certeza do crédito pleiteado.*
>
> *Afastado, portanto, um dos motivos alegado pela Demac/RJ para deferir parcialmente o pedido da recorrente (inclusão, no DACON de outubro de 2004, de créditos de meses anteriores), deve a referida delegacia, diante das provas deste processo e outras que julgar conveniente, apurar a liquidez e certeza do crédito pleiteado, aproveitando os créditos não utilizados pela Recorrente nos meses de maio a setembro/04, podendo condicionar sua decisão à prévia retificação dos DACON desses meses ou retificá-los de ofício."* – destaquei.

Em conclusão, reconheço o direito ao aproveitamento do crédito da forma como realizado, ainda que formalmente, para a regularização dos registros de controle da Receita Federal, seja providenciada a retificação das DACONs da época em que o crédito foi gerado.

(IV) SELIC SOBRE O CRÉDITO

O contribuinte requer, ainda, a incidência de SELIC sobre os créditos do sistema não cumulativo.

Ocorre que, no referente aos créditos não cumulativos de PIS e COFINS, a legislação é expressa acerca da impossibilidade de correção monetária do valor a ser ressarcido.

Diz o artigo 13 da Lei nº 10.833/03, a saber:

> *"Art. 13. 0 aproveitamento de crédito na forma do § 4º do art. 32; do art. 4º e dos §§ 1º e 2º do art. 6º, bem como do § 2º e inciso II do § 4º e § 52 do art. 12,* ***não ensejará atualização monetária ou incidência de juros sobre os respectivos valores****." – destaquei.*

Neste termos e, uma vez que é defeso ao julgador administrativo julgar a constitucionalidade de lei, nego provimento ao pedido da Recorrente, nos termos da Sumula CARF nº 2, *verbis:*

> ***"SÚMULA CARF Nº 2 - O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária****.*
>
> ***PRECEDENTES:*** *Súmulas 2 do 1º e 2º CC a acórdãos: 101-94.876, 103-21568, 105-14586, 108-06035, 102-46146, 203-09298, 201-77691, 202-15674, 201-78180, 204-00115."*

Ante o exposto, conheço do presente para o fim de DAR-LHE PARCIAL PROVIMENTO, reconhecendo o crédito do serviço de fumigação, capatazia (menos o transporte), dos insumos expressamente citados na decisão e do crédito extemporâneo.

(assinado digitalmente)

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 29/09/2014 por PAULO GUILHERME DEROULEDE, Assinado digitalmente em 05/10/2014 por FABIOLA CASSIANO KERAMIDAS, Assinado digitalmente em 07/10/2014 por WALBER JOSE DA SILVA, Assinado digitalmente em 29/09/2014 por PAULO GUILHERME DEROULEDE
Impresso em 08/10/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

FABIOLA CASSIANO KERAMIDAS

Voto Vencedor

CÓPIA

Conselheiro Paulo Guilherme Déroulède, redator designado.

Com o devido respeito aos argumentos da ilustre relatora, divirjo de seu entendimento quanto à possibilidade de apuração de crédito da não-cumulatividade de PIS/Pasep e de Cofins em relação às despesas de fumigação e capatazia.

Verifica-se da descrição dos serviços constante no recurso voluntário que se tratam de despesas realizadas quando da exportação dos produtos. Relativamente aos serviços de fumigação, a recorrente afirma que "*é o tratamento químico que se da a madeira, a fim de evitar a proliferação de pragas como brocas e cupins, e para evitar a formação de bolor ou mofo nos produtos*". Extrai-se do *site* www.internationalforeigntrade.com a seguinte definição, em conformidade com a da recorrente:

