



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

Processo nº 10925.001689/2008-87
Recurso nº 941.880 Voluntário
Acórdão nº **3803-03.099 – 3ª Turma Especial**
Sessão de 26 de junho de 2012
Matéria PEDIDO DE RESSARCIMENTO. COFINS
Recorrente RENAR MÓVEIS LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/10/2008 a 31/12/2008

Ementa: INSUMOS. TERMO. ALCANCE.

São "insumos", para efeitos do art. 3º, II, da Lei n. 10.637/2002, e art. 3º, II, da Lei n. 10.833/2003, todos aqueles bens e serviços pertinentes ao, ou que viabilizam, processo produtivo e a prestação de serviços, que neles possam ser diretamente empregados e cuja subtração importa na impossibilidade da prestação do serviço ou da produção, isto é, cuja subtração obsta a atividade da empresa, ou implica em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes.

EMBALAGEM PARA TRANSPORTE. POSSIBILIDADE DE CREDITAMENTO.

Se o serviço de transporte das mercadorias fizer parte da operação de venda, e tiver seus custos suportados pelo produtor, as embalagens de transporte serão necessárias para a preservação da integridade dos bens durante o transporte e gerarão direito a crédito.

REGIME NÃO-CUMULATIVO. ENERGIA ELÉTRICA. APURAÇÃO DE CRÉDITOS.

Possui direito ao crédito o contribuinte que prova ter adquirido energia elétrica em razão do processo produtivo.

REGIME NÃO-CUMULATIVO. COMBUSTÍVEL E LUBRIFICANTES.

Somente poderá ser creditada as aquisições de combustíveis e lubrificantes que o contribuinte comprovar a sua participação no processo produtivo de bens ou serviços destinados à venda.

ANÁLISE PROBATÓRIA. INSTÂNCIA RECURSAL. DESCABIMENTO.

A priori, não se presta a instância recursal à análise de provas - exceção das hipóteses do §4º, art. 16 do Decreto 70.235/1972.

PROVAS. PRECLUSÃO. IMPOSSIBILIDADE.

A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual a não ser em casos excepcionais em que demonstre a impossibilidade de tê-lo feito naquela oportunidade.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Direito Creditório Reconhecido em Parte.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade, e no mérito, dar provimento parcial ao recurso, nos termos do relatório e votos que integram o presente julgado.

[assinado digitalmente]

Alexandre Kern - Presidente.

[assinado digitalmente]

João Alfredo Eduão Ferreira - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Alexandre Kern, Belchior Melo de Sousa, Hécio Lafetá Reis, João Alfredo Eduão Ferreira, Jorge Victor Rodrigues e Juliano Eduardo Lirani.

Relatório

Trata o presente processo de Pedido de Ressarcimento, cumulado com declaração de compensação, tendo como saldo disponível para ressarcimento o valor de R\$ 91.789,78, referente a créditos da COFINS, apurados sob o regime da não cumulatividade, decorrentes das operações da interessada com o mercado externo, no 4º trimestre de 2007.

A DRF em Joaçaba/SC deferiu parcialmente o pleito, reconhecendo o crédito no valor de R\$ 37.472,31. Não acatou a apuração dos créditos referentes as operações de aquisição de bens caracterizados como embalagens destinadas precipuamente ao transporte de produtos acabados; valores não comprovados, aquisição de serviços de transportes de documentos; despesas de parcelamento, multa, juros, doações e outros tributos incluídos no valor da despesa com energia elétrica; despesas de aluguéis de pessoas físicas; e aquisição de combustíveis e lubrificantes consumidos por automóveis, o que totalizou o montante de R\$ 74.169,83,

Cientificada, a contribuinte apresentou Manifestação de Inconformidade, argumentando que as embalagens, mesmo que possam ser consideradas como utilizadas apenas para o transporte de produtos industrializados e não como elementos promocionais, são insumos consumidos na fase final de industrialização (acondicionamento), ou seja, utilizados na sua linha de produção. Ao final, alternativamente pugna, caso não se entenda que as

embalagens sejam de apresentação, pela realização de diligência à SAORT a fim de que se possa comprovar tal fato.

Em relação aos créditos glosados decorrentes de valores pagos a título de parcelamentos, multa, juros, doações e outros tributos incluídos no valor de despesa com energia elétrica, o recorrente entende como incorreta a glosa, tendo em vista que esse custo foi efetivamente suportado pela recorrente, e os valores sofreram a incidência da Cofins.

Em relação à aquisição de combustíveis e lubrificantes, afirma que os mesmos são, de fato, utilizados no processo, de fabricação. Como prova, a recorrente anexa plano de contas e balancetes mensais.

