



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

Processo n° 13975.000186/2005-44
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3201-001.644 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 28 de maio de 2014
Matéria RESSARCIMENTO DE COFINS
Recorrente ROHDEN ARTEFATOS DE MADEIRA LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/03/2005

COFINS. NÃO -CUMULATIVIDADE, DIREITO CREDITÓRIO.

As despesas com os serviços de extração de madeira é passível de direito creditório, pois se trata de atividade essencial e necessária à sua realização do processo produtivo de portas e batentes de pinus.

PEDIDO DE RESSARCIMENTO. ÔNUS DA PROVA DO DIREITO CREDITÓRIO.

Nos pedidos de ressarcimento, é ônus do contribuinte da prova do direito creditório afirmado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar parcial provimento ao recurso, nos termos do voto da Relatora.

(assinado digitalmente)

Joel Miyazaki – Presidente

(assinado digitalmente)

Ana Clarissa Masuko dos Santos Araujo- Relatora

Participaram da sessão de julgamento, os Conselheiros: Joel Miyazaki (Presidente), Carlos Alberto Nascimento e Silva Pinto, Ana Clarissa Masuko dos Santos

Araujo, Luciano Lopes de Almeida Moraes, Mara Cristina Sifuentes. Ausentes justificadamente os Conselheiros Winderley Moraes Pereira e Daniel Mariz Gudino.

Relatório

Refere-se o presente processo a pedido de ressarcimento de Cofins.

Para bem relatar os fatos, transcreve-se o relatório da decisão proferida pela autoridade *a quo*:

Trata o presente processo de Pedido de Ressarcimento de créditos da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS de que trata o art. 5º da Lei 10.637/2002, relativo ao primeiro trimestre de 2005.

A DRF/BLUMENAU exarou o Despacho Decisório de fls. 550 a 584 deferindo parcialmente o pedido da interessada para reconhecer o direito creditório no valor de R\$176.286,09, referente ao saldo remanescente da apuração não-cumulativa da COFINS a título de mercado externo. No relatório e na fundamentação que embasaram a decisão proferida consta consignado, em resumo, que:

a) A análise do direito creditório pleiteado no processo foi suscitada em sede do Mandado de Segurança nº 2006.72.05.004732-0/SC;

b) A análise teve como base as informações prestada nos documentos apresentados pela interessada e acostados ao processo, bem como as informações obtidas por meio de consultas aos sistemas informatizados da RFB;

c) A interessada incluiu, indevidamente, as receitas de variações cambiais entre as receitas de exportação e contabilizou notas fiscais relacionadas a despacho de exportação cancelado pela aduana. Assim, efetuaram-se ajustes nos valores das receitas de exportação declaradas;

d) Considerando-se a proporção das receitas de exportação em relação à receita operacional bruta, observou-se uma discrepância entre os percentuais de exportação das receitas declaradas no DACON. Foram efetuados ajustes nos percentuais de exportação para efeito de cálculo dos créditos de mercado interno e mercado externo, com base nos valores das receitas totalizadas a partir dos lançamentos efetuados no LRS e os ajustes descritos;

e) Quanto ao CFOP 1.101, no mês de março observaram-se divergências entre os valores obtidos do arquivo digital e os informados na memória de cálculo em fl. 59. A mesma discrepância se repetiu em relação ao CFOP 5.201 (devolução de compra para industrialização) no mês de fevereiro. Foram efetuados ajustes em consonância com o arquivo digital;

t) Foram glosados os valores pagos à pessoa física na aquisição de insumos;

g) A descrição dos produtos da nota fiscal de fl. 212 não corresponde ao valor total indicado na mesma. A ocorrência de declarações inexatas caracteriza um caso de documento inidôneo, razão pela qual foi efetuada a glosa;

h) A interessada incluiu valores de mercadorias adquiridas da empresa de CNPJ 92.639.954/0001-67 que, em verdade, saíram do estabelecimento do fornecedor com o fim específico de exportação, uma vez que as notas foram emitidas com CFOP 6.501;

