



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

Processo nº 10665.720323/2008-11
Recurso nº 894.428 Voluntário
Acórdão nº **3402-001.487 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Sessão de 1º de setembro de 2011
Matéria COFINS - RESSARCIMENTO/COMPENSAÇÃO - EXPORTAÇÃO
Recorrente FERDIL PRODUTOS METALÚRGICOS LTDA.
Recorrida DRJ BELO HORIZONTE - MG

COFINS - NÃO CUMULATIVIDADE – RESSARCIMENTO – EXPORTAÇÃO GLOSA DE CRÉDITOS - - LEIS Nº 10.637/02 E Nº 10.684/03.

O princípio da não cumulatividade do PIS visa *neutralizar a cumulação das múltiplas incidências* da referida contribuição nas diversas etapas da cadeia produtiva até o consumo final do bem ou serviço, de modo a *desonerar os custos de produção* destes últimos. A expressão “*bens e serviços utilizados como insumo*” empregada pelo legislador, designa cada um dos elementos necessários ao processo de produção de bens ou serviços, o que obviamente exclui a possibilidade de crédito relativamente aos custos incorridos nas etapas anterior e posterior à produção.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, pelo voto de qualidade, negou-se provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Sílvia de Brito Oliveira, que admitia o crédito aos pneus, câmaras, combustíveis e lubrificantes usados nos veículos alugados para transporte de produtos acabados; Francisco Maurício de Albuquerque Silva e João Carlos Cassuli Júnior, que davam provimento integral. O Conselheiro João Carlos Cassuli Júnior apresentará declaração de voto.

NAYRA BASTOS MANATTA

Presidente

FERNANDO LUIZ DA GAMA LOBO D'EÇA

Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Gilson Macedo Rosenberg Filho, Sílvia de Brito Oliveira, João Carlos Cassuli Júnior e Francisco Maurício Rabelo de Albuquerque e Silva presentes à sessão.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário (fls.67/76) contra o v. Acórdão/DRJ/BHE nº 02-29.490 exarado em 16/11/10 (fls. 53/66) pela 1ª Turma da DRJ de Belo Horizonte - MG que, por unanimidade de votos, houve por bem “julgar improcedente” a manifestação de inconformidade de fls. 30/37, mantendo o Despacho Decisório da DRF de Divinópolis - MG (fls. 27) que, baseado no TVF de fls. 12/14, indeferiu e deixou de homologar a Declaração de Compensação de créditos de COFINS, cuja restituição foi pleiteada em razão de exportações apuradas no 3º trimestre de 2004, com débitos vencidos de tributos administrados pela SRF.

O r. Despacho Decisório da DRF de Divinópolis - MG (fls. 27) e, respectivo TVF de fls. 12/14, indeferiu e deixou de homologar a Declaração de Compensação de créditos de COFINS, aos fundamentos de que:

“O presente processo foi formalizado para análise dos créditos de PIS e COFINS cumulativos decorrentes de exportações, apurados no ano de 2004, com base nos artigos 3º e 5º da Lei nº 10.637/2002 e artigos 3º e 6º da Lei nº 10.833/2003.

1. ANÁLISE DO DIREITO CREDITÓRIO:

(...)

Com base na documentação acima elencada e nas informações constantes dos dados da RFB, reconstituímos a apuração dos créditos de PIS e COFINS não cumulativos relativos ao ano de 2004, conforme demonstrado nos anexos a este despacho.

1.1. Da Base de cálculo dos Créditos

A seguir, listamos os itens que geraram direito ao crédito de PIS/Cofins, como esclarecemos os critérios utilizados na apuração e os motivos ensejadores de glosa:

1.1.1 Aquisição de insumos:

Base Legal

Lei n.º 10.637/2002 (PIS) e Lei n.º 10.833/2003 (COFINS):

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

(...)

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 e 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;

(...)

§ 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, de 23 de junho de 2008)

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

Com base nos Livros Registro de Entradas, Registro de Apuração do ICMS, Razões Analíticas e Balancetes, calculamos o valor dos insumos que dão direito a crédito, conforme demonstrado no anexo 01 a este despacho.

Em relação a este item, fazem-se necessários os seguintes esclarecimentos:

a) Compras para industrialização:

Não foram consideradas as aquisições de pneus, câmaras, peças e acessórios para veículos próprios ou locados, utilizados no transporte de produtos acabados, lançados no grupo TRANSPORTE PRÓPRIO OUTROS CUSTOS, por não se enquadrarem no conceito de insumos previsto no artigo 66, § 5º, inciso I, alínea a, da IN SRF no 247/2002.

Os insumos adquiridos de pessoa física não foram considerados, pois não geram direito a crédito.

As aquisições de insumos das Pessoas Jurídicas ADJAIR PAIVA DO NASCIMENTO, CROSSOVER COMERCIO DE METAIS LTDA, PENTAGONO COMERCIO DE FERRO E AÇO LTDA e TRAPÉZIO PRODUTOS SIDERÚRGICOS LTDA foram objeto de glosa por não comprovação de pagamento e, também, pelos motivos abaixo expostos:

- ADJAIR PAIVA DO NASCIMENTO, CNPJ 02.418.563/0001-20, Pessoa Jurídica declarada INAPTA no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (CNPJ), conforme Ato Declaratório Executivo (ADE) Corat nº 50, de 15/07/2004, publicado em 20/07/2004

(documento de fls. 560/561). O referido ADE considerou inidôneos todos os documentos emitidos pela PJ a partir da data de sua publicação.

As aquisições glosadas são as efetuadas a partir de agosto de 2004, conforme anexo 06.

- CROSSOVER COMÉRCIO DE METAIS LTDA, CNPJ 06.093.293/0001-85, Pessoa Jurídica declarada INAPTA no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (CNPJ), conforme ADE, de 29/06/2005, publicado em 01/07/2005 (documento de fls.

562/563). O referido ADE considerou inidôneos todos os documentos emitidos pela PJ a partir de 22/01/2004.

A referida PJ teve sua inscrição no cadastro de contribuintes do ICMS do estado do RJ desativada de ofício em 31/07/2004, conforme pesquisa SINTEGRA de fls.564.

A SEF/MG emitiu, em 22/03/2005, Ato Declaratório, declarando inidôneos todos os documentos fiscais emitidos por CROSSOVER COMERCIO DE METAIS LTDA, conforme cópia do Diário Oficial do Estado/MG de fls. 566.