Ressalta que os combustíveis e lubrificantes utilizados em seus diversos veículos encontram-se escriturados em sua contabilidade em contas distintas, e não foram objeto de pedido de ressarcimento.

A DRJ em Florianópolis julgou improcedente e não reconheceu o direito creditório pleiteado conforme ementa que transcrevemos a seguir:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS Período de apuração: 01/10/2008 a 31/12/2008

REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. CONCEITO DE INSUMOS.

No regime da não-cumulatividade, só são considerados como insumos, para fins de creditamento de valores: aqueles utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda; as matérias primas, os produtos intermediários, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a 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; e os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto.

REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. EMBALAGENS. CONDIÇÕES DE CREDITAMENTO.

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

REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. DESPESAS COM ENERGIA ELÉTRICA. CONDIÇÕES DE CREDITAMENTO.

Somente dão direito a crédito no âmbito do regime da não-cumulatividade os valores gastos com o consumo de eletricidade, não sendo considerados créditos os valores pagos a outro título as empresas concessionárias de energia elétrica.

REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. DESPESAS COM COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES. CONDIÇÕES DE CREDITAMENTO.

Somente dão direito a crédito no âmbito do regime da não-cumulatividade, as aquisições de combustíveis e lubrificantes utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL Período de apuração: 01/10/2008 a 31/12/2008 PEDIDOS DE RESTITUIÇÃO, COMPENSAÇÃO OU RESSARCIMENTO. COMPROVAÇÃO DA EXISTÊNCIA DO DIREITO CREDITORIO. ÔNUS DA PROVA A CARGO DO CONTRIBUINTE No âmbito específico dos pedidos de restituição, compensação ou ressarcimento, é ônus do contribuinte/pleiteante a comprovação minudente da existência do direito creditório.

Cientificado em 14/12/2011, apresentou Recurso Voluntário em 11/01/2012, por meio do qual alega em sede de preliminar, o cerceamento do direito de defesa, sob o pretexto de que a DRJ desconsiderou o pedido de diligência por entender que a diligência não supre a ausência de provas pelo sujeito passivo. No entender da empresa, a realização da diligência poderia decidir a questão e comprovar a existência dos créditos indeferidos, acarretando a reforma da decisão proferida pela DRF em Joaçaba/SC.

Impugnou, ainda, as glosas das embalagens de apresentação, aduzindo que as alegações dos julgadores de piso, no sentido de que não foi possível confirmar se notas fiscais apresentadas pela contribuinte corresponderiam a embalagens de apresentação, não merecem prosperar. Em sua defesa, informa que existem documentos nos autos (fotos e notas fiscais) que apontam quais as operações de aquisição, constantes na lista de notas fiscais, foram destinadas para as embalagens de apresentação bem como a destinação destes insumos, contrapondo os argumentos da DRJ.

Quanto despesas com energia elétrica referentes à multa, juros de mora e correção monetária, taxas e outros tributos, a Recorrente reforça que estes custos foram efetivamente suportados por ela e sofreram a incidência da COFINS pois constituem receitas da concessionária de energia elétrica.

Em relação aos créditos sobre serviços diversos e lavagem de veículos, alega que tendo em vista constituírem parcela ínfima, não se opõe em relação à glosa.

Ademais, repisou os argumentos expostos na Manifestação de Inconformidade, pleiteando a inclusão dos valores glosados a título de embalagem de apresentação; energia elétrica, combustíveis e lubrificantes na base de cálculo da COFINS.

É o relatório.

Voto

Conselheiro João Alfredo Eduão Ferreira

O recurso é tempestivo e preenche os demais requisitos para a sua admissibilidade, portanto dele tomo conhecimento.

Inicialmente, cumpre esclarecer que não foram impugnados os valores não homologados referentes a créditos decorrentes de valores não comprovados, despesas de alugueis de pessoas físicas e aquisição de serviços de transportes de documentos. Desta forma, serão objeto de apreciação neste julgado apenas os itens que foram efetivamente contestados pelo contribuinte, quais sejam, aquisição de embalagem para fins de transporte, despesas com energia elétrica e aquisição de combustíveis e lubrificantes.

DA PRELIMINAR DE CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA

Da leitura dos autos é possível se observar que a lide do presente processo se delimita ao conceito de insumos, matéria essa por diversas vezes apreciada por este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, mas que, apesar de sua acalorada discussão cujo fim ainda não se vislumbra, já restou devidamente pacificada no âmbito desta Turma Especial.

Antes de adentrarmos na discussão do mérito da causa, há que ser observada a existência de preliminar suscitada pela contribuinte, no sentido de que os documentos apresentados pela ora Recorrente foram desconsiderados pelas autoridades de piso, e que, além disso, a negativa da realização de diligência com o fito de sanar eventuais dúvidas no processo, culminaram na violação do direito de defesa do autor.