i) Verificou-se um equívoco na planilha de fl. 59, com a inclusão indevida do CFOP 1.949 (outra entrada de mercadoria ou prestação de serviço não especificada) na rubrica Serviços Utilizados como Insumos;

j) O preenchimento de parcela relevante dos Conhecimentos de Transporte Rodoviário de Cargas (CTRC) não fora efetuado em conformidade com o exigido pela legislação do ICMS. Principais irregularidades: não indicação do número da nota fiscal transportada, emissão do CTRC posteriormente à prestação do serviço. Os valores das notas fiscais que apresentaram vícios formais relevantes foram glosados. O Anexo II detalha as notas fiscais cujos valores foram deferidos;

k) Foram glosados os valores de despesas de doação incluídos incorretamente nas despesas de energia elétrica;

l) A requerente foi intimada a apresentar memória de cálculo com os valores informados no DACON como despesas de alugueis de máquinas e equipamentos, bem como cópia dos contratos de locação e comprovantes de pagamentos. Em resposta, apresentou cópia do registro no Livro Razão e de um contrato particular de locação entre empresas do mesmo grupo. Os comprovantes de pagamento não foram apresentados. A comprovação insuficiente ensejou a glosa integral dos valores declarados;

m) A planilha de fis. 446 a 448, as notas fiscais de fls. 449 a 548 e os registros digitais foram os elementos básicos de análise dos valores informados no DACON a título de despesas de armazenagem de mercadorias e frete na operação de venda. Parcela relevante dos CTRC não fora preenchido em conformidade com o exigido pela legislação do ICMS. Verificou-se ainda, a apuração de créditos sobre serviços não relacionados na legislação tributária, tais como serviços de remoção, handling, seguro, entre outros. Os valores das notas fiscais com vícios formais ou serviços não previstos na legislação foram glosados. O Anexo III detalha as notas fiscais deferidas;

n) Com relação ao crédito a descontar referente ao ativo imobilizado, constatou-se que a requerente fez a opção prevista

no § 14 do art. 3º da Lei 10.833/2003, incluído pela Lei 10.865/2004. Entretanto, efetuou o cálculo sobre valores de diversos tipos de bens do ativo imobilizado em inobservância à legislação que limita a opção em tela à aquisição de máquinas e equipamentos destinados ao ativo imobilizado, como também o inciso I do § 2º do art. 1º da IN SRF 457/2004;

o) Quanto aos bens constantes das notas fiscais de fls. 386/387, apurou-se que o contribuinte não descontou os valores de ICMS da base de cálculo do crédito. Os valores deferidos estão relacionados na tabela do Anexo IV. Procedeu-se ao ajuste das diferenças entre os valores utilizados na memória de cálculo de fls. 331 a 334 e os valores deferidos;

p) Considerando-se as glosas e os ajustes efetuados, houve a necessidade de reescrita da utilização dos créditos do trimestre, especialmente quanto à desconsideração do saldo inicial de crédito de mercado externo, à luz da IN SRF 600/05, conforme demonstrado no Anexo V.

Cientificada da decisão em 14/12/2007 (fl. 587), a contribuinte apresentou Manifestação de Inconformidade em 09/01/2008 (fls. 602 a 612), alegando, em síntese que:

a) A constatação pela autoridade fazendária de que a descrição dos produtos da nota fiscal de fl. 212 não corresponde ao valor indicado na mesma deve-se ao fato de que referida nota tem duas páginas e somente uma delas foi submetida ou considerada pela fiscalização, sendo que, nesta oportunidade, o contribuinte faz a devida comprovação de toda a extensão da nota fiscal. A comprovação é feita somente nesta fase em função de o contribuinte não ter sido intimado para esclarecimentos;

b) As notas fiscais que comprovam as aquisições do fornecedor Vidroforte Indústria e Comércio de Vidros Ltda foram emitidas com CFOP 6.501, destinado a vendas com fim específico de exportação. Contudo, foram utilizadas pela requerente como matéria prima em seu processo de industrialização;