- TRAPÉZIO PRODUTOS SIDERÚRGICOS LTDA, CNPJ 06.093.302/0001-38, Pessoa Jurídica declarada INAPTA no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (CNPJ), conforme ADE, de 23/06/2009, publicado em 24/06/2009 (documento de fls. 568/569).

A referida PJ teve sua inscrição no cadastro de contribuintes do ICMS do estado do RJ desativada de ofício em 31/07/2004, conforme pesquisa SINTEGRA de fls. 570.

A SEF/MG emitiu, em 15/09/2004, Ato Declaratório; declarando inidôneos os documentos fiscais emitidos por TRAPÉZIO PRODUTOS SIDERÚRGICOS LTDA, conforme cópia do Diário Oficial do Estado/MG de fls. 571.

- PENTAGONO COMÉRCIO DE FERRO E AÇO LTDA, CNPJ 06.201.715/0001-99, Pessoa Jurídica declarada INAPTA no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (CNPJ), conforme ADE, de 26/11/2009, publicado em 27/11/2009 (documento de fls.572/573).

A referida PJ teve sua inscrição no cadastro de contribuintes do ICMS do estado do RJ desativada de ofício em 03/06/2004, conforme pesquisa SINTEGRA de fls. 574.

A SEF/MG emitiu, em 01/10/2007, Ato Declaratório, declarando, a partir de 03/06/2004, inidôneos os documentos fiscais emitidos por PENTAGONO COMÉRCIO DE FERRO E AÇO LTDA, conforme documento de fls. 575/577.

Cabe ainda ressaltar que intimamos o contribuinte a apresentar algumas das notas fiscais emitidas pelas PJ INAPTAS (acima relacionadas) e o respectivo comprovante de pagamento, conforme intimação DIV/Saort nº 009/2010 de fls. 452.

Atendendo a intimação, o contribuinte apresentou as notas fiscais solicitadas (doc. de fls. 458/551) e para comprovar os pagamentos apresentou cópia do Livro Diário (doc. de fls. 552/559), onde consta o lançamento referente aos pagamentos, sem, contudo, apresentar os documentos que embasem os referidos lançamentos, ou seja, os efetivos comprovantes dos pagamentos.

b) Aquisição de combustíveis e lubrificantes:

Quanto a este item, não foram considerados os dispêndios com combustíveis e lubrificantes utilizados em veículos próprios ou

alugados, no transporte de produtos acabados, lançados no grupo TRANSPORTE PRÓPRIO OUTROS CUSTOS.

c) Serviços prestados por pessoa jurídica utilizados como insumo:

Os serviços considerados insumos, de acordo com o artigo 8º, § 4º, inciso I, alínea b, da IN SRF nº 404/2004 e artigo 66, § 5º, inciso I, alínea b, da IN SRF nº 247/2002, são aqueles prestados por pessoa jurídica e aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto.

Não foram considerados os dispêndios com manutenção, reparos e peças dos veículos próprios ou alugados, utilizados no transporte de produtos acabados, lançados no grupo TRANSPORTE PRÓPRIO OUTROS CUSTOS.

1.1.2 Energia Elétrica:

Base Legal

Lei nº 10.833/2003:

"Art. 32 Do valor apurado na forma do art. 22 a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

(..)

III - energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica."

O inciso IX, do artigo 3º, da Lei nº 10.637/2002, traz disposição semelhante.

O anexo 2 demonstra os valores dos gastos com energia elétrica computados no cálculo dos créditos. Tais valores foram obtidos dos Livros Registro de Entradas e Registro de

Apuração do ICMS.

1.1.3 Aluguéis:

Base Legal

Lei nº 10.637/2002 e Lei nº 10.833/2003:

"Art. 3º. Do valor apurado na forma do art. 22 a pessoa jurídica poderá

- descontar créditos calculados em relação a:

(..)

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

O anexo 4 demonstra os valores dos aluguéis computados no cálculo dos créditos. Tais valores foram obtidos dos Balancetes e do Razão Analítico fornecidos pelo requerente.

Foram glosadas as despesas com aluguel de veículos, por falta de previsão legal.

1.1.4 Arrendamento Mercantil:

Base Legal

Lei n.º 10.637/2002 e Lei nº 10.833/2003:

"Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 22 a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

(...)

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;"

O anexo 2 demonstra os valores das contraprestações de arrendamento mercantil computados no cálculo dos créditos. Tais valores foram obtidos dos Balancetes e do Razão Analítico fornecidos pelo requerente.

1.1.5 Despesas financeiras:

Até 31/07/2004, era permitido pelo inciso V, do artigo 3º, das Leis n. 10.637/2002 e no 10.833/2003 o aproveitamento de créditos sobre as despesas financeiras, porem a Lei nº 10.865/2004 deu nova redação ao inciso V, deixando de prever o crédito sobre tais despesas.

O anexo 2 demonstra os valores das despesas financeiras computadas no cálculo dos créditos. Tais valores foram obtidos dos Balancetes e do Razão Analítico fornecidos pelo requerente.

1.1.6 Fretes sobre vendas:

Base Legal

Lei nº 10.833/2003:

"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.

(...)

Art. 15. Aplica-se à contribuição para o PIS/PASEP não-cumulativa de que trata a Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, o disposto: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

(...)

II - nos incisos VI, VII e IX do caput e nos Af 1º e 10 a 20 do art. 3º desta Lei; (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)

Art. 93. Esta Lei entra em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos, em relação:

I - aos arts. 1º a 15 e 25, a partir de 1º de fevereiro de 2004;"

O anexo 5 demonstra os valores a serem computados como despesas com fretes na apuração dos créditos de PIS e COFINS. Tais valores foram obtidos dos Balancetes e Razão Analítico fornecidos pelo requerente.

Não foram computadas as despesas lançadas na conta 00223 SERVIÇOS TERCEIROS PJ, por não constituírem despesas com fretes, conforme demonstrado no anexo (coluna glosas) e notas fiscais de fls. 442/451.

Desta forma, conclui-se a análise dos itens que geraram direito ao crédito de PIS/Cofins a que faz jus o contribuinte, que se demonstra nos anexos 1 e 2.

1.2 Da Apuração dos créditos

Calculamos os valores dos créditos de PIS e Cofins não cumulativos, aplicando as alíquotas de 1,65% (PIS) e 7,6% (COFINS) sobre as bases de cálculo, conforme demonstrado no anexo 02.