Como se percebe, em qualquer dos tipos de repetição é exigida a apresentação dos documentos comprobatórios da existência do direito creditório como pré-requisito ao conhecimento do pleito. E o que se deve ter por documentos comprobatórios do crédito? Por óbvio que os documentos que atestem, de forma inequívoca, a origem e a natureza do crédito; sem tal evidenciação, o pedido repetitório fica inarredavelmente prejudicado certo que as normas acima transcritas prevêm a realização de diligências, por parte da autoridade fiscal, destinadas à verificação da exatidão das informações trazidas pelos contribuintes, mas é preciso ter em conta que tal previsão não existe com o fim de suprir o ônus da prova colocado as partes, mas sim de elucidar questões pontuais mantidas controversas mesmo em face dos documentos trazidos pelo contribuinte/pleiteante; em outras palavras, as diligências servem para esclarecer pontos duvidosos específicos, e não para que a autoridade fiscal, diante da falta de comprovação da existência do crédito, supra tal omissão do contribuinte.

No caso específico dos pedidos de restituição, compensação ou ressarcimento de créditos tributários, o contribuinte cumpre o ônus que a legislação lhe atribui, quando traz os elementos de prova que demonstrem a existência do crédito. E tal demonstração, no caso das pessoas jurídicas, esta, por vezes, associada a uma conciliação entre registros contábeis e documentos que respaldem tais registros. Assim, para comprovar a existência de um crédito vinculado a um registro contábil, não basta apresentar o registro, mas também indicar,

de forma específica, que documentos estão associados a que registros; ainda, é importante, quando a natureza da operação escriturada/documentada for importante para a caracterização ou não do direito creditório, que a descrição da operação constante dos registros e documentos seja clara, sem abreviaturas ou códigos que dificultem ou impossibilitem a perfeita caracterização do negócio.

Em regra, portanto, cumpre ao contribuinte vincular registros contábeis a documentos fiscais; estabelecendo com clareza a natureza das operações por eles instrumentadas, não lhe sendo lícito simplesmente juntar uma massa de documentos ao processo, sem indicação individualizada de a quais registros se referem. A atividade de "provar" não se limita, no mais das vezes, a simplesmente juntar documentos aos autos; nos casos em que se tem inúmeros registros associados a inúmeros documentos, provar significa associar registros e documentos de forma individualizada, do mesmo modo que, no caso das provas indiciárias, exige-se a contextualização dos fatos por via do cruzamento dos indícios.

Não é tarefa do julgador contextualizar os elementos de prova trazidos pelo contribuinte no caso de um pedido de restituição, compensação ou ressarcimento, tanto quanto não 'é contextualizar os elementos de prova trazidos pela autoridade fiscal no âmbito de um lançamento de ofício. Quem acusa deve provar, contextualizando os elementos de prova que evidenciam a infração; da mesma forma, quem pleiteia repetição deve provar a existência do direito creditório, contextualizando os elementos de prova que evidenciam o indébito.

Não é lícito ao julgador, tanto em sede de apreciação de lançamento de ofício, quanto em sede de pleito repetitório, dispensar a autoridade lançadora ou o Pleiteante, conforme o caso, do ônus que a lei impõe a cada um deles; tanto quanto não lhe é lícito valer-se das diligências e perícias para, por vias indiretas, suprir o ônus probatório que cabia a cada parte. Diligências existem para resolver dúvidas acerca de questão controversa originada da confrontação de elementos de prova trazidos pelas partes, mas não para permitir que seja feito aquilo que a lei já impunha como obrigação, desde a instauração do litígio, as partes componentes da relação jurídica. Já as perícias existem para fins de que sejam dirimidas questões para as quais exige-se conhecimento técnico especializado, ou seja, matéria impassível de ser resolvida a partir do conhecimento das partes e do julgador.

Compulsando os autos observa-se que a ora Recorrente foi por diversas vezes intimada a apresentar a documentação contábil e fiscal que corroborassem o direito creditório pleiteado em Pedido de Ressarcimento e Declaração de Compensação próprios. As intimações foram atendidas pela contribuinte de maneira que a lide encontra-se devidamente instruída com um conjunto probatório hábil a firmar o livre convencimento do julgador.

Do excerto trasladado acima, observa-se que o voto condutor muito bem delimitou o que se entende por ônus probatório no direito processual tributário, de modo que se permitiu o esclarecimento por parte da contribuinte que se esperava que a mesma apresentasse

suas provas contextualizadas, indicando os documentos que correspondiam a cada operação apontada por ela.

