



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10925.000326/2008-24
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3202-001.725 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 22 de maio de 2024
Recorrente VIPOSA S.A
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/03/2007

INSUMO. CONCEITO. REGIME NÃO CUMULATIVO. STJ, RESP 1.221.170/PR.

O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte (STJ, do Recurso Especial no 1.221.170/PR).

CRÉDITOS DA NÃO-CUMULATIVIDADE. EMBALAGENS PARA TRANSPORTE. CONDIÇÕES DE CREDITAMENTO.

As embalagens que não são incorporadas ao produto durante o processo de industrialização (embalagens de apresentação), mas que depois de concluído o processo produtivo se destinam ao transporte dos produtos acabados (embalagens para transporte), para garantir a integridade física dos materiais podem gerar direito a creditamento relativo às suas aquisições.

CUSTO DE AQUISIÇÃO. CRÉDITOS DESCONTADOS. GLOSA. REVERSÃO. IMPOSSIBILIDADE.

A reversão da glosa de créditos descontados sobre o custo de aquisição, depende da comprovação de os que bens foram utilizados na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços. Não demonstrada a essencialidade e relevância do serviço em seu processo produtivo, a glosa do crédito apurado pelo contribuinte deverá ser mantida.

REGIME DE APURAÇÃO NÃO-CUMULATIVO. APROVEITAMENTO. CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. NECESSIDADE DE PROVAS.

Na forma do art. 3º, § 4º, da Lei n.º 10.833/2003, desde que respeitado o prazo de cinco anos a contar da constituição do crédito das contribuições não cumulativas e demonstrado a inexistência de aproveitamento em outros períodos, o crédito extemporâneo decorrente da não-cumulatividade do PIS e da Cofins pode ser aproveitado nos meses seguintes, desde que tais exigências sejam comprovadas pelo contribuinte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar parcial provimento ao recurso voluntário, para reconhecer o direito à apuração dos créditos das contribuições sobre as despesas incorridas com aquisição de caixas de papelão, fita adesiva e pallets, para transporte de produtos acabados.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Onizia de Miranda Aguiar Pignataro - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Wagner Mota Momesso de Oliveira, Jucileia de Souza Lima, Onizia de Miranda Aguiar Pignataro, Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe (Presidente).

Relatório

Por bem descrever os fatos, adota-se o relatório do Acórdão recorrido:

Trata-se de Pedido de Ressarcimento de crédito de Cofins não cumulativa/exportação, relativo ao primeiro trimestre de 2007, no valor total de R\$579.396,38, para fins de Compensação de débitos de outros tributos e de Ressarcimento (fls. 2 e ss e, ainda, fl. 903 e ss).

A Autoridade Fiscal, com base em Parecer Fiscal do Saort (fls. 985 e ss), decidiu reconhecer parcialmente o crédito pleiteado, no montante de R\$494.071,69 (quatrocentos e noventa e quatro mil, setenta e um reais e sessenta e nove centavos), e, assim, homologar parcialmente as compensações efetuadas até o limite do crédito reconhecido, conforme Despacho Decisório nº 553 – DRF/JOA (fl. 1.016 e ss).

No citado Parecer, a Autoridade Fiscal argumentou, em resumo, que: 1. contrariamente a opinião de alguns contribuintes, o conceito de insumos possui natureza estrita, e não ampla, ou seja, um bem ou serviço apenas consubstanciar-se-á em insumo quando aplicado diretamente no processo produtivo; 2. as embalagens utilizadas pelo contribuinte não são de apresentação, mas tão somente de transporte, as quais não se enquadram no conceito de insumos; 3. são consideradas de transporte as embalagens destinadas precipuamente ao transporte dos produtos elaborados, como os acondicionamentos feitos em caixas, caixotes, engradados, barricas, latas, tambores, sacos, embrulhos e semelhantes, em que não há um acabamento e rotulagem de função promocional e que não objetivam valorizar o produto em razão da qualidade do material nele empregado, à perfeição do seu acabamento ou da sua utilidade adicional, bem assim, o acondicionamento feito em embalagens de capacidade superior àquela em que o produto é comumente vendido; 4. atestou, com relação a vários dos bens e serviços utilizados pelo contribuinte na formação da base de cálculo de seus créditos, a sua condição de insumos com base tão somente nos documentos juntados aos autos; 5. entretanto, com relação a outros, estes mesmos documentos não se mostraram capazes