Para o rateio do crédito entre mercado interno e externo, usamos os mesmos percentuais usados pelo contribuinte no DACON.

1.3 Da apuração dos créditos passíveis de ressarcimento ou de compensação

Apurados os créditos, devemos deles excluir as compensações das próprias contribuições devidas, para determinarmos os valores passíveis de ressarcimento ou de compensação, conforme demonstrado no anexo 03.

Cabe esclarecer que os valores das contribuições devidas são aqueles apurados pelo próprio contribuinte em seus DACON.

No quadro abaixo, resumimos os valores apurados no procedimento fiscal, relativos aos créditos de PIS/Cofins não-cumulativos, decorrentes da exportação, passíveis de ressarcimento/compensação:

Período de apuração	Créditos de PIS (R\$)	Créditos de Cofins (R\$)
1º TRIMESTRE/2004	39.630,57	0,00
2º TRIMESTRE/2004	58.807,58	270.871,31
3º TRIMESTRE/2004	-28.121,12	-129.527,57
4º TRIMESTRE/2004	-23.542,69	-108.439,06
Saldo do crédito em 31/12/2004	46.774,34	32.904,68

Os valores negativos apurados nos 3º e 4º trimestres foram compensados com o saldo positivo apurado nos trimestres anteriores.

2 CONCLUSÃO

Por todo o exposto, concluímos pela procedência de direito creditório, em 31/12/2004, referente ao PIS no valor de R\$ 46.774,34 (Quarenta e seis mil, setecentos e setenta e quatro reais e trinta e quatro centavos) e à Cofins no valor de R\$ 32.904,68 (Trinta e dois mil, novecentos e quatro reais e sessenta e oito centavos), conforme demonstrado no quadro acima, em que se detalha os valores por período de apuração.

(...)

DESPACHO DECISÓRIO DRF/DIV/Saort, de 08 de março de 2010

(...)

Trata o presente processo de Pedido Eletrônico de Ressarcimento (PER nº 09832.63348.290507.1.5.09-0808) de créditos de COFINS não-cumulativos decorrentes de exportações, apurados no 3º trimestre de 2004, com base nos artigos 3º e 6º da Lei nº 10.833/2003, no valor de R\$ 152.196,39 (Cento e cinquenta e dois mil, cento e noventa e seis reais e trinta e nove centavos).

Utilizando-se dos créditos pleiteados no supracitado PER, o contribuinte apresentou as Declarações de Compensação (Dcomp) no 32279.84520.040607.1.3.09-8016 (retificada pela 42189.98871.070709.1.7.09-6178) e 32150.81776.040607.1.3.09-0130.

Análise do direito creditório:

O direito creditório referente aos créditos de PIS e COFINS não-cumulativos decorrentes de exportações, apurados no ano de 2004 foi objeto de análise no processo administrativo fiscal de nº 10665.000236/2010-39.

O resultado da análise está demonstrado no TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL, de 02 de março de 2010, e em seus anexos (doc. de fls. 12/25), dos quais o contribuinte já tomou ciência, conforme documento de fls. 26.

A tabela abaixo resume os valores dos créditos de COFINS não-cumulativos passíveis de ressarcimento, apurados no procedimento fiscal.

Período de apuração	Créditos de Cofins (R\$)
1º TRIMESTRE/2004	0,00
2º TRIMESTRE/2004	270.871,31
3º TRIMESTRE/2004	-129.527,57
4º TRIMESTRE/2004	-108.439,06
Saldo do crédito em 31/12/2004	32.904,68
(-) Crédito compensado no processo nº 10665.000226/2005-63	-32.904,68
= Saldo do crédito a ser ressarcido neste processo	0,00

Nos 3º e 4º trimestres de 2004, os créditos de Cofins apurados no trimestre não foram suficientes para liquidar os débitos da própria contribuição, resultando em saldos devedores, que foram compensados com créditos do 2º trimestre de 2004.

O saldo remanescente, em 31/12/2004, dos créditos do 2º trimestre de 2004 foi integralmente compensado no processo nº 10665.000226/2005-63, conforme acima demonstrado.

Face ao exposto, proponho:

O não reconhecimento do direito creditório pleiteado no PER nº 09832.63348.290507.1.5.09-0808;

A não homologação das compensações declaradas nas Dcomp nº 42189.98871.070709.1.7.09-6178 e 32150.81776.04 0607.1.3.09-0130;

A cobrança dos débitos não compensados, na forma prevista no § 7º do artigo 74 da Lei 9.430/96.”

Por seu turno, reconhecendo expressamente que manifestação de inconformidade atendia aos requisitos de admissibilidade, a r. decisão de fls. 53/66 da 1ª Turma da DRJ de Belo Horizonte - MG houve por bem “julgar improcedente” a manifestação de inconformidade de fls. 30/37, mantendo o Despacho Decisório da DRF de Divinópolis - MG (fls. 27), aos fundamentos sintetizados em sua ementa nos seguintes termos:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE

SOCIAL - COFINS

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

A aquisição de pneus, câmaras, peps e acessórios para veículos próprios ou locados, utilizados no transporte de produtos acabados, assim como a aquisição de combustíveis e lubrificantes e dispêndios com manutenção, peps e reparos de tais veículos não geram direito a crédito para efeito de cálculo relativo A contribuição não-cumulativa.

Não há previsão legal para cálculo do crédito de Cofins em relação à aquisição de insumos de pessoas físicas.

A escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis.

No caso de comprovada inidoneidade das notas fiscais emitidas pelos fornecedores, cabe ao contribuinte apresentar provas, por meio de documentos hábeis e idôneos, da efetiva aquisição dos produtos.

Não ha permissão na lei para a apuração do crédito em relação ao valor dos aluguéis de veículos utilizados nas atividades da empresa.

Para que a aquisição de um serviço possa gerar crédito para a apuração da contribuição é preciso que seja caracterizado como insumo, ou seja, deve ser aplicado ou consumido na produção de bens ou na prestação de serviços.

*Manifestação de Inconformidade Improcedente**Direito Creditório Não Reconhecido”*

Em suas razões de Recurso Voluntário (fls.67/76) oportunamente apresentadas, como anotado pela d. Relatora original, a ora Recorrente sustenta a subsistência do crédito e a insubsistência da autuação e da decisão de 1ª instância que manteve a sua glosa, tendo em vista que: a) glosa dos créditos se deveria a interpretação restrita da legislação de regência, razão pela qual seriam legítimos os referidos créditos justificando-se a reforma da r. decisão; b) que a glosa das aquisições de firmas declaradas inidôneas também não se justificaria porque os atos declaratórios de inidoneidade não poderiam ter efeito retroativo, conforme a jurisprudência que cita.