c) O CFOP foi utilizado de forma equivocada pelo fornecedor, sem qualquer responsabilidade da recorrente;

d) Note-se que a empresa Vidroforte destacou 0 ICMS nas operações, contudo, a venda com fim específico de exportação não tem destaque de ICMS. Assim, a recorrente pagou o ICMS, o PIS e a COFINS à empresa fornecedora, os dois últimos embutidos no preço dos produtos;

e) Caso o fornecedor não tenha recolhido o PIS e a COFINS, a empresa recorrente não pode ser prejudicada, vez que referido recolhimento é de responsabilidade de terceiro, cabendo ao fisco a cobrança da empresa responsável pelo pagamento;

f) Na época das aquisições mesmo havendo lei autorizando a suspensão do PIS e da COFINS, a recorrente passou a estar autorizada a efetuar a compra com suspensão do PIS e da COFINS somente após a publicação do Ato Declaratório Executivo nº 1, de 06/01/2006. A partir dessa data, a Vidroforte passou a vender para a recorrente com suspensão das

contribuições, passando a conceder desconto relativo à suspensão;

g) Não existem os supostos “vícios formais” a ensejar a glosa referente aos fretes das aquisições de insumos mas, quando muito, meras irregularidades. O transporte utilizado para levar a madeira bruta das florestas até o estabelecimento da recorrente é efetuado por pessoas humildes que, ao invés de emitirem uma nota fiscal (conhecimento de frete) para cada operação de transporte, emitiam uma nota fiscal conjunta com a totalidade dos serviços prestados em determinado período;

h) Referida falha não prejudicou o fisco pois não houve omissão dos valores referentes aos fretes. O fato de ter havido irregularidades não impediu que a empresa transportadora recolhesse PIS e COFINS sobre esses valores;

i) Caso se entenda que não tem como auferir os valores a serem ressarcidos, que se determine o retorno dos autos à DRF em Blumenau para análise do crédito;

j) Os valores incluídos nos CFOP 1.949 não apresentam qualquer incorreção, vez que se tratam de importâncias relativas a serviços de pessoa jurídica utilizados na extração de madeira e manutenção de máquinas, cujo direito ao crédito está previsto no art. 3º, II, da Lei 10.637/02; '

k) De fato, no mesmo CFOP existem entradas com direito ao crédito e outras sem.

Contudo, a autoridade administrativa deveria ter intimado a recorrente para prestar as informações necessárias. Anexa aos autos as notas fiscais que comprovam o direito pleiteado;

l) A legislação prevê o direito ao creditamento das despesas de armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda;

m) Não existem os supostos “vícios formais” a ensejar a glosa referente aos fretes nas operações de venda mas, quando muito, meras irregularidades. As empresas contratadas para efetuar o transporte da mercadoria, ao invés de emitirem uma nota fiscal (conhecimento de frete) para cada operação de transporte, emitiam uma nota fiscal conjunta com a totalidade dos serviços prestados em determinado período;

n) Referida falha não prejudicou o fisco pois não houve omissão dos valores referentes aos fretes. O fato de ter havido irregularidades não impediu que a empresa transportadora recolhesse PIS e COFINS sobre esses valores;

o) A autoridade fazendária indeferiu o crédito relativo à aquisição de determinados bens destinados ao ativo permanente, assim como a aquisição de bens destinados a substituir peças do ativo desgastadas ou consumidas no processo produtivo. Os bens adquiridos (trator carregador, trator de esteira, semi-reboque

graneleiro, pneus e caminhão) são efetivamente integrados ao ativo imobilizado, não havendo razão para a distinção.

Ainda que se queira dar uma interpretação restritiva à lei de regência, não há como negar que os bens em questão são máquinas ou equipamentos;

p) Não há como concordar com a exclusão do ICMS da base de cálculo do crédito se este integra a base econômica de incidência da COFINS;

q) Requer o recebimento e a apreciação da manifestação de inconformidade e a reforma da decisão proferida. `

O processo foi encaminhado a esta DRJ/RJO2 tendo em vista o disposto na Portaria RFB n° 535, de 28/03/2008.