de evidenciar qual a possível relação direta guardada com o processo produtivo do Curtume Viposa S/A, condição indispensável para caracterizá-los como insumos; 6. não basta uma máquina, equipamento ou outro bem compor o ativo imobilizado para que possa gerar direito a créditos, há também que se verificar se foram utilizados na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços, e o ônus de comprovar a utilização no processo produtivo é do pleiteante; 7. da análise dos documentos juntados aos autos, não foi possível concordar com o contribuinte quanto a apropriação de créditos com base em alguns dos itens imobilizados, posto que a efetiva utilização destes na produção de bens destinados à venda não restou caracterizada; 8. resta óbvia a impossibilidade de se facultar ao contribuinte apurar créditos com base na aquisição de bens que compunham o ativo permanente de outra pessoa jurídica, posto se tratar de receita nãooperacional não sujeita ao pagamento da contribuição; 9. a constatação da utilização de créditos cujo fato gerador tenha ocorrido em períodos pretéritos ao analisado importa na imediata exclusão desses valores da base de cálculo; 10. além disso, outros óbices foram detectados, um deles foi a duplicidade de utilização; 11. se justifica a glosa também pelo fato de o contribuinte ter utilizado integralmente o valor de aquisição dos bens importados e incorporados ao ativo imobilizado, quando se sabe que o correto teria sido a determinação destes créditos mediante a aplicação da alíquota da contribuição sobre o valor da depreciação ou amortização contabilizada a cada mês ou, alternativamente, sobre o valor correspondente a 1/48 do valor de aquisição.

Cientificada da decisão (fl. 1020), em 15/07/10, a contribuinte apresentou, em 13/08/10, Manifestação de Inconformidade (fl. 1021 e ss) contra o Despacho Decisório, que deferira parcialmente o crédito solicitado, alegando, em síntese, que: 1. a concessão de crédito tem intrínseca relação com o aspecto material da regra-matriz de incidência da contribuição (que é auferir receita, no caso, com a venda de um produto!), logo, igualmente, a interpretação do conceito de "insumo" para a Cofins não-cumulativa também deve estar atrelada ao referido aspecto material; 2. deve ser considerado "insumo" para a COFINS não-cumulativa todo e qualquer material/serviço empregado para a obtenção do referido resultado (obter receita), esteja ele ligado ou não ao processo produtivo; 3. a Lei, quando trata do regime misto de não-cumulatividade, vincula a concessão do crédito aos custos, despesas e encargos atinentes às receitas apuradas no regime não-cumulativo, logo, concede o crédito em razão do resultado receita (aspecto material da regramatriz de incidência); 4. não se figura escoreita a interpretação restritiva (integração, desgaste, etc, do material no processo produtivo) perpetrada no caso concreto no tocante ao conceito de "insumos"; 5. se fosse assim, como explicar que entre os bens considerados "insumos" na legislação se incluem os combustíveis e lubrificantes, que não integram o produto final e tampouco estão sujeitos às referidas alterações? 6. não se pode afirmar simplista e categoricamente que o conceito de "insumos", para os fins da legislação da Cofins tem a mesma dimensão dada pela legislação do IPI, pois, "insumos", para esse imposto, tem um significado técnico (sentido estrito), enquanto para a Cofins tem um significado comum (sentido lato); 7. anexou fotos de produtos embalados e os insumos utilizados pela expedição demonstrando que, no verídico, tais embalagens devem ser tidas como "de apresentação" e não como "de transporte", nos termos referidos no despacho decisório objurgado; 8. observando o conceito de insumo acima traçado para a Cofins não-cumulativa, na esteira de abarcar todo e qualquer material/serviço empregado para a obtenção do resultado "receita", nota-se que as embalagens de transporte e os alcunhados "bens correlacionados" devem ser tidos como insumo; 9. se o frete gera direito de crédito (já que necessário à obtenção de receita!), por que as embalagens de transporte que visam garantir a integridade e a inviolabilidade dos produtos negociados (e, assim, otimizar a realização da venda) também não geram? 10. apropriando-se do conceito de "insumo" dado pela Autoridade Fiscal e posto na IN SRF n.º 247/2002 (art. 66, § 5º, I, "a"), fácil perceber que os materiais glosados, sobremaneira as embalagens de transporte e consectários (fita adesiva, etc), enquadram-se na "camisa de força" da referida IN (já que são bens, estão sob a ação direta do produto fabricado, desgastando-se inclusive e, por óbvio, não compõem o ativo imobilizado); 11. na mesma medida, os