Da mesma forma, entendo que as provas juntadas pela ora Recorrente em razão do contraditório, foram devidamente analisadas pelos julgadores *a quo*, o que inclusive motivou as considerações iniciais tecidas pelo relator do voto condutor quanto ao ônus da prova, e ensejou os esclarecimentos que citamos a seguir:

A razão pela qual estas considerações são feitas neste item preambular do voto é a de que, como se verá em relação a grande parte dos créditos pleiteados no presente processo (ver itens a seguir), a contribuinte se limita a apresentar listagens, registros contábeis e documentos nos quais a falta de vinculação entre eles e a imprecisa identificação dos serviços e/ou bens adquiridos como pretensos insumos, impossibilita a perfeita e minudente cognição do conteúdo das operações negociais instrumentadas por aqueles registros, listagens e documentos. O que se dizer aqui firmar, portanto, é que quando tal imprecisão na identificação da origem e natureza do crédito atinge de modo generalizado o pedido formulado pelo contribuinte, não há como, em sede de julgamento administrativo, suprir esta omissão do contribuinte (em termos de cumprimento de seus onus probandi) por via, por exemplo, de diligências ou perícias, já que, como acima já foi exposto, tais institutos não se destinam a tanto.

Assim, não há como acatar a tese da contribuinte de que houve mácula ao seu direito de defesa por parte da DRJ em Curitiba, uma vez que lhe foi oportunizado a apresentação de toda a documentação apta a comprovar o crédito demandado (o que foi prontamente atendido por esta), e que o conjunto probatório foi devidamente apreciado, inclusive possibilitando a reforma do Despacho Decisório para reconhecer parte da glosa efetuada pela DRJ em Joaçaba no valor de R\$ 1.769,96.

Por estas razões, rejeito a preliminar de cerceamento do direito de defesa suscitada pela ora Recorrente em seu Recurso Voluntário.

DO CONCEITO DE INSUMOS

No tocante ao mérito da lide, a qual desboca para o conceito de insumos defendido pela receita federal e contraposto pela contribuinte, pedimos vênias para discordar da primeira e fazer as considerações iniciais que consideramos relevantes para a compreensão desta decisão.

A Renar Móveis S.A. tem por objeto social a industrialização de móveis, embalagens e artefatos de madeira; o florestamento, reflorestamento, a produção de mudas e sementes e do extrativismo vegetal de florestas nativas ou formadas; o comércio, a exportação e a importação de móveis e artefatos de madeira e de seus insumos e embalagens; a participação em outros negócios, sociedades e empreendimentos.

Busca o contribuinte através de declaração de ressarcimento e compensação, compensar seus débitos com crédito de Cofins não-cumulativa relativo ao 4º trimestre de 2007. Seu pleito foi parcialmente deferido, tendo a autoridade fiscal oportunamente esclarecido que

os valores glosados dizem respeito à aquisições que estariam fora do conceito de insumos tendo em vista que não configuram matéria prima, produto intermediário, material de embalagem e também não são serviços aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto.

Em 29 de agosto de 2002, foi editada a Medida Provisória nº. 66, que instituiu a sistemática da não cumulatividade do Pis/Pasep, reproduzindo-a na Lei n. 10.637, de 30 de dezembro de 2000. Em seu art. 3º, inciso II, a referida lei autoriza a apropriação de créditos calculados em relação a bens e serviços utilizados como insumos na fabricação de produtos destinados à venda. *In verbis*:

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; (grifamos)

Da mesma forma, a Medida Provisória n. 135, de 30 de outubro de 2003, convertida na Lei 10.833, de 29 de dezembro de 2003, instituiu a sistemática da não-cumulatividade da Cofins, destacando o aproveitamento de créditos decorrentes da aquisição de insumos em seu art. 3º, inciso II, de redação idêntica àquela do Pis/Pasep senão vejamos:

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; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

Por intermédio da Emenda Constitucional n. 42/2003, de 31 de dezembro de 2003, o princípio da não-cumulatividade das contribuições sociais alcançou o plano constitucional através da inserção do § 12 ao art. 195, que assim dispôs:

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

[...]

b) a receita ou o faturamento;

[...]

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

O art 3º, inciso II das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, dispõe sobre a possibilidade de a pessoa jurídica descontar créditos relacionados a bens e serviços, utilizados como “insumo” na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.