> ***Fumigação*** *é um tipo de controle de pragas através do tratamento químico realizado com compostos químicos ou formulações pesticidas (os chamados* ***fumigantes****) voláteis (no estado de vapor ou gás) em um sistema hermético, visando a desinfestação de materiais, objetos e instalações que não possam ser submetidas à outras formas de tratamento.*
>
> *Exemplo: fumigação de* pallets *de madeira com brometo de metila ou brometo de etila.*
>
> ***Tipos de tratamento fitossanitário***
>
> *Fumigação em Container (FEC)*
>
> *Silos Herméticos (FSH)*
>
> *Porão de Navios (FPN)*
>
> *Câmara de Lôna (FCL)*
>
> *Tratamento Térmico Fixo e Móvel (HT)*
>
> *Todas as embalagens de* ***madeira*** *deverão ser adequadas aos requerimentos do IPPC (International Plant Protection Convention) e WPM (Wood Packing Material), isto inclui tipos e tamanhos diferentes. Embalagens devem ser entendidas como: Pallets, Caixas, Pés – Calços.*
>
> *Todas as embalagens deverão seguir esses requerimentos o qual devera ter o logo do IPPC, sob pena de não exportação da mercadoria.*
>
> *Esses procedimentos estão disponíveis através do site:*
>
> *www.aphis.usda.gov*
>
> *www.nappo.org/menu_e.shtml*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 29/09/2014 por PAULO GUILHERME DEROULEDE, Assinado digitalmente em 05/10/2014 por FABIOLA CASSIANO KERAMIDAS, Assinado digitalmente em 07/10/2014 por WALBER JOSE DA SILVA, Assinado digitalmente em 29/09/2014 por PAULO GUILHERME DEROULEDE
Impresso em 08/10/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

www.ippc.int/

O Manual de Procedimentos Operacionais da Vigilância Agropecuária Internacional, aprovado pelas Instrução Normativa da Secretaria de Defesa Agropecuária nº 26, de 2001 e, posteriormente, pela Instrução Normativa do Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento nº 36, de 2006 dispõe no Capítulo III – Exportação – Área Vegetal:

CAPÍTULO III

EXPORTAÇÃO - ÁREA VEGETAL

SEÇÃO I

PLANTAS, PARTES DE PLANTAS E SEUS PRODUTOS

1. CONSIDERAÇÕES GERAIS

2. DOCUMENTAÇÃO EXIGIDA

3- PROCEDIMENTOS

[...]

c). Produtos Categorias 2 e 3

1) Da fiscalização e amostragem.

[...]

2) Do Tratamento Quarentenário e Fitossanitário

2.1) Constatada a presença de pragas na partida, deve-se prescrever no Termo de Ocorrência, o tratamento fitossanitário;

2.2) Os tratamentos fitossanitários com fins quarentenários prescritos só poderão ser realizados por empresa ou entidade devidamente habilitada e credenciada pelo Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento, conforme legislação em vigor. É obrigatória a presença do Responsável Técnico da empresa prestadora de serviço no ato da aplicação do tratamento. O acompanhamento dos serviços fica a critério da disponibilidade operacional da fiscalização federal agropecuária;

2.3) As despesas com o tratamento são de responsabilidade do interessado;

2.4) Fica a empresa prestadora do serviço obrigada a comunicar, com antecedência de 24 horas (Instrução Normativa nº 12/2003) e por escrito, por meio do Comunicado de Tratamento Fitossanitário (FORMULÁRIO XIV), a realização do tratamento. O Comunicado deverá ser apresentado em duas vias, para a segunda via ser recibada.

2.5) Na comunicação deverá constar o local, a data e a hora da realização do tratamento. Caberá à fiscalização do Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento, comparecer ao local

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 29/09/2014 por PAULO GUILHERME DEROULEDE, Assinado digitalmente em 07/10/2014 por FABIOLA CASSIANO KERAMIDAS, Assinado digitalmente em 07/10/2014 por WALBER JOSE DA SILVA, Assinado digitalmente em 29/09/2014 por PAULO GUILHERME DEROULEDE
Impresso em 08/10/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

designado para supervisionar os serviços no horário estabelecido. Na ausência do Fiscal Federal Agropecuário, fica automaticamente autorizado o início do tratamento.

2.6) No ato da fiscalização, constatado que os preparativos para realização dos tratamentos não foram providenciados, o tratamento não será autorizado e a empresa credenciada será notificada da irregularidade, na própria via recibada do Comunicado de Tratamento Fitossanitário, nos campos de avaliação e observação. Cópia desta notificação, com o ciente do responsável pela empresa, deverá fazer parte do processo, bem como ser encaminhada ao SEFAG/SFA da UF onde a empresa tem sede para as providências cabíveis;

2.7) Nos tratamentos realizados sem a presença da fiscalização do Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento, os campos referentes a avaliação do tratamento do Comunicado de Tratamento Fitossanitário serão anulados, registrando-se no campo observação: ¿O tratamento foi realizado sem a presença da fiscalização do Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento¿;