serviços arrolados (pregagem de pallets, etc.) foram prestados por pessoa jurídica domiciliada no Brasil e influenciaram na armazenagem do produto (a armazenagem também gera crédito); 12. sendo pacífico o entendimento de que as embalagens de apresentação dão direito ao crédito de Cofins não-cumulativa, deve a glosa ser afastada no caso; 13. em alguns casos foram consideradas em duplicidade algumas notas fiscais, o que aumentou a glosa na base de cálculo de crédito; 14. ultrapassadas as questões acima, pondere-se que a simples análise dos materiais/serviços glosados permite aferir a relação direta dos mesmos na cadeia produtiva da Recorrente (aí entendida desde a fabricação, etc., até a venda, já que se deve dimensioná-la em função do aspecto material da regra-matriz de incidência); 15. seria inadmissível deixar qualquer máquina, equipamento, etc., que compõem o ativo imobilizado sem qualquer utilização! É admitir que empresa labora buscando um prejuízo! 16. o parecer mencionado aponta glosa em relação à uma máquina de costura advinda do ativo permanente de outra pessoa jurídica, balizando o raciocínio no § 21 do art. 3º, contudo, este dispositivo não é aplicável ao caso concreto; 17. houve a glosa na base de cálculo relativa a alguns bens importados que compõem o ativo imobilizado da Recorrente, tendo em vista que houve a suposta apropriação extemporânea de créditos; 18. no despacho decisório recorrido veio outro fundamento possível para a glosa, o fato de que a Recorrente não utilizou o valor da depreciação incorrida no mês referente aos bens acima mencionados, sendo utilizado custo de aquisição; 19. a solução mais correta a ser adotada seria a Autoridade Fiscal ter intimado a Recorrente para retificar o referido valor, de modo a informar qual é a escoreta base de cálculo a ser utilizada, porquanto uma parte do montante glosado poderia se referir aos encargos de depreciação; 20. o argumento de vinculação do crédito, mês a mês, resta flagrantemente superado, já que a Lei do Cofins-Importação garante a utilização integral do referido crédito, inclusive em períodos diversos.

Em decisão unânime, a 17ª Turma da DRJ/RJO julgou improcedente a manifestação de inconformidade, em acórdão assim ementado:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL Período de apuração: 01/01/2007 a 31/03/2007 Matéria não Impugnada. Preclusão. Operam-se os efeitos preclusivos previstos nas normas do processo administrativo fiscal em relação à matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante, ou em relação à prova documental que não tenha sido apresentada, salvo exceções legalmente previstas. ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS Período de apuração: 01/01/2007 a 31/03/2007 Créditos a Descontar. Incidência não-Cumulativa. Não dá direito a crédito gastos ou despesas com bens ou serviços utilizados nas atividades da Empresa, quando não corresponderem ao conceito de insumo ou a outra expressa hipótese legal. Créditos Extemporâneos. Aproveitamento. Não-Autorizado. Cabível o aproveitamento de créditos referentes a períodos anteriores apenas quando não puderam ser aproveitados na época própria, ou porque excedentes ou porque se encontram sub judice. Manifestação de Inconformidade Improcedente Direito Creditório Não Reconhecido.