É o relatório.

Voto

Conselheiro FERNANDO LUIZ DA GAMA LOBO D'EÇA, Relator

O recurso reúne as condições de admissibilidade, mas no mérito não merece provimento.

A r. decisão recorrida não merece reparos, eis que responde com vantagem as objeções da ora Recorrente.

Realmente, em relação às glosas de crédito referentes às aquisições de firmas declaradas inidôneas, embora não se ignore que a autoridade administrativa possa desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, a Lei Complementar somente autoriza a desconsideração, desde que observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária (art. 116, § único do CTN). Por seu turno, ao estabelecer os critérios objetivos para aferição da inidoneidade de documentos fiscais para fins de desconsideração dos atos e negócios jurídicos que lhes são subjacentes, o art. 82 da Lei nº 9.430 de 27/12/1996 (DOU 30/12/1996) veio expressamente dispor que:

“Art. 82. Além das demais hipóteses de inidoneidade de documentos previstos na legislação, não produzirá efeitos tributários em favor de terceiros interessados, o documento emitido por pessoa jurídica cuja inscrição no cadastro geral de contribuintes tenha sido considerada ou declarada inapta.

Parágrafo único. O disposto neste artigo não se aplica aos casos em que o adquirente de bens, direitos e mercadorias ou o tomador de serviços comprovarem a efetivação do pagamento do preço respectivo e o recebimento dos bens, direitos e mercadorias ou utilização dos serviços.”

Como resulta claro do dispositivo retro transcrito, somente pode ser considerado inidôneo, não produzindo efeitos tributários em favor de terceiros, o documento emitido por pessoa jurídica cuja inscrição no CNPJ já tenha sido considerada ou declarada

inapta, sendo certo que a inaptidão não se aplica aos adquirentes de bens, direitos e mercadorias ou o tomador de serviços, que comprovarem a efetivação do pagamento do preço respectivo e o recebimento dos bens.

No caso concreto, como ressaltado pela r. decisão recorrida, o efetivo pagamento das aquisições cujos créditos foram glosados não foi comprovado, o que autoriza a sua desconsideração.

No que toca às demais *glosas dos créditos* da cofins não-cumulativos procedidas pela recorrente, verifica-se que se prendem a: a) aquisições de pneus, câmaras, peças e acessórios para veículos próprios ou locados, utilizados no transporte de produtos acabados, lançados no grupo transporte próprio outros custos; b) aquisição de combustíveis e lubrificantes, não foram considerados os dispêndios com combustíveis e lubrificantes utilizados em veículos próprios ou alugados, no transporte de produtos acabados, lançados no grupo transporte próprio outros custos; c) glosadas as despesas com aluguel de veículos serviços terceiros (PF), por não constituírem despesas com fretes; d) créditos sobre as despesas financeiras.

Inicialmente ressalte-se que a *obrigação de escriturar ou deduzir os créditos* fiscais caracteriza-se como uma *obrigação acessória* imposta ao contribuinte pela lei (cf. art. 113, § 2º), para tutelar o *fiel cumprimento da obrigação tributária principal* (cf. art. 113, § 1º), que é a *obrigação de pagar o tributo*, cujo montante exigível há de ser apurado de acordo com o *princípio da não cumulatividade* legalmente assegurado, que no caso do PIS e da COFINS visam *neutralizar a cumulação das múltiplas incidências* das referidas contribuições nas *diversas etapas da cadeia produtiva* até o *consumo final* do bem ou serviço, de modo a *desonerar os custos de produção* destes últimos.

Como ressaltado na r. decisão recorrida a lei efetivamente autoriza a pessoa jurídica a *descontar*, do valor da contribuição incidente sobre o faturamento de bens ou serviços que forneça, os *créditos da contribuição incidente sobre os insumos e despesas de produção* incorridos e pagos a pessoa jurídica domiciliada no País, relativamente a: a) *bens e serviços* adquiridos de pessoas jurídicas domiciliadas no país, “*utilizados como insumo na fabricação de produtos destinados à venda ou na prestação de serviços, inclusive combustíveis e lubrificantes*”; b) *despesas com* “*aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoas jurídica, utilizados nas atividades da empresa e pagos ou creditados a pessoa jurídica domiciliada no País*”; c) *despesas financeiras decorrentes de empréstimos, financiamentos e contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoas jurídicas, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte – Simples*; d) custos de “*máquinas e equipamentos adquiridos para utilização na fabricação de produtos destinados à venda, bem como a outros bens incorporados ao ativo imobilizado*”; e) despesas com “*edificações e benfeitorias em imóveis de terceiros, quando o custo, inclusive de mão-de-obra, tenha sido suportado pela locatária*”; f) valor dos “*bens recebidos em devolução, cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior, e tributada conforme o disposto nesta Lei*”; e g) *despesas com* “*energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica*”.

Como é elementarmente sabido, a expressão “*bens e serviços utilizados como insumo*” empregada pelo legislador, designa cada um dos *elementos* (matérias-primas, equipamentos, hora de trabalho, etc.) *necessários ao processo de produção de bens ou serviços*, o que obviamente *exclui* a possibilidade de *crédito relativamente aos custos*

incorridos nas etapas anteriores e posteriores à produção, como é o caso das aquisições glosadas pela d. Fiscalização que, por não consubstanciarem “bens e serviços utilizados como insumo” na produção impedem o creditamento.

Assim, resulta claro que nenhum dos créditos da COFINS NÃO CUMULATIVOS retro mencionados e efetuados pela Recorrente, estavam autorizados pela legislação de regência, razão pela qual são procedentes as glosas mantidas pela r. decisão recorrida. Também nesse particular, não se justifica a reforma da r. decisão recorrida nesse particular, que deve ser mantida por seus próprios e jurídicos fundamentos, mormente considerando-se que tanto na fase instrutória, como na fase recursal, a ora a Recorrente não apresentou nenhuma evidencia concreta e suficiente para descaracterizar a autuação.

Isto posto, voto no sentido de no mérito **NEGAR PROVIMENTO** ao **Recurso Voluntário**, mantendo a r. decisão recorrida por seus próprios e jurídicos fundamentos.