A Delegacia de Julgamento julgou procedente em parte a manifestação de inconformidade, em decisão assim ementada:

Assunto:- COFINS

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/03/2005

VENDAS COM FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO. COMPROVAÇÃO.

A aquisição de bens utilizados como insumo na fabricação de produtos destinados à venda gera direito a crédito a ser descontado da Cofins não-cumulativa, quando não comprovado que a aquisição tenha sido efetuada com o fim específico de exportação. '

PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. NÃO- CUMULATIVIDADE. INSUMOS.

Os serviços caracterizados como insumos são aqueles diretamente aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto. Despesas e custos indiretos, embora necessários à realização das atividades da empresa, não podem ser considerados insumos para fins de apuração dos créditos no regime da não cumulatividade.

COFINS REGIME NÃO-CUMULATIVO. GLOSA DE CRÉDITOS. COMPROVAÇÃO.

As despesas com frete na aquisição de insumos compõem a base de cálculo do crédito a ser descontado da Cofins no regime não-cumulativo quando o serviço for prestado por pessoa jurídica domiciliada no país e quando devidamente escrituradas e amparadas por documentos hábeis que lhe dêem suporte. -

COFINS. CRÉDITOS RELATIVO ATIVO IMOBILIZADO.

O crédito de Cofins relativo a bens incorporados ao ativo imobilizado pode, à opção do contribuinte, ser calculado no prazo de quatro anos, mediante aplicação da alíquota ,de 7,6% sobre a parcela correspondente a 1/48 do valor de aquisição do

bem, restringindo-se tal opção às máquinas e aos equipamentos adquiridos para utilização na fabricação de produtos destinados à venda ou na prestação de serviços.

COFINS. CRÉDITOS. BENS INCORPORADOS _AO ATIVO IMOBILIZADO. CUSTO DE AQUISIÇÃO. ICMS.

Integram a base de cálculo dos créditos da Cofins os valores do ICMS suportados na compra de máquinas e equipamentos incorporados ao ativo imobilizado, desde que tais valores não sejam recuperados pelo contribuinte.

DECISÃO ADMINISTRATIVA. MATÉRIA NÃO CONTESTADA.

Consideram-se definitivos os ajustes efetuados na base de cálculo dos créditos a descontar relativamente aos itens que não foram expressamente contestados.

Solicitação Deferida em Parte

Na decisão ora recorrida entendeu-se, em síntese, que:

i. reconhecido o direito creditório relativo ao saldo remanescente da apuração não-cumulativa da COFINS referente ao 1º trimestre de 2005, calculado sobre as aquisições de bens da empresa Laminadora Catarinense Ind. e Com. Ltda através da Nota Fiscal de venda nº 828, emitida em janeiro de 2005;

ii. reconhecido o direito creditório relativo ao saldo remanescente da apuração não-cumulativa da COFINS referente ao 1º trimestre de 2005, calculado sobre as aquisições de bens da empresa Vidroforte Indústria e Comércio de Vidros;

iii. negado o crédito relativo às despesas incorridas em decorrência dos serviços de extração de madeira, porque a produção tem início na etapa de serraria, tendo a madeira como um dos insumos utilizados;

iv. negado o crédito referente a serviços descritos como relativos à manutenção de máquinas, a previsão para o aproveitamento de crédito está limitada à hipótese de se tratar de máquinas ou equipamentos utilizados na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda e desde que não represente um acréscimo de vida útil superior a um ano;

v. negado o crédito referente a despesas com transporte rodoviário de cargas: constata-se que os valores relacionados pelo contribuinte na planilha de fl. 59, no CFOP 1.352 e 2.352 são superiores aos registrados na contabilidade da empresa nas contas 41.403 - "Frete s/ pinus em torretes" e 41.404 - "Fretes e carretos", conforme dados do balancete de verificação em fls. 101, 115 e 129;