Buscando normatizar o conteúdo da legislação fiscal em comento, a Secretaria da Receita Federal veiculou, através das Instruções Normativas ns. 247/02 (redação alterada pela Instrução Normativa 358/2003), e 404/04, estabelecendo, para fins de aproveitamento de créditos, o alcance do termo "insumo", vejamos:

Instrução Normativa SRF n. 247/2002 - PIS/Pasep

Art. 66. A pessoa jurídica que apura o PIS/Pasep não-cumulativo com a alíquota prevista no art. 60 pode descontar créditos, determinados mediante a aplicação da mesma alíquota, sobre os valores:

I – das aquisições efetuadas no mês:

[...]b) de bens e serviços, inclusive combustíveis e lubrificantes, utilizados como insumos: (Redação dada pela IN SRF 358, de 09/09/2003)

b.1) na fabricação de produtos destinados à venda; ou (Incluída pela IN SRF 358, de 09/09/2003)

b.2) na prestação de serviços; (Incluída pela IN SRF 358, de 09/09/2003)

[...]§ 5º Para os efeitos da alínea "b" do inciso I do caput, entende-se como insumos: (Incluído pela IN SRF 358, de 09/09/2003)

I - utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda: (Incluído pela IN SRF 358, de 09/09/2003)

a) as matérias primas, os produtos intermediários, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a 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; (Incluído pela IN SRF 358, de 09/09/2003)

b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto; (Incluído pela IN SRF 358, de 09/09/2003)

II - utilizados na prestação de serviços: (Incluído pela IN SRF 358, de 09/09/2003)

a) os bens aplicados ou consumidos na prestação de serviços, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado; e (Incluído pela IN SRF 358, de 09/09/2003)

b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na prestação do serviço. (Incluído pela IN SRF 358, de 09/09/2003) (grifamos)

Instrução Normativa SRF n. 404/2004 - Cofins

Art. 8º Do valor apurado na forma do art. 7º, a pessoa jurídica pode descontar créditos, determinados mediante a aplicação da mesma alíquota, sobre os valores:

I - das aquisições efetuadas no mês:

[...]b) de bens e serviços, inclusive combustíveis e lubrificantes, utilizados como insumos:

b.1) na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda; ou

b.2) na prestação de serviços;

[...]§ 4º Para os efeitos da alínea "b" do inciso I do caput, entende-se como insumos:

I - utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda:

a) a matéria-prima, o produto intermediário, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a 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;

b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto;

II - utilizados na prestação de serviços:

a) os bens aplicados ou consumidos na prestação de serviços, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado; e

b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na prestação do serviço. (grifamos)

[...]

O que se extrai da leitura dos dispositivos acima transcritos é que o creditamento das contribuições sociais encontram-se adstritas aos bens utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda, à matéria-prima, ao produto intermediário, ao material de embalagem e quaisquer outros que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano

ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação.

Em se tratando de serviços, os bens aplicados ou consumidos na prestação de serviços, necessário, ainda, que os bens não estejam incluídos no ativo imobilizado, bem assim, os serviços sejam prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, sendo aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto ou prestação do serviço.

Como se observa, a interpretação conferida pelos atos normativos da Receita Federal, em muito se assemelha ao conceito de “insumos” conferido pela legislação do IPI, o qual se transcreve abaixo a título comparativo:

Decreto n. 7.212/2010 - RIPI/2010 Art.226.Os estabelecimentos industriais e os que lhes são equiparados poderão creditar-se (Lei nº 4.502, de 1964, art. 25):

I- do imposto relativo a matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, adquiridos para emprego na industrialização de produtos tributados, incluindo-se, entre as matérias-primas e os produtos intermediários, aqueles que, embora não se integrando ao novo produto, forem consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente;

Todavia, não concebo a idéia de que a sistemática do Pis/Pasep e da Cofins possa em tanto se assemelhar àquela adotada pela legislação que regulamenta o IPI.

O regime da não-cumulatividade do IPI, cujo critério material é a operação relativa à produtos industrializados, encontra respaldo no art. 153, § 3º, II, da Constituição Federal, o qual permite "a compensação do que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores", a fim de impedir a tributação em cascata. Desse modo, na sistemática da não-cumulatividade, temos o desconto do débito da saída do produto com o valor do crédito da entrada do insumo que foi aplicado no produto industrializado, fazendo com que haja a compensação dos valores cobrados nas etapas anteriores.

Por tal razão, o conceito de "insumo" para fins de não-cumulatividade do IPI, restringe-se basicamente às matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem, bem como aos produtos que são consumidos no processo de industrialização, que tenham efetivo contato com o produto. Por outro lado, no caso do Pis/Pasep e da Cofins, o legislador não restringiu a apropriação de créditos de Pis/Pasep aos parâmetros adotados no creditamento de IPI. No inciso II do artigo 3º da Lei 10.637/2002, o legislador incluiu no conceito de insumos os serviços contratados pela pessoa jurídica. Esse dispositivo legal também considerou como insumo combustíveis e lubrificantes, o que, no âmbito do IPI, jamais se conceberia.