É como voto.

Sala das Sessões, em 1º de setembro de 2011.

FERNANDO LUIZ DA GAMA LOBO D'EÇA

Declaração de voto

Inicialmente deve ser registrado a compreensão e o respeito que tenho, em relação aos motivos que sustentam o entendimento exarado pelos demais Conselheiros, que no caso em concreto votaram no sentido da não concessão do pleito da Recorrente, até porque, sabidamente a matéria está submetida a profunda análise de toda a classe jurídica, aí incluída, sem dúvida, os membros do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF.

Porém, no caso em concreto, minha convicção jurídica firmou-se em sentido oposto, e, portanto, não pude seguir meus pares no entendimento contido no voto do Ilustre Conselheiro Relator, e, para fomentar ainda mais o debate do tema, entendo que é pertinente a apresentação desta declaração de voto.

Inicialmente, é sabido que as leis 10.637/02 e 10.833/03 instituíram, para o PIS e a COFINS, um sistema de concessão e proibição de créditos expressamente mencionados, denominando-o de “não-cumulatividade”. Contudo, os contribuintes conheciam, até então, somente a sistemática de apuração não-cumulativa prevista para o IPI e o ICMS, em que o direito de crédito está relacionado ao pagamento do mesmo imposto nas etapas anteriores de produção e circulação, e, ainda, está balizado pela produção e circulação física de produtos ou mercadorias.

Para melhor posicionar, convém destacar o dispositivo legal das leis citadas que, coincidentemente, estão no 3º artigo de ambas, e que em seu inciso II reza especificamente **haver direito ao crédito pela entrada de “bens e serviços, utilizados como insumo na**

prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda... ”.

Ao assim dispor, considerando o grande número de produtos, bens e serviços utilizados pelas empresas contribuintes, nem tudo pôde ali ser contemplado. Ainda, as mesmas leis cometeram a grave omissão de, ao se referirem aos “insumos” como concessores de crédito, não definiram ou especificaram o alcance de seu conceito.

É importante frisar que para fins tributários, o termo “insumo” nem sempre representa o mesmo universo de bens ou serviços, como se tem exemplificado na apuração do IPI e do Imposto sobre a Renda. Enquanto no primeiro está ligado aos bens “consumidos no processo produtivo” no segundo, corresponde a “custos e despesas necessárias”.

Assim, ao se referirem as Leis n.ºs. 10.637/02 e 10.833/03 ao direito de crédito relativo a insumos, sem lhes delimitar a extensão, fez a dúvida se nesse conceito estarão incluídas as despesas que se demonstram necessárias, mas não representam entradas de bens ou serviços utilizados no processo de produção ou comercialização dos produtos. Maior ainda a dificuldade de, ao elaborar uma “lista” de bens e serviços concedentes de crédito, discernir o que representa insumo para umas atividades e não para outras.

O posicionamento da Receita Federal do Brasil, diante das dúvidas geradas, tem sido o de restringir a eficácia do sistema previsto como não-cumulativo para uma mera técnica de abatimento de créditos pontuais, sendo tal posicionamento externado através das Instruções Normativas n.ºs. 247/02 e 404/04 que reconhecem como insumos concessivos de crédito somente aqueles bens que são utilizados na fabricação ou produção dos bens tais como a matéria prima, produtos intermediários, as embalagens e “*quaisquer outros bens que sofreram alterações, tais como desgaste, dano ou perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado*” (§ 4º do art. 8º da IN 404/04), ou seja, busca aplicar ao PIS e à COFINS o conceito de insumos utilizado para o IPI.

No entanto, em que pese referida regulamentação decorrer de competência outorgada pelas próprias Leis n.ºs. 10.637/02 e 10.833/03, é assente que essa delegação de competência não permite as normas infralegais inovarem a ordem jurídica, mas apenas disciplinar os procedimentos para o fiel cumprimento da lei (art. 84, IV, da CRFB-1988). Ao pretender definir o alcance do conceito do que seja insumo, aplicando o mesmo raciocínio vigente para a disciplina do IPI, as citadas Instruções Normativas, no entendimento particular, olvidaram dos diversos aspectos vinculados a técnica da não cumulatividade, e ao pressuposto de que as contribuições ao PIS e à COFINS gravam a “totalidade das receitas”, e não a produção e circulação de produtos/mercadorias, fisicamente considerando. E, ao partir dessa premissa por ela pressuposta (e não pela legislação), ao regulamente a aplicação, acabou inovando a ordem jurídica, o que lhe é vedado.

Portanto, de início afasta-se a interpretação que está contida nas citadas Instruções Normativas, passando a perquirir as premissas que sustentam a técnica da não cumulatividade aplicável as contribuições ao PIS e a COFINS.

Para esse desiderato, iniciemos com o entendimento de Minatel¹ ao pontuar que:

...essa técnica adotada para a neutralização da incidência daqueles impostos, que como se disse gravam a circulação de bens (aqui tomada em seu sentido lato,) não tem a mesma pertinência que a recomende para ser introduzida no contexto da tributação da receita, por absoluta falta de afinidade entre os conteúdos do pressuposto material das diferentes realidades.

¹ MINATEL, José Antonio. **Conteúdo do conceito de receita e regime jurídico para sua tributação**. São Paulo, MP, 2005, p. 180.

Na mesma linha de entendimento leciona Marco Aurélio Greco², destacando a impossibilidade de serem utilizados os conceitos do IPI na apuração do PIS e da COFINS não cumulativos:

...não há um dispositivo que, categoricamente, determine que “insumo” deva ser entendido como algo assim regulado pela legislação daquele imposto... o regime de créditos existe atrelado à técnica da não-cumulatividade que, em se tratando de PIS/COFINS não encontra na Constituição perfil idêntico ao do IPI.

... no âmbito da não-cumulatividade do IPI, a CF/88 (art. 153, § 3º, II) restringe o crédito ao valor do imposto cobrado nas operações anteriores... Por isso, insumo para fins de não-cumulatividade de IPI é conceito de âmbito restrito, por alcançar, fundamentalmente, matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem.

Por outro lado, nas contribuições, o § 12 do art. 195 da CF não fixa parâmetros para o desenho da não-cumulatividade o que permite às Leis mencionadas adotarem a técnica de mandar calcular o crédito sobre o valor dos dispêndios feitos com a aquisição de bens e também de serviços tributados, mas não restringe o crédito ao montante cobrado anteriormente.