*2.8) Em caso de **fumigação a bordo de navios**, o exportador, ou seu representante legal, deverá apresentar a CARTA DE AUTORIZAÇÃO PARA REALIZAÇÃO DE TRATAMENTO FITOSSANITÁRIO (FORMULÁRIO XVI), do agente do navio, autorizando a execução do serviço a bordo;*

*2.9) No caso das exportações em que **a fumigação for realizada a bordo de navios**, a empresa credenciada responsável pelo tratamento, deverá emitir o CERTIFICADO DE EXPURGO E EXAUSTÃO DE GASES (GAS FREE CERTIFICATE) - (FORMULÁRIO XV), assinado pelo comandante do navio e pelo Responsável Técnico da empresa. Tal documento é necessário para a emissão do Certificado Fitossanitário, no qual serão incluídos, nos campos referentes ao tratamento, os dados dele transcritos;*

[...]

SEÇÃO II

FISCALIZAÇÃO DE EMBALAGENS E SUPORTES DE MADEIRA

1. CONSIDERAÇÕES GERAIS

As Embalagens e Suportes de Madeira, nas situações em que vierem apenas acondicionando e protegendo outros materiais, não são classificadas como mercadoria, não têm valor comercial e nem são enquadrados nas NCMs. Apenas nos casos em que a partida seja formada somente por embalagens ou suportes de madeira, constituindo assim uma transação comercial, estas serão tratadas como mercadoria, enquadradas em NCM e tendo que atender os requisitos fitossanitários do país de destino.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 29/09/2014 por PAULO GUILHERME DEROULEDE, Assinado digitalmente em 05/10/2014 por FABIOLA CASSIANO KERAMIDAS, Assinado digitalmente em 07/10/2014 por WALBER JOSE DA SILVA, Assinado digitalmente em 29/09/2014 por PAULO GUILHERME DEROULEDE
Impresso em 08/10/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

A Norma Internacional de Medida Fitossanitária - NIMF nº 15, da FAO, estabelece diretrizes para a certificação fitossanitária de embalagens, suportes e material de acomodação confeccionados em madeira não processada e utilizados no comércio internacional para o acondicionamento de mercadorias de qualquer natureza.

Tendo como foco principal as pragas florestais de interesse agrícola e a condição excepcional das embalagens e suportes de madeira que circulam no mercado internacional na sua veiculação e disseminação, a NIMF nº 15 apresenta recomendações e orientações quanto ao estabelecimento de medidas fitossanitárias, com vistas ao manejo do risco dessas pragas.

Estão isentas das exigências de Certificação Fitossanitária ou da Certificação de Tratamento, as embalagens, suportes e material de acomodação constituídos de outros materiais que não de madeira (papelões, fibras, plásticos, etc) e os constituídos, na sua totalidade, de madeira industrializada ou processada, a exemplo de compensados, aglomerados de partículas ou de fibras orientadas, contraplacados, folhas, painéis, chapas, pranchas e outras peças de madeira que, no processo de fabricação, foram submetidas ao calor, colagem e pressão.

Por solicitação do exportador, para fiscalização específica das embalagens ou suportes de madeira, ou quando a Fiscalização Federal Agropecuária for demandada a fiscalizar mercadoria que requeira de certificação oficial e a mesma esteja acondicionada em embalagens ou suportes de madeira, estas deverão ser fiscalizadas para verificação do cumprimento da regulamentação específica em vigor no país destino.

2. DOCUMENTAÇÃO EXIGIDA

[...]

3. PROCEDIMENTOS

a) Para os países que internalizaram a NIMF nº 15, da FAO:

As exportações brasileiras deverão atender às exigências desses países, mediante a utilização de embalagens e suportes de madeira tratados por empresas credenciadas pelo Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento e identificadas com a marca da IPPC (International Plant Protection Convention), conforme ilustração a seguir, em que o espaço preenchido pelos caracteres XX - 000 - YY deverá conter, nesta seqüência: (XX) a sigla do país, de acordo com as normas ISO (BR, de Brasil, por exemplo); (000) a codificação (número do credenciamento) da empresa que realizou o tratamento e (YY) o tipo de tratamento a que a embalagem, suporte ou material de acomodação foi submetido: HT (Tratamento Térmico), KD-HT (Tratamento Térmico à base de Secagem em Estufa - Kiln Drying) ou MB (Fumigação com Brometo de Metila).