Entrementes, não podemos admitir que se amplie tal conceito ao ponto de permitir o abatimento de toda e qualquer despesa necessária à manutenção da atividade empresarial (despesas operacionais), conforme preceitua o RIR (Decreto 3000/99) nos arts. 290 e 299.

A autorização para a dedução de despesas operacionais equipararia o PIS e a COFINS ao imposto de renda, o que não seria adequado, já que, além das contribuições

incidirem sobre o lucro, e não sobre a receita, o IR onera o produtor, sem levar em consideração a especificidade de suas atividades, o que não pode ser aplicado para o caso das contribuições em questão.

Desta forma, pactuo do entendimento que o termo “insumos” utilizado pelo legislador na apuração de créditos a serem descontados da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins denota uma abrangência maior do que MP, PI e ME relacionados ao IPI. Por outro lado, tal abrangência não é tão elástica como no caso do IRPJ, a ponto de abarcar todos os custos de produção e as despesas necessárias à atividade da empresa. Assim, tal qual o Estudo realizado pela PGFN/COCAT, elaborado pela D. Procuradora Bruna Garcia Benevides, acerca do alcance do termo “insumos” pra fins de creditamento das contribuições aqui abordadas, entendo que *“apenas os dispêndios diretamente ligados aos processos de prestação de serviços e de fabricação de bens dos quais decorrem o auferimento de uma receita é que podem ser considerados insumos. Se entre tais dispêndios e os respectivos processos produtivos houver uma inerência direta, haverá, então, direito ao crédito pleiteado.”*

Imprescindível salientar que também não se pode entender como insumo tão - somente os gastos com bens ligados à “essencialidade ao processo produtivo” ante o seu inegável subjetivismo. Neste ponto, faço minhas as palavras do Il. Conselheiro Luiz Marcelo Guerra de Castro, no acórdão nº 3102-01.143, em trecho que transcrevo a seguir:

“Ademais, pedindo vênias ao sujeito passivo, registro minha opinião no sentido de que o texto do já transcrito art. 3º, II, da Lei nº 10.637, de 2002, não dá margem para que se considere a “essencialidade” por si só como critério para a classificação do gasto como insumo.

Mais uma vez, reafirme-se, o dispositivo legal privilegia a relação de pertinência (ou inerência, segundo o parecer juntado aos autos) com o processo produtivo, não fazendo menção, salvo engano, à essencialidade do gasto.

Nessa linha, entendo ser perfeitamente possível que determinado gasto, por alguma circunstância extrínseca ao processo produtivo, seja considerado essencial, mas que por não estar diretamente ligado àquele processo, não possa ser considerado insumo.”

Assim, creio que o critério que mais confere segurança jurídica para a Administração Fazendária e seus administrados é o da aplicação direta do bem no processo produtivo. O mesmo, também encontra-se reproduzido no Resp 1.246.317 - MG de relatoria do Min. Mauro Campbell e foi adotado por esta Turma Especial para fins de interpretação do conceito de “insumos” na legislação das contribuições sociais.

Desta forma, como outrora demonstrado, a abrangência do termo “insumos” para fins de creditamento do PIS/Pasep e da Cofins vai além daquele estabelecido pela legislação do IPI (MP, PI e ME), porém, aquém do alcance estabelecido pela legislação do IR, ressaltando que o gasto necessita ser essencial ao processo produtivo, de forma que sua subtração importe na impossibilidade da prestação do serviço ou da produção, isto é, obste a atividade da empresa, ou implique em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultante, e que aquele bem tenha sido aplicado diretamente no processo produtivo.

**DA GLOSA REFERENTE ÀS EMBALAGENS APLICADAS AOS PRODUTOS
INDUSTRIALIZADOS DESTINADOS AO TRANSPORTE**

O Despacho Decisório sustentou que as embalagens para o fim de transporte não geram direito ao creditamento tendo em vista que a legislação de regência conceitua o processo de industrialização qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoe para consumo. No entender da autoridade fiscal atuante, as embalagens que se destinam ao transporte dos produtos elaborados não compõem o processo de industrialização, diferentemente das embalagens de apresentação.

Em sua defesa, a ora Recorrente alega que a Lei nº 10.833/02 não fez qualquer distinção quanto a essas duas espécies, não condicionando o aproveitamento à forma ou tipo de embalagem.

Não há como concordar com o posicionamento adotado pela delegacia de origem e de julgamento. Isto porque, a embalagem de transporte integra o custo de venda do produto e faz parte do processo de industrialização da maçã, que só se encerra com a aquisição pelo consumidor final. A embalagem destinada ao transporte visa a conservação e proteção do produto durante o transporte contra agentes externos indesejáveis.