...No âmbito do IPI o referencial constitucional é um produto (objeto físico) e a ele deve ser reportada a relação funcional determinante que poderá, ou não, ser considerado “insumo”... no âmbito do PIS/COFINS a referência explícita é a “produção ou fabricação”, vale dizer às ATIVIDADES e PROCESSOS de produzir ou fabricar, de modo que a partir deste referencial deverá ser identificado o universo de bens e serviços reputados seus respectivos insumos.

Com efeito, entendo que a pretensão das citadas Instruções Normativas editadas pela Receita Federal do Brasil está em desacordo com o comando normativo contido nos arts. 3º, das citadas Leis, pois que não se poderia vincular a não cumulatividade inerente as contribuições ao PIS e à COFINS, que gravam a receita bruta das empresas, ao pressuposto de que os dispêndios concedores de crédito fossem apenas aqueles ligados fisicamente ao processo produtivo, no sentido de entender como insumos apenas os itens que neles se desgastam.

E isto porque, fundamentalmente inexistente previsão legal para tanto, sendo que a interpretação que se deve aplicar, em consonância com o comando do art. 109 do CTN, deve guardar relação de proporcionalidade com o fato jurídico gravado pelo tributo, no caso, a receita bruta, e não a produção ou circulação, fisicamente falando, de produtos ou mercadorias, estes sim, vinculados ao IPI e ICMS.

É nesse sentido o entendimento contido no v.Acórdão proferido recentemente pelo TRF da 4ª Região, nos autos da Apelação Cível Nº 0029040-40.2008.404.7100/RS, em 14.07.2011, cuja Ementa, da lavra do Desembargador Federal Joel Ilan Paciornik, contém a afirmação que segue:

Não há paralelo entre o regime não cumulativo de IPI/ICMS e o de PIS/COFINS, justamente porque os fatos tributários que os originam são completamente distintos. O IPI e o ICMS incidem sobre as operações com produtos industrializados e a circulação de bens e serviços em inúmeras etapas da cadeia econômica; a não cumulatividade visa evitar o efeito cascata da tributação, por meio da técnica de compensação de débitos com créditos. Já o PIS e a COFINS incidem sobre a totalidade das receitas auferidas, não havendo semelhança com a circulação característica de IPI e ICMS, em que existem várias operações em uma cadeia produtiva ou circulatória de bens e serviços.

² GRECO, Marco Aurélio. **Conceito de insumo à luz da legislação de PIS e COFINS**. Revista Fórum de Direito Tributário, v. 34, jul/ago. 2008. por FERNANDO LUIZ DA GAMA LOBO D E, Assinado digitalmente em 24/11/2011 por FERNANDO LUIZ DA GAMA LOBO D E, Assinado digitalmente em 23/01/2012 por NAYRA BASTOS

Assim, a técnica empregada para concretizar a não cumulatividade de PIS e COFINS se dá mediante redução da base de cálculo, com a dedução de créditos relativos às contribuições que foram recolhidas sobre bens ou serviços objeto de faturamento em momento anterior. - (Grifou-se)

Igualmente importante e pertinentes são as ponderações feitas por Leandro Paulsen³, dada sua total aplicabilidade ao caso:

Preliminarmente à análise da dita não-cumulatividade das contribuições PIS/PASEP e COFINS, importa ter em consideração alguns aspectos:

a) a não-cumulatividade do PIS e da COFINS surgiu por força de leis ordinárias, e a EC 42/03, ao acrescentar o § 12 ao art. 195 da Constituição, apenas a refere, sem estabelecer critérios a serem observados;

b) a receita é fenômeno que diz respeito a cada contribuinte individualmente considerado, não havendo que se falar propriamente em ciclo ou cadeia econômica;

c) a não-cumulatividade em tributo sobre a receita é uma ficção que, justamente por ter em conta a receita, induz uma amplitude maior que a da não-cumulatividade dos impostos sobre operações com produtos industrializados ou mesmo sobre a circulação de mercadorias.

Neste sentido, são as lições de Marco Aurélio Greco, que chama atenção para a necessidade de ser interpretar os dispositivos da legislação específica tendo como referência, sempre e necessariamente, a base econômica que é objeto de tributação - a receita -, a racionalidade da sua incidência e a necessária coerência interna do seu regime jurídico:

(...) como não há - subjacente à noção de receita - um ciclo econômico a ser considerado (posto ser fenômeno ligado a uma única pessoa), os critérios para definir a dedutibilidade de valores devem ser construídos em função da realidade "receita" como figura atrelada subjetivamente ao contribuinte, isoladamente considerado.

(...) enquanto o processo formativo de um produto aponta no sentido de eventos de caráter físico a ele relativos, o processo formativo de uma receita aponta na direção de todos os elementos (físicos ou funcionais) relevantes para sua obtenção. Vale dizer, o universo de elementos captáveis pela não-cumulatividade de PIS/COFINS é mais amplo do que aquele, por exemplo, do IPI. (Grifou-se)

É preciso lembrar que ao tempo em que foram editadas as Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, inexistia qualquer dispositivo constitucional dispondo sobre a não cumulatividade dessas contribuições. Somente a Emenda Constitucional nº 42/03, que introduziu o § 12, do art. 195 veio tratar do assunto. Contudo, não cuidou de estabelecer o modo e a forma dessa não-cumulatividade que deveria ser obedecida pelo PIS e pela COFINS. E após o advento da Emenda, nenhuma regulamentação àquela norma nova surgiu. Dessa forma, a não-cumulatividade do PIS e da COFINS deve obedecer ao regramento estabelecido pelas normas infralegais, ao mesmo tempo em que estas mesmas leis não se prestam com reguladoras dos dispositivos constitucionais acrescentados pela EC 42/03.

As leis em comento e mesmo a EC 42/03, ao determinar a aplicação do regime não-cumulativo às contribuições de PIS e COFINS, não foram capazes de criar um novo sistema de não-cumulatividade, razão pela qual se deve admitir créditos relativos a todas as operações

³ PAULSEN, Leandro. **Contribuições: custeio da seguridade social**. Porto Alegre, Livraria do Advogado, 2007, p.184-185.

anteriores e não apenas as relacionadas com determinados produtos, sob pena de se estar inaugurando outro instituto jurídico apartado da conhecida “não-cumulatividade”.