Cientificada, a recorrente, em sede de recurso voluntário, reiterou os argumentos contidos na manifestação de inconformidade, requerendo que se reforme o Acórdão 12-73.243 da 17ª Turma da DRJ/RJO.

É o relatório

Voto

Conselheira Onízia de Miranda Aguiar Pignataro, Relatora.

Da admissibilidade

O recurso voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade. Assim, dele conheço e passo à análise da matéria.

Do conceito de insumos

A recorrente alega que o conceito de insumo deve ser entendido de forma mais ampla, pois a Lei, quando trata do regime de não-cumulatividade do PIS/Cofins, vincula a concessão do crédito a custos, despesas e encargos atinentes às receitas apuradas, logo, concede o crédito em razão do resultado receita (aspecto material da regra matriz de incidência). Desse modo, a mesma argumenta que não se figura escorreita a interpretação restritiva (integração, desgaste, etc, do material no processo produtivo) perpetrada no caso concreto no tocante ao conceito de "insumos".

Cabe iniciar com as leis de regência das contribuições.

Lei nº 10.637/2002

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 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;

(...);

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:

(...);

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;

(...);

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:

(...).

II - nos incisos VI, VII e IX do caput e nos §§ 1º e 10 a 20 do art. 3º desta Lei;

(...).

No entanto, a regra geral que dispõe sobre o aproveitamento do crédito, instituída pelo art. 3º da Lei nº 10.637/03, para o PIS, e pelo art. 3º da Lei nº 10.833/04, para a Cofins, ambos atualmente com a mesma redação dada pela Lei nº 10.865/04:

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 nos incisos III e IV do § 3º do art. 1º ; (redação original revogada) I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos: (Redação atual dada pela Lei nº 10.865, de 2004) (...) II - bens e serviços utilizados como insumo na fabricação de produtos destinados à venda ou à prestação de serviços, inclusive combustíveis e lubrificantes; (redação original revogada) 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 atual dada pela Lei nº 10.865, de 2004).

Da legislação citada verifica-se que não pode o termo “insumo” ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço que gera despesa para as atividades da empresa, mas, tão-somente, aqueles bens e serviços que, adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País e não incorporados ao ativo imobilizado da empresa adquirente, sejam efetivamente aplicados ou consumidos na fabricação ou produção de bens destinados à venda ou utilizados na prestação de serviço.

Por outro lado, como já amplamente conhecido, no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, em 22.02.2008, o Superior Tribunal de Justiça decidiu, sob o rito de recursos repetitivos, que devem ser considerados insumos, nos termos do inciso II do art. 3º, citado e transcrito anteriormente, os custos e despesas que direta e/ou indiretamente são essenciais ou relevantes para a produção dos bens destinados à venda e/ou da prestação dos serviços vendidos.

Consoante à decisão do STJ:

“(...) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a impossibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte.”

Ou seja, o conceito de insumo deve ser avaliado considerando os critérios da essencialidade ou relevância, em outras palavras considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.

Nesses exatos termos que serão analisadas as matérias a seguir.

Das embalagens de transportes e outros bens correlacionados

A Fiscalização entendeu que a recorrente possui apenas parcialmente o direito ao crédito apurado no período em exame, argumentou que muitas das despesas incluídas na base de cálculo dos créditos não se enquadram no conceito de insumos.

Assim, foram glosados os créditos relativos a aquisições de caixas de papelão, fita adesiva e pallets que são embalagens utilizadas para o transporte da mercadoria, por entender a fiscalização, não se integrarem aos produtos finais vendidos pelo sujeito passivo. No entendimento do fiscal, a legislação faz distinção entre aquelas embalagens incorporadas ao produto durante o processo de industrialização e aquelas outras incorporadas apenas depois de concluído o processo produtivo e que se destinam, por conta disso, precipuamente ao transporte dos produtos acabados.

No entanto, verifica-se que as fotos juntadas pela recorrente demonstram que as embalagens de transportes, como por exemplo, caixas de papelão, fita adesiva e pallets, garantem a integridade e a inviolabilidade dos seus produtos comercializados.