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 29/09/2014 por PAULO GUILHERME DEROULEDE, Assinado digitalmente em 05/10/2014 por FABIOLA CASSIANO KERAMIDAS, Assinado digitalmente em 07/10/2014 por WALBER JOSE DA SILVA, Assinado digitalmente em 29/09/2014 por PAULO GUILHERME DEROULEDE
Impresso em 08/10/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Depreende-se, portanto, que a fumigação de que trata estes autos é um procedimento exigido em normas de proteção fitossanitária relativas à exportação, realizado em containeres, tratando-se, portanto, de despesa operacional, certamente necessária, mas incorrida após o processo produtivo, ou seja, não podem ser consideradas insumos de produção.

Por outro lado, os serviços de capatazia, nos termos do artigo 57 da Lei nº 8.630, de 1993 (revogada pela Lei nº 12.815, de 2.013) compreendem:

> *Art. 57. No prazo de cinco anos contados a partir da publicação desta lei, a prestação de serviços por trabalhadores portuários deve buscar, progressivamente, a multifuncionalidade do trabalho, visando adequá-lo aos modernos processos de manipulação de cargas e aumentar a sua produtividade.*
>
> *[...]*
>
> *§ 3° Considera-se:*
>
> *I - Capatazia: a atividade de movimentação de mercadorias nas instalações de uso público, compreendendo o recebimento, conferência, transporte interno, abertura de volumes para a conferência aduaneira, manipulação, arrumação e entrega, bem como o carregamento e descarga de embarcações, quando efetuados por aparelhamento portuário;*
>
> *II - Estiva: a atividade de movimentação de mercadorias nos conveses ou nos porões das embarcações principais ou auxiliares, incluindo o transbordo, arrumação, peação e despeação, bem como o carregamento e a descarga das mesmas, quando realizados com equipamentos de bordo;*
>
> *III - Conferência de carga: a contagem de volumes, anotação de suas características, procedência ou destino, verificação do estado das mercadorias, assistência à pesagem, conferência do manifesto, e demais serviços correlatos, nas operações de carregamento e descarga de embarcações;*
>
> *IV - Conserto de carga: o reparo e restauração das embalagens de mercadorias, nas operações de carregamento e descarga de embarcações, reembalagem, marcação, remarcação, carimbagem, etiquetagem, abertura de volumes para vistoria e posterior recomposição;*
>
> *V - Vigilância de embarcações: a atividade de fiscalização da entrada e saída de pessoas a bordo das embarcações atracadas ou fundeadas ao largo, bem como da movimentação de mercadorias nos portalós, rampas, porões, conveses, plataformas e em outros locais da embarcação;*
>
> *VI - Bloco: a atividade de limpeza e conservação de embarcações mercantes e de seus tanques, incluindo batimento de ferrugem, pintura, reparos de pequena monta e serviços correlatos .*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 29/09/2014 por PAULO GUILHERME DEROULEDE, Assinado digitalmente em 05/10/2014 por FABIOLA CASSIANO KERAMIDAS, Assinado digitalmente em 07/10/2014 por WALBER JOSE DA SILVA, Assinado digitalmente em 29/09/2014 por PAULO GUILHERME DEROULEDE
Impresso em 08/10/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

A recorrente alega que as despesas de capatazia são análogas às despesas de fretes e armazenagem. Entretanto a legislação correlata e mesmo a Lei Complementar nº 116, de 2003, distinguiram os serviços de capatazia dos serviços de armazenagem:

> *Lei Complementar nº 116, de 2003:*
>
> *[...]*
>
> *20 - Serviços portuários, aeroportuários, ferroportuários, de terminais rodoviários, ferroviários e metroviários.*
>
> *20.01 - Serviços portuários, ferroportuários, utilização de porto, movimentação de passageiros, reboque de embarcações, rebocador escoteiro, atracação, desatracação, serviços de praticagem, capatazia, armazenagem de qualquer natureza, serviços acessórios, movimentação de mercadorias, serviços de apoio marítimo, de movimentação ao largo, serviços de armadores, estiva, conferência, logística e congêneres.*
>
> *20.02 - Serviços aeroportuários, utilização de aeroporto, movimentação de passageiros, **armazenagem de qualquer natureza, capatazia**, movimentação de aeronaves, serviços de apoio aeroportuários, serviços acessórios, movimentação de mercadorias, logística e congêneres.*
>
> *Lei nº 6.009, de 1973 (estabeleceu a diferenciação ao dispor sobre as tarifas aeroportuárias):*
>
> *Art. 3º As tarifas aeroportuárias a que se refere o artigo anterior, são assim denominadas e caracterizadas:*
>
> *[...]*
>
> *IV - **Tarifa de Armazenagem** - devida pelo armazenamento, guarda e controle das mercadorias nos Armazéns de Carga Aérea dos Aeroportos; incide sobre consignatário ou transportador no caso de carga aérea em trânsito. (Redação dada pelo Decreto Lei nº 2.060, de 1983)*
>
> *V - **Tarifa de Capatazia** - devida pela movimentação e manuseio das mercadorias a que se refere o item anterior; incide sobre o consignatário, ou o transportador no caso de carga aérea em trânsito. (Incluído pelo Decreto Lei nº 2.060, de 1983)*

Constata-se que se tratam de serviços distintos. Assim, os serviços de capatazia, por falta de previsão legal, não geram créditos da não-cumulatividade do PIS/Pasep e da Cofins. Sobre a matéria, cita-se voto do Conselheiro Wálber José da Silva, proferido no processo 11686.000405/2008-68:

> *"No caso sob exame, trata-se de despesas portuárias incorridas pela Recorrente. Como bem disse a decisão recorrida, tais despesas não se confundem com despesas de armazenagem de mercadorias. Pelas informações prestadas pela Recorrente, não é possível sequer afirmar-se que as mercadorias manipuladas (serviços de capatazia e de movimentação de cargas e descarga) ou monitoradas estavam (ou foram) armazenadas ou não em*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 29/09/2014 por PAULO GUILHERME DEROULEDE, Assinado digitalmente em 05/10/2014 por FABIOLA CASSIANO KERAMIDAS, Assinado digitalmente em 07/10/2014 por WALBER JOSE DA SILVA, Assinado digitalmente em 29/09/2014 por PAULO GUILHERME DEROULEDE
Impresso em 08/10/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

depósitos dentro do porto de embarque. Mesmo que estivessem armazenadas, o serviço de armazenagem é distinto dos demais serviços prestados dentro do recinto alfandegado do porto de embarque das mercadorias.

*Diz o Ilustre Conselheiro Relator, **no que concordo**, que "deve o interprete procurar identificar norma sob análise qual o seu melhor enquadramento" para concluir, **no que não concordo**, que "no caso sob análise a intenção do legislador ordinário era, sem sombra de dúvida, garantir a maior desoneração possível da cadeia produtiva permitindo maior incidência tributária".*

Não concordo com essa conclusão por vários motivos. Primeiro, ao instituir a exceção à regra geral, criando o direito ao crédito de despesa pós produção de "armazenagem de mercadorias", o legislador não se referiu unicamente à armazenagem de mercadorias destinadas à exportação. Segundo, além do serviço de armazenagem de mercadorias, existem vários outros serviços (e conseqüente despesas) vinculados à operação de exportação de mercadorias, que são genericamente conhecidos como serviços portuários, e são, obrigatoriamente, utilizados pelos exportadores, acarretando várias despesas para o exportador.

São despesas incorridas dentro da zona primária. Quisesse o legislador conceder crédito para esses outros serviços portuários, teria feito alguma referência a eles; Terceiro, o legislador não fez nenhuma referência ao crédito de outros serviços empregados em mercadorias prontas e armazenadas. O fato das mercadorias estarem armazenadas não implica que os serviços necessários, por exemplo, à manutenção de sua integridade ou de suas qualidades intrínsecas, gerem direito a crédito. Tais serviços existem também quando as mercadorias prontas estão estocadas dentro do estabelecimento produtor e, nem por isto, gera direito a crédito.

Não vejo como equiparar as despesas acima referidas à despesa de armazenagem de mercadorias, a que se refere a legislação do PIS e da Cofins."

Citam-se, ainda, outros acórdãos neste mesmo sentido:

Acórdão 3403-003.098, proferido em 22/07/2014, pela Terceira Turma Ordinária da Quarta Câmara da Terceira Seção de Julgamento, cuja recorrente é a própria MÓVEIS SCHMITZ LTDA:

NÃO CUMULATIVIDADE. FRETE E DESPESAS DE ARMAZENAGEM NAS OPERAÇÕES DE VENDA. EXTENSÃO.