Se o serviço de transporte das mercadorias integra a operação de venda, com custos suportados pelo produtor, tais embalagens se mostram imprescindíveis para a proteção e manutenção da integridade da maçã durante seu transporte, bem como, para garantir que o consumidor adquira um produto de qualidade, devem ser consideradas como insumos deste.

Numa interpretação extensiva, pode-se considerar o material de transporte insumo sempre que a operação de venda incluir o transporte das mercadorias, nos termos definidos no art. 3º, inciso II, da Lei nº 10.637/02 e 10.833/03.

No caso da COFINS, o inciso IX deixou bem clara esta intenção quando incluiu os serviços de armazenagem de mercadoria e de frete, quando suportados pelo vendedor. A própria lei mais recente, ao dar efetividade ao princípio da não-cumulatividade expresso no art. 195, §12, da Constituição Federal, visando sempre diminuir os custos finais do produto, pelo não-repasse a este destes tributos cobrados em toda cadeia produtiva, considerou a situação de o próprio produtor arcar com os custos de armazenagem e de frete, descontando-se os créditos de PIS e COFINS destes serviços da base de cálculo das contribuições sociais. Precedentes do Superior Tribunal de Justiça e desta Turma Especial, julgados em 19/08/2009 e 23/05/2012, respectivamente.¹

Da mesma forma, entendo que a IN SRF 358, de 09/09/2003 ao incluir no conceito de insumos o material de embalagem utilizado no processo produtivo, não fez qualquer distinção se para apresentação ou para transporte de mercadorias. Justamente por ser genérico, pretendeu o legislador com o art. 8º § 4º, I da IN SRF nº 404/04, autorizar o creditamento de todo e qualquer material de embalagem desde que comprovadamente utilizado no processo de produção do bem.

Desta feita, voto para reformar as decisões hostilizadas no sentido de considerar as aquisições de materiais (caixas de cartão corrugado, bobina papelão ondulado, diversos tamanhos de caixas, calços, bup de isopor, entre outros) que compõem embalagens utilizadas no transporte dos produtos industrializados pela empresa.

¹ Resp nº 1125253/SC. Relatoria do Min. Humberto Martins.

Acórdão nº 3803-02.983, da 3ª Turma Especial, da 3ª Seção. Relatoria do I. Cons. Jorge Victor Rodrigues.

DA GLOSA REFERENTE AS DESPESAS COM ENERGIA ELÉTRICA

No que concerne às glosas referentes às despesas com energia elétrica, tais como parcelamentos, multa, juros, doações e outros tributos incluído nessas despesas de aquisição, defende a ora Recorrente que este custo foi efetivamente suportado por ela e que sofrem a incidência da COFINS, constituindo receita das empresas concessionárias.

Da assertiva não se discorda, não há dúvidas que estes encargos foram efetivamente suportados pela Renar Móveis, como não poderia deixar de ser, contudo, melhor razão não lhe assiste neste ponto.

O artigo 39, inciso IX da Lei nº 10.637/02, e o artigo 3º, inciso II, da Lei nº 10.833/03, a pessoa jurídica pode descontar créditos calculados em relação a energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica.

Todavia, a legislação de regência não permitiu o desconto da base de cálculo das contribuições sociais correspondente a penalidades e demais encargos com a energia elétrica como parcelamentos, multa, juros, doações e outros tributos, mas tão somente, o consumo de energia com vistas a viabilizar o processo produtivo da empresa.

Assim, reputo por correta a glosa efetuada pela DRF em Joaçaba e mantida pela DRJ em Florianópolis em se considerar no crédito apenas a energia elétrica consumida e não os seus acessórios como multas e juros sobre atrasos.

DA GLOSA REFERENTE ÀS AQUISIÇÕES DE COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES

No tocante às despesas com combustíveis e lubrificantes, constatou-se que a contribuinte buscou o aproveitamento de créditos decorrentes da aquisição de combustíveis e lubrificantes para diversos automóveis que não são utilizados no processo de produção, lavagem de veículos, dentre outros, o que não se enquadraria no conceito de insumos do ponto de vista da autoridade fiscal.

A Recorrente defende que a planilha de fls. 219 corresponde às aquisições de combustíveis destinadas exclusivamente ao processo de produção e em sua manifestação de inconformidade juntou planos de contas e balancetes mensais, os quais a DRJ em Florianópolis não considerou como aptos a comprovar sua destinação específica às máquinas que participam do processo de produção.