Isso porque tais embalagens são utilizadas no transporte das mercadorias, sendo que essas têm por finalidade a preservação e acondicionamento dos produtos acabados, como por exemplo, comercialização de sapatos. Nesse sentido, entendo que tais embalagens revestem-se da condição da essencialidade, um dos pressupostos do creditamento.

Salienta-se que o processo de produção de bens, em regra, encerra-se com a finalização das etapas produtivas do bem e que o processo de prestação de serviços, geralmente, se encerra com a finalização da prestação ao cliente. Consequentemente, os bens e serviços empregados posteriormente à finalização do processo de produção ou de prestação não são considerados insumos, salvo exceções justificadas, como ocorre com os itens exigidos para que o bem ou serviço produzidos possam ser comercializados.

Considerando que tais embalagens de transportes (caixas de papelão, fita adesiva e pallets) são indispensáveis para a manutenção, preservação e qualidade do produto. Aqui merecem as glosas serem revertidas. Isso porque o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte, consoante entendimento já pacificado pelo STJ, no Recurso Especial no 1.221.170/PR.

Por outro lado, em relação aos outros bens e serviços desconsiderados como insumos, cujas despesas foram glosadas, as provas e as explicações da recorrente não levam a conclusão diversa, ao contrário, confirma o entendimento da fiscalização. Isso porque, a Fiscalização admitiu alguns bens como insumo com base nas descrições fornecidas, mas negou a outros esta mesma qualidade, porque as considerou inconclusivas.

Cabe mencionar, no entanto, que a produção de prova mais conclusiva caberia a recorrente, que tem o pleno domínio de seu processo produtivo. O que não ocorreu a contento. Isso porque há várias descrições completamente genérica/vagas, incapazes de assegurar ao bem ou serviço a condição de insumo, tal como, “peças diversas”. Diante das considerações, não há alteração quanto a estas glosas efetuadas pela autoridade fiscal.

No entanto, entendo que às caixas de papelão, fita adesiva e pallets, insere-se no conceito de insumo, pelo critério da relevância, isso porque são indispensáveis para a manutenção, preservação e qualidade do produto. Nesse sentido, voto por reverter a glosa em relação aos referidos itens.

Dos bens do ativo imobilizado

Em relação às glosas efetuadas nas despesas com bens do ativo imobilizado, sucede igualmente caracterização insuficiente do ajuste do procedimento adotado pela recorrente aos critérios normativos previamente definidos. Isso porque a lei (tanto a que rege o PIS quanto a que rege a Cofins) limita a apuração do crédito, relativo a bens do imobilizado, àqueles equipamentos e máquinas efetivamente empregados na produção de bens destinados à venda, ou na prestação de serviços da Empresa.

Em relação ao imobilizado, verifica-se que máquinas e equipamentos adquiridos do ativo permanente de outras pessoas jurídicas não são submetidas à tributação do PIS/Cofins, para quem vende, nem, correspondentemente, geram direito à crédito, para quem compra. Neste último ponto, a legislação resta expressa nos arts. 1º e 3º das leis 10.637 e 10.833. Observe-se, por exemplo, a Lei nº 10.833/03:

Art. 1º A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins, com a incidência não cumulativa, incide sobre o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014) (Vide art. 119 da Lei nº 12.973/2014)

(...)

§ 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 - de que trata o inciso IV do caput do art. 187 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, decorrentes da venda de bens do ativo não circulante, classificado como investimento, imobilizado ou intangível; (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014) (Vide art. 119 da Lei nº 12.973/2014)

(...)

Art. 3º:

(...)

§ 2º Não dará direito a crédito o valor: (Redação dada 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).

Nesse sentido, bens do imobilizado que não tenham sido comprovadamente empregados na finalidade legalmente definida não podem gerar créditos do regime não cumulativo.

No entanto, a recorrente alega que “o apontamento dos referidos bens, data venia, é suficiente para gerar o direito ao crédito no caso, isso porque, em uma racionalidade empresarial, seria inadmissível deixar qualquer máquina, equipamento, etc., que compõem o ativo imobilizado sem qualquer utilização! É admitir que empresa labora buscando um prejuízo”.