Nesse sentido, disse o Desembargador Federal Joel Ilan Paciornik em seu voto no Acórdão anteriormente citado (Apelação Cível Nº 0029040-40.2008.404.7100/RS): “*Por conseguinte, a expressão “não-cumulativas” constitui uma diretriz destituída de conteúdo normativo, ou seja, não é um princípio nem uma regra*”.

A distância conceitual entre as realidades tributáveis do IPI e das Contribuições Sociais obriga a uma aceitação do termo “insumos” de maneira a contemplar a forma de tornar a tributação efetivamente não-cumulativa, até porque, se assim não fosse, as palavras utilizadas pelo legislador constituinte e infraconstitucional, seriam inúteis, não desempenhando o papel propalado pelos Governantes ao inaugurarem o ordenamento jurídico com essa técnica que pretendia eliminar a tributação em cascata dos tributos no Brasil.

Considerando que no IPI se tem como fato tributável (critério material) a industrialização de produtos e nas Contribuições se tributa o “faturamento ou a totalidade das receitas da pessoa jurídica” é evidente que no primeiro a realização da não-cumulatividade implica nos créditos relativos aos insumos destinados à operação de industrialização; por outro lado, quando a realidade tributada pelas contribuições é o faturamento ou a receita, deve prover crédito o que foi objeto de faturamento ou receita anterior. Essa seria a lógica do sistema da não cumulatividade para essas contribuições que gravam a receita ou o faturamento.

Natanael Martins⁴, ao abordar a questão do conceito de “insumo”, externa o seguinte entendimento:

Tem-se, portanto, que o conceito léxico de insumos pode ser definido como um conjunto de fatores necessários para que a empresa desenvolva sua atividade... No caso da Contribuição ao PIS e a COFINS, a materialidade do tributo vai além da atividade meramente mercantil, fabril ou de serviços, alcançando todo o universo de receitas auferidas pela pessoa jurídica... Nesse contexto, a toda evidência, o conceito de insumo erigido pela nova sistemática de PIS e da COFINS não guarda simetria com aquele delineado pelas legislações do IPI e do ICMS, visto não estar limitado apenas a operações realizadas com mercadorias ou produtos industrializados, sendo, inclusive, aplicado aos prestadores de serviços.

Nesse sentido, estará a matéria tributável (faturamento ou receita) mais próxima do Imposto sobre a Renda (lucro) do que do IPI (produto), de forma a ser considerada correta a tomada de crédito, no mínimo, sobre as mesmas entradas que aquele imposto considera com custo ou despesa necessária e assim admite seu abatimento da base tributável.

Deve-se observar que em agosto de 2010, quando julgado pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, o Processo nº 11065.101271/2006-47, o Relator daqueles autos, Henrique Pinheiro Torres manifestou-se nos seguintes termos:

A meu sentir, o alcance dado ao termo insumo, pela legislação do IPI não é o mesmo que foi dado pela legislação dessas contribuições. No âmbito desse imposto, o conceito de insumo restringe-se ao de matéria-prima, produto intermediário e de material de embalagem, já na seara das contribuições, houve um alargamento, que inclui até prestação de serviços, o que demonstra que o conceito de insumo aplicado na legislação do IPI não tem o mesmo alcance aplicado nessas contribuições.

Mais adiante em seu voto, continua o Relator:

O Legislador não quis restringir o creditamento de PIS/PASEP às aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e ou material de embalagens (...) utilizados, diretamente, na produção industrial, ao contrário, ampliou de modo

⁴ MARTINS, Natanael. **O Conceito de Insumos na Sistemática Não-Cumulativa do PIS e da COFINS.** In.: **PIS/COFINS – Questões Atuais e Polêmicas.** São Paulo: Quartier Latin, 2005, 203-204.

Autenticado em 24/11/2011 por FERNANDO LUIZ DA GAMA LOBO D E, Assinado digitalmente em 23/01/2012 por NAYRA BASTOS

a considerar insumos como sendo os gastos gerais que a pessoa jurídica precisa incorrer na produção de bens ou serviços por ela realizada. (Grifou-se)

Ainda no mesmo voto, cumpre transcrever parte da minuta de voto proferido pelo Conselheiro Júlio César Alves Ramos, atual Presidente da 1ª Turma Ordinária, da 4ª Câmara da 3ª Seção, nos autos do Processo nº 13974.000199/2003-61:

Destarte, implicada a legislação do IPI ao caso concreto, tudo o que restaria seria a confirmação da decisão recorrida.

Isso a meu ver, porém, não basta. É que, definitivamente, não considero que se deva adotar o conceito de industrialização aplicável ao IPI, assim como tampouco considero assimilável a restritiva noção de matérias primas, produtos intermediários e material de embalagem lá prevista para o estabelecimento do conceito de “insumos” aqui referido. A primeira e mais óbvia razão está na completa ausência de remissão àquela legislação na Lei 10.637.

Em segundo lugar, ao usar a expressão “insumos”, claramente estava o legislador do PIS ampliando aquele conceito, tanto que ali incluiu “serviços”, de nenhum modo enquadráveis como matérias primas, produtos intermediários ou material de embalagem.

Caminha-se então, no meu entendimento, para uma firme posição: o conceito de “insumo” para fins de IPI não se presta para conceituar “insumo” previsto na legislação do PIS e da COFINS.

Diante disso, Eric Castro e Silva⁵ faz a seguinte pergunta: “Não sendo possível a interpretação pretendida pela Fazenda Federal, qual, então, seria a melhor exegese para o termo ‘insumos’ previsto nas Leis nºs 10.637/02 e 10.822/03?” Na opinião do autor, deve-se buscar outro tributo cuja materialidade esteja mais afinada com estas contribuições em comento. E afirma categoricamente:

Este tributo indiscutivelmente é o Imposto de Renda de Pessoas Jurídicas (IRPJ), cuja materialidade – lucro – abrangia necessariamente a hipótese de incidência do PIS/Cofins – receita. Isto porque a aferição do lucro, seja real, presumido, ou arbitrado, para fins de Imposto de Renda de Pessoas Jurídicas, necessariamente pressupõe a obtenção de receita. Em outras palavras, a materialidade do Imposto de Renda de Pessoas Jurídicas tem em si, intrinsecamente, a materialidade do PIS/Cofins...