vi. quanto aos créditos referentes ao Ativo Imobilizado, na forma prevista no parágrafo 14 do artigo 3º da Lei 10.833/2003, ou seja, calculados sobre a parcela correspondente a 1/48 do valor de aquisição dos itens relacionados na memória de cálculo de fls. 331 a 334 que não correspondam a máquinas e equipamentos utilizados na produção, manteve a glosa;

vii. foi reconhecido o crédito de COFINS apurado sobre o valor do ICMS não recuperável, incidente sobre as aquisições de máquinas incorporadas ao ativo imobilizado e representadas pelas Notas Fiscais de fls. 386/387.

Assim, reconheceu-se o crédito de COFINS relativo ao 1º trimestre de 2005 no valor de R\$ 66.783,02.

No recurso voluntário, a Recorrente alegou:

i. as atividades de extração de madeiras como integrantes do processo produtivo, o fato de a empresa ser proprietária da matéria-prima, gera-lhe despesas de extração para que ela possa ser empregada na etapa produtiva e faz com que essa etapa de extração integre o seu processo produtivo;

ii. quanto às glosas referentes às despesas com máquinas utilizadas para extrair a madeira, incabível o argumento de que não geram direito a crédito por se tratarem de etapa anterior ao processo produtivo, estando compreendidas na sua fase inicial;

iii. em relação as demais máquinas empregadas no processo, o simples argumento de não ser possível identificar, com base nos documentos trazidos pela Recorrente, quais eram os serviços de manutenção nelas utilizados, não pode embasar uma glosa de créditos, pois cabia à autoridade fazendária intimá-la para que prestasse as informações necessárias ao esclarecimento, para então analisar, minuciosamente, o pedido de crédito.

É o relatório.

Voto

Conselheira Ana Clarissa Masuko dos Santos Araujo, Relatora

O presente recurso preenche as condições de admissibilidade, pelo que dele tomo conhecimento.

Tal como relatado, o presente litígio versa sobre o reconhecimento de créditos de Cofins, pela sistemática não-cumulativa.

Grande parte do direito creditório foi reconhecido, restando à apreciação de órgão julgador, apenas alguns itens trazidos pelo recurso voluntário.

Em consonância com as Leis nº 10.637/02 e nº 10.833/03, no caso do PIS e da Cofins, no procedimento de apuração deve-se localizar valores passíveis de creditamento dentre as aquisições, aplicando-se a alíquota determinada, sendo o resultado subtraído do saldo a pagar.

Observe-se que o critério material dessas contribuições refere-se à apuração de receitas do contribuinte, o que desde logo lhes confere um raio de abrangência muito maior que o do IPI, que se restringe aos produtos industrializados: as contribuições, da mesma forma, incidem sobre receitas decorrentes de comercialização, financeiras e de serviços.

Essa constatação é ponto de partida para a discussão sobre o conceito de “insumos” para efeitos de creditamento das contribuições, cujo alcance semântico é, ainda hoje, definido pelo Fisco, com fulcro na legislação do IPI, que o vincula a matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem.

Destarte, dentre as hipóteses de creditamento das contribuições, o inciso II do artigo 3º das Leis nº 10.637/02 e nº 10.833/03 admite-se o desconto de créditos sobre as aquisições de insumos empregados na fabricação de bens destinados à venda ou na prestação de serviços.

Por força da edição de diversos atos normativos, especialmente as Instruções Normativas SRF nº 247/02 e nº 404/04, amesquinhou-se o conteúdo semântico de “insumo”, para restringi-los àquelas matérias-primas, produtos intermediários, materiais de embalagem, e aos serviços prestados, aplicados e/ou consumidos na produção, e quaisquer outros bens, desde que não contabilizados pelo contribuinte no ativo permanente, e que sofram, em função de ação exercida diretamente sobre o produto em fabricação, ou por ele diretamente sofrida, alterações tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas. replicando os vetores veiculados no Parecer Normativo COSIT nº 65/79, que trata de IPI.