Ocorre que, para a definição da regularidade dos creditamentos é preciso aferir a efetiva utilização na produção de bens destinados à venda, ou na prestação de serviços da pessoa jurídica. Assim, ao contrário do que alega a recorrente, a mera listagem apontada pela mesma não se mostra suficiente para demonstrar e muito menos comprovar os encargos que lhe dariam direito a crédito.

Fato é que, a recorrente não cuidou de vincular cada bem do ativo imobilizado à atividade na qual este seria utilizado, assim como também não cuidou de fazer uma descrição detalhada e específica destes bens, por meio da qual fosse possível, eventualmente, aferir sua efetiva aplicação no processo produtivo da empresa.

Portanto, caberia a recorrente trazer em suas razões recursais argumentos específicos para cada item glosado, demonstrando sua utilidade no processo produtivo, apontando corretamente os documentos que comprovam seu direito e que seriam capaz de refutar o motivo principal que fez a DRJ manter a glosa, qual seja, ausência de demonstração efetiva de aplicação dos bens do ativo imobilizado em sua atividade produtiva.

Assim, a breve e simplista menção feita pela recorrente no sentido de que o mero apontamento dos referidos bens, sem especificação efetiva dos itens glosados, não se presta a contradizer os fundamentos da decisão recorrida, tampouco demonstrar o direito perseguido pela mesma.

Isso porque, a impugnação formalizada deve ser instruída com os documentos em que fundamenta suas alegações, conforme disposto nos arts. 15 e 16, do Decreto nº 70.235/1972:

Art. 15. A impugnação, formalizada por escrito e instruída com os documentos em que se fundamentar, será apresentada ao órgão preparador no prazo de trinta dias, contados da data em que for feita a intimação da exigência.

Art. 16. A impugnação mencionará: (...) III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possui; (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

(...)

§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que: (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

b) refira-se a fato ou a direito superveniente; (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997).

Assim, bens do imobilizado que não tenham sido comprovadamente empregados na finalidade legalmente definida não podem gerar créditos do regime não cumulativo. Nesse sentido, resta, portanto, justificada a referida glosa.

Dos créditos extemporâneos

Quanto aos bens do imobilizado, houve glosa de valores que foram computados extemporaneamente. Além do uso extemporâneo, a Autoridade Fiscal detectou que o crédito

aqui discutido fora utilizado em duplicidade e, ainda, em valor integral, e não sobre a depreciação (ou amortização) ou sobre 1/48 avos do valor da aquisição.

No entanto, consoante análise das Leis 10.637/02 e 10.833/03 verifica-se que as mesmas não restringem a utilização de crédito extemporâneo das contribuições não cumulativas, tampouco impõe, para tanto, restrições – retificação de obrigações acessórias (DCTF/DACON/atual EFD Contribuições), eis que, a rigor, é um direito legítimo do sujeito passivo utilizar tais créditos em períodos subsequentes.

Ocorre que, no presente caso, a recorrente deveria ter comprovado a legitimidade acerca dos referidos créditos, ou seja, caberia a ela a comprovação mediante documentação contábil e fiscal de que o crédito foi devidamente apurado e se mostra, para tanto, líquido e certo, bem como não foi utilizado em duplicidade, ainda que registrado fora de época.

Ou seja, até seria possível o aproveitamento extemporâneo de créditos tributários, independentemente das retificações em DACON e DCTF, desde que respeitado o prazo de cinco anos e que exista comprovação de que os créditos não foram apropriados noutros períodos. Mas, não foi o que aconteceu nos autos. Fato é que, a recorrente não comprovou o alegado em relação aos referido créditos extemporâneos. Assim, considera-se justificada a glosa.

Conclusão

Por todo o exposto, voto no sentido de dar parcial provimento ao recurso voluntário, para reconhecer o direito à apuração dos créditos das contribuições sobre as despesas incorridas com aquisição de caixas de papelão, fita adesiva e pallets, para transporte de produtos acabados.

(documento assinado digitalmente)

Onizia de Miranda Aguiar Pignataro