Argumenta, ainda, que os combustíveis e lubrificantes consumidos pelos diversos veículos não foram objeto de pedido de ressarcimento justamente por não compor a apuração de créditos da COFINS. Por tal razão, estes valores foram contabilizados em contas distintas.

As aquisições de combustíveis e lubrificantes objeto de glosas encontram-se escrituradas no livro razão da requerente, discriminadas por centro de custos.

Observando as notas fiscais apresentadas, constata-se que as aquisições referem-se em sua grande maioria à diesel comum, sendo que algumas notas fiscais correspondem a aquisição de lubrificantes, querosene e gás, e algumas notas fiscais de prestação de serviços de lavagem de veículos.

Tendo em vista que a DRJ considerou serem insuficientes as notas fiscais, planos de contas e balancetes mensais sem a devida contextualização, a contribuinte aproveita

o momento processual do recurso voluntário e acosta aos autos uma listagem analítica de bens com informações de aquisição das respectivas máquinas e descrição de cada máquina e equipamento que participam do processo produtivo.

Reza o parágrafo 4º, do art. 16, do Decreto nº 70.235/72 que “a prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual”.

Preceitua, ainda, o mesmo artigo 16 que da impugnação constará os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que comprovem o direito do impugnante.

Como se percebe, o momento processual para apresentar as provas que a Recorrente entendessem cabíveis foi a Manifestação de Inconformidade, de modo que não se conhecerá dos documentos acima elencados nesta instância recursal. Observe-se que não se presta esta instância à análise probatória, entendimento já consolidado no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

Excepcionalmente, admite-se a apresentação da prova documental em sede de Recurso Voluntário quando fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação no momento oportuno, ainda que por motivo de força maior, refira-se a fato ou a direito superveniente, ou destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos. Em qualquer destes casos, deverá o contribuinte requerer à autoridade julgadora, mediante petição em que se demonstre, efetivamente e com fundamentos, a ocorrência de uma destas condições que encontram-se previstas no parágrafo 4º, do art. 16, do Decreto 70.235/72. Não vislumbramos, por conseguinte, a ocorrência de nenhuma das hipóteses acima mencionadas no presente caso. Ressaltamos, ainda, que a recepção do novo conjunto probatório exige a relevância destas novas provas e que sejam estas aptas e idôneas a comprovar o direito do pleiteante.

Pertinente ressaltar, que a ora Recorrente não se opôs a glosa dos valores pertinentes a serviços diversos e lavagem de veículos.

Em assim sendo, e tendo em vista que o direito ao creditamento está previsto no art. 3º, II, da Lei nº 10.833, a qual autoriza o desconto de créditos calculados em relação a insumos, incluindo os combustíveis e lubrificantes, utilizados na produção ou fabricação de bens destinados à venda, tal qual o caso da contribuinte, e que tais valores não foram devidamente comprovados no momento oportuno, qual seja, na manifestação de inconformidade, correta está a glosa mantida a este título.

CONCLUSÃO

Diante do exposto, voto por dar PARCIAL PROVIMENTO ao recurso voluntário, para reconhecer o direito a crédito referente às aquisições de (caixas de cartão corrugado, bobina papelão ondulado, diversos tamanhos de caixas, calços, bup de isopor, entre outros) que compõem embalagens utilizadas no transporte dos produtos industrializados pela empresa, para o 4º trimestre de 2004 e negar quanto ao aproveitamento do combustível por falta de provas em tempo oportuno de que o combustível foi utilizado exclusivamente em máquinas utilizadas no processo produtivo.

[assinado digitalmente]

João Alfredo Eduão Ferreira - Relator

CÓPIA

Processo nº 10925.001689/2008-87
Acórdão n.º **3803-03.099**

S3-TE03
Fl. 9



Ministério da Fazenda
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais
Terceira Seção - Terceira Câmara

Processo nº: 10925.001689/2008-87
Interessada: RENAR MÓVEIS LTDA

TERMO DE INTIMAÇÃO

Em cumprimento ao disposto no § 4º do art. 63 e no § 3º do art. 81 do Anexo II, c/c inciso VII do art. 11 do Anexo I, todos do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 22 de junho de 2009, fica um dos Procuradores da Fazenda Nacional, credenciado junto a este Conselho, intimado a tomar ciência do Acórdão nº **3803-03.099**, de 26 de junho de 2012, da 3ª Turma Especial da 3ª Seção.

Brasília - DF, em 26 de junho de 2012.

[Assinado digitalmente]

Alexandre Kern

3ª Turma Especial da 3ª Seção - Presidente

Ciente, com a observação abaixo:

- () Apenas com ciência
- () Com embargos de declaração
- () Com recurso especial

Em ____/____/____