Do mesmo modo, no Proc. 11020.001952/2006-22, em 08.12.2010, o Acórdão 3202-00.226, da 2ª Câmara, da 2ª Turma, do CARF, foi ementado com a afirmação:

O conceito de insumos dentro da sistemática de apuração dos créditos pela não cumulatividade do PIS e da Cofins deve ser entendido como toda e qualquer custo ou despesa necessária à atividade da empresa, nos termos da legislação do IRPJ, não devendo ser utilizado o conceito trazido pela legislação do IPI, uma vez que a materialidade de tal tributo é distinta da materialidade das contribuições em apreço. (Grifou-se)

E o Relator desse processo destacado acima, Gilberto de Castro Moreira Junior, em seu voto condutor do julgamento unânime, afirma que:

É de se concluir, portanto, que o termo ‘insumo’ utilizado para cálculo do PIS e COFINS não cumulativos deve necessariamente compreender os custos e despesas operacionais da pessoa jurídica, na forma definida nos artigos 290 e 299 do RIR/99, e não se limitar apenas ao conceito trazido pelas Instruções Normativas n. 247/02 e 404/04 (embasadas exclusivamente na (inaplicável) legislação do IPI).

E, em assim decidindo o Tribunal Administrativo, reconhecendo que faz jus ao crédito o contribuinte que apura as contribuições ao PIS e COFINS de forma não-cumulativa, relativamente aos “insumos” sendo, para tanto, consideradas todas as entradas que correspondam a custo necessário, usual e normal na atividade da empresa.

E como visto, no mesmo sentido já vem trilhando também o Poder Judiciário. Embora se tratando de decisão exarada por Tribunal Regional, no voto que sustenta o Acórdão já antes destacado (0029040-40.2008.404.7100/RS, do TRF da 4ª Região), assinala para o entendimento que também naquele Poder pode ser pacificado, quando o Relator assim se manifesta:

O critério que se mostra consentâneo com a noção de receita é o adotado pela legislação do imposto de renda. Insumos, então, são os gastos que, ligados inseparavelmente aos elementos produtivos proporcionam a existência do produto ou serviço, o seu funcionamento, a sua manutenção ou o seu aprimoramento. Sob essa ótica, o insumo pode integrar as etapas que resultam no produto ou serviço ou até mesmo as posteriores, desde que seja imprescindível para o funcionamento do fator de produção.

Diante de todas as considerações, entendo que “insumos”, para fins da tomada de créditos na apuração de PIS e COFINS não-cumulativo possui uma conotação mais abrangente que aquela tomada pelo IPI e reprisada pelas referidas Instruções Normativas editadas pela Receita Federal do Brasil.

A simples leitura das Leis n.ºs. 10.637/02 e 10.833/03, editadas antes da existência de qualquer previsão constitucional sobre a matéria, e que normatizam a sistemática da apuração dessas contribuições, deixa claro um alcance mais amplo que o previsto constitucionalmente para o imposto, vez que sua menção às entradas conexas de crédito vai além de “matéria prima, produtos intermediários e material de embalagem”.

No momento em que as leis admitem despesas com aluguel de prédios, máquinas e equipamentos, contraprestação de arrendamento mercantil, armazenagem e frete na operação de venda, depreciação e outras despesas que, absolutamente, não guardam relação física com o “produto ou bem produzido”, tampouco com o “pagamento na etapa anterior”, toma evidente a distância daquele conceito de “insumo” admitido ao IPI, não cabendo, assim, “importá-lo” para as contribuições que gravam a receita.

Dessa forma, deve ser admitida a tomada de créditos, pelo contribuinte sujeito ao regime não-cumulativo, relativo a todos os custos e despesas que sejam inerentes a obtenção da receita ou faturamento em sua atividade.

No entanto, cumpre frisar que o mesmo dispêndio pode significar um insumo indispensável para uma determinada atividade geradora de receita, enquanto à uma outra será tido como mero componente incidental, o que afasta desde logo, a possibilidade de regradar a questão pela via das listas taxativas.

Isto leva ao entendimento de que, dependendo do tipo, setor ou classe produtiva, e ainda, de acordo com as particularidades inerentes a cada entidade empresarial, se poderá ter uma realidade distinta para definir o que seja “insumo”, levando a concluir que cada unidade produtiva poderá ter o seu conceito, o qual dependerá da avaliação da finalidade do dispêndio na geração da receita daquele contribuinte. Ou seja, ter-se-á que verificar se o dispêndio se caracteriza como custo, despesa necessária, ou ainda, se é uma despesa desnecessária, servindo, nesse aspecto, por tudo o que até aqui se sustentou, a aplicação dos conceitos de

custos dos arts. 290 e 291, e de despesa necessária do art. 299, todos do Decreto nº. 3.000/99 (RIR/99).

Com isso, aqueles desembolsos feitos a pessoas jurídicas nacionais, que forem classificados como custos ou despesas necessárias à geração da “totalidade das receitas da pessoa jurídica”, é passível de ser enquadrado como insumo gerador do direito de crédito. No plano oposto, se os dispêndios não estiverem vinculados intrinsecamente à geração das receitas, então não poderá como tal ser classificado, ficando, portanto, ao largo do direito de crédito.

Nessa toada, os dispêndios que vierem a ser considerados pela legislação do Imposto sobre a Renda como custo ou despesa necessária, por estar intrinsecamente vinculado a geração das receitas – estas sim tributadas pelas contribuições ao PIS e COFINS –, enquadra-se no conceito de insumo.

“Glosado” o custo ou a despesa, por entender a Administração Tributária de que referidos gastos não atendem aos pressupostos de dedutibilidade prescritos para a tributação do lucro, o mesmo efeito deverá ser estendido para o conceito de insumo concedente de créditos para as contribuições ao PIS e a COFINS. Ou seja, também para esse aspecto – já que em muitos outros isso já ocorre –, os efeitos da fiscalização do IRPJ e CSLL se estenderão, como reflexos, às contribuições ao PIS e à COFINS.

Assim sendo, no caso posto sob julgamento entendo, com respeito aos demais Conselheiros que pensam de maneira diversa, que a melhor aplicação do direito seria no sentido de dar provimento ao recurso na parte em que pretende o contribuinte ver reconhecido seu direito aos créditos das contribuições em análise, sobre os dispêndios classificados como sendo custos ou despesas necessárias, intrinsecamente relacionados a geração da totalidade das receitas da pessoa jurídica, podendo ser utilizado os critérios legais delineados pelos arts. 290, 291 e 299, do RIR/99.

É a declaração de voto.

João Carlos Cassuli Junior
Conselheiro