Logo, insurgiram-se os contribuintes contra tal apropriação da legislação do IPI, para efeitos de creditamento de PIS e da Cofins, cuja racionalidade é distinta do imposto, não havendo qualquer remissão na legislação das contribuições que estabelecesse regramento nesse sentido.

Ainda que o regime jurídico da não-cumulatividade do PIS e da Cofins, surgido com as alterações pela Emenda Constitucional nº 20/98 e pela Emenda Constitucional nº 42/03, em seu artigo 195, § 12, da Constituição Federal, tenha delegado a sua disciplina à lei infraconstitucional e que o legislador, por sua vez, tenha instituído um regime que peca em sua sistematização, abrangendo alguns setores de atividade econômica, restringindo as despesas que dão direito ao crédito, dentre muitas outras incongruência que tornam esse regime jurídico casuístico e assistemático, o fato é que, sendo a incidência do PIS e da Cofins sobre as receitas e recaindo o IPI sobre o consumo, restrito à etapa de industrialização do produto, desde sempre, os critérios para disciplina de cada qual, caminharão por sendas diversas.

Por essa razão, a jurisprudência administrativa, invariavelmente, tem afastado o entendimento restritivo atribuído à matéria, rechaçando o tratamento tributário dado ao IPI, para ampliá-lo, ora alargando o conceito para aproximá-lo ao regime jurídico de deduções do imposto sobre a renda, ora tentando encontrar um caminho intermédio.

Nesse sentido, trilha a jurisprudência administrativa para, a partir do processo produtivo de determinado contribuinte, depreender as atividades essenciais e necessárias à sua realização, aos quais estariam vinculados os custos e despesas que possibilitariam a utilização do crédito.

Da mesma forma, seguia a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça que estabeleceu que o conceito de “insumo” para fins de tributação pelo PIS e pela Cofins seria atrelado à “essencialidade”, não se vinculando nem à legislação do IPI, nem a o IRPJ, conforme se noticiou do julgamento do RESP 1246317/MG da Relatoria do Ministro Campbell Marques, que afastaria a possibilidade de interpretação do conceito de insumo para fins de aproveitamento de créditos de PIS e da Cofins com base em conceitos extraídos da

legislação do IPI e do IRPJ, adotando o critério da essencialidade, no sentido de que o insumo deveria ser essencial para o processo produtivo ou para a prestação de serviços.

Feito o intróito, inicialmente é de se afastar o conceito de insumos, nessa hipótese, como “serviços ou produtos intrínsecos à atividade, adquiridos de pessoa jurídica e aplicados ou consumidos no serviço prestado”, para adotar um conceito que contemple a essencialidade de determinado insumo para a prestação dos serviços.

No caso dos autos, às fls. 87 e 88 tem-se a descrição do processo produtivo de porta e batente de pinus, que tem como etapa inicial a serraria da madeira, portanto, a decisão recorrida desconsiderou os créditos decorrentes da etapa da extração da madeira, pois seriam anteriores ao processo produtivo.

Ora, as despesas com os serviços de extração de madeira da Recorrente e por ela suportados, que compõe o produto comercializa, são, inegavelmente, atividades essenciais e necessárias à sua realização, sendo que a negativa do direito creditório consubstancia-se em amesquinamento indevido do conceito de insumo no âmbito do PIS e da Cofins não cumulativos.

No que tange às despesas com máquinas utilizadas para extrair a madeira, o mesmo raciocínio pode ser aplicado.

Contudo, em relação as demais máquinas empregadas a prova e a demonstração dos serviços de manutenção nelas utilizados, deveria ser feita pela Recorrente, pois nos processos de ressarcimento, é ônus do contribuinte fazer a prova de seu direito creditório, pois há direito à compensação de direitos líquidos e certos.

Em face do exposto, dou parcial provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Ana Clarissa Masuko dos Santos Araujo