*As operações de movimentação de contêiner cheio; **serviço de fumigação de pallets; despesas com capatazia** e reembolso de CPMF; movimentação de embarcação; transporte de contêineres vazios e sua devolução para o exportador; descarga de contêineres; vistoria de contêineres; handling de contêineres; unitização e desunitização de contêineres e uso de pátio não estão abrangidos no conceito de armazenagem e tampouco*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 29/09/2014 por PAULO GUILHERME DEROULEDE, Assinado digitalmente em 05/10/2014 por FABIOLA CASSIANO KERAMIDAS, Assinado digitalmente em 07/10/2014 por WALBER JOSE DA SILVA, Assinado digitalmente em 29/09/2014 por PAULO GUILHERME DEROULEDE
Impresso em 08/10/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

podem ser concebidas como etapa do frete nas operações de venda, razão pela qual os respectivos gastos não ensejam o creditamento da contribuição.

Acórdão 3402-002.361, proferido em 25/03/2014, pela Segunda Turma Ordinária da Quarta Câmara da Terceira Seção de Julgamento:

PIS E COFINS. NÃOCUMULATIVIDADE. CRÉDITO SOBRE SERVIÇOS DE ARMAZENAGEM. SERVIÇOS PORTUÁRIOS. ABRANGÊNCIA E LIMITES.

*Concedem o crédito das contribuições ao PIS e à COFINS os serviços de armazenagem, sendo a esta inerentes os serviços portuários que compreendem a pesagem, o monitoramento, a ovação ou a desova, inspeção, movimentação e realocação, deslocamentos e a taxa de selagem de conteiners. Por outro lado não estão abrangidos no conceito de armazenagem e nem de frente das operações de venda, os **serviços de capatazia**, taxa de liberação de BL, despachantes aduaneiros nas exportações, os quais revestem-se da natureza de despesas administrativas ou de vendas.*

Acórdão 3102-001.989, proferido em 22/08/2013, pela Segunda Turma Ordinária da Primeira Câmara da Terceira Seção de Julgamento:

CAPATAZIA

Para efeito de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, o termo "insumo" não pode ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço que onere a atividade econômica, mas tão somente os que sejam empregados na produção de bens ou prestação de serviços.

Consequentemente, não há espaço para que se admita a apuração de crédito toda e qualquer serviço inerente à venda, mas exclusivamente aquelas previstas pelo legislador.

Inexistindo previsão para a apuração de crédito com as despesas de capatazia, não há espaço para admitilas.

Acórdão 3403-002.139, proferido em 25/04/2013, Terceira Turma Ordinária da Quarta Câmara da Terceira Seção de Julgamento:

COFINS NÃO-CUMULATIVA. DIREITO DE CRÉDITO. DESPESAS COM SERVIÇOS DE CAPATAZIA E ESTIVA. INADMISSIBILIDADE.

Não se vinculando à atividade propriamente produtiva, as despesas incorridas com capatazia e estiva se assemelham mais a espécies de despesas com vendas, sem que, todavia, o artigo 3o da Lei no 10.833/03 contenha hipótese permissiva para o creditamento da COFINS, apurada segundo o regime não cumulativo

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 29/09/2014 por PAULO GUILHERME DEROULEDE, Assinado digitalmente em 05/10/2014 por FABIOLA CASSIANO KERAMIDAS, Assinado digitalmente em 07/10/2014 por WALBER JOSE DA SILVA, Assinado digitalmente em 29/09/2014 por PAULO GUILHERME DEROULEDE
Impresso em 08/10/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Diante do exposto, voto para negar provimento ao recurso voluntário quanto à possibilidade de creditamento de Cofins decorrente da aquisição de serviços de fumigação e de capatazia.

(assinado digitalmente)
Paulo Guilherme Déroulède

CÓPIA

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 29/09/2014 por PAULO GUILHERME DEROULEDE, Assinado digitalmente em 05/10/2014 por FABIOLA CASSIANO KERAMIDAS, Assinado digitalmente em 07/10/2014 por WALBER JOSE DA SILVA, Assinado digitalmente em 29/09/2014 por PAULO GUILHERME DEROULEDE
Impresso em 08/10/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA