



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10925.002263/2009-21  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 3301-009.375 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 19 de novembro de 2020  
**Recorrente** FRAME MADEIRAS ESPECIAIS LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**

Período de apuração: 01/07/2007 a 30/09/2007

RESSARCIMENTO. COMPENSAÇÃO. ÔNUS DA PROVA DO CONTRIBUINTE.

Nos pedidos de ressarcimento, restituição e compensação, pertence ao contribuinte o ônus de comprovar a certeza e a liquidez do crédito pleiteado. A mera alegação do direito creditório, desacompanhada de provas baseadas na escrituração contábil/fiscal do período, não é suficiente para demonstrar a liquidez e certeza do crédito para compensação.

EMBALAGENS PARA TRANSPORTE. CRÉDITOS. POSSIBILIDADE.

Os custos/despesas incorridos com embalagens para proteção do produto durante o transporte, como plástico, papelão e espumas, enquadram-se na definição de insumos dada pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR. Assim, embalagens utilizadas para o manuseio e transporte dos produtos acabados, por preenchidos os requisitos da essencialidade ou relevância para o processo produtivo, enseja o direito à tomada do crédito das contribuições.

CRÉDITO. ATIVO IMOBILIZADO. PROCESSO PRODUTIVO. POSSIBILIDADE.

Gera direito a crédito das contribuições não cumulativas as despesas de depreciação apuradas sobre os ativos imobilizados da pessoa jurídica.

Nos termos do artigo 3º, VI das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, os ativos que estão sujeitos ao crédito das contribuições não são apenas aqueles que diretamente produzem os bens destinados à venda, mas qualquer máquina, equipamento e outros bens imprescindíveis e inseridos no processo produtivo da pessoa jurídica.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar parcial provimento ao recurso voluntário, revertendo-se as glosas créditos apurados sobre despesas de embalagens para transporte e créditos relacionados com os ativos imobilizados utilizados no processo produtivo.

(documento assinado digitalmente)

Liziane Angelotti Meira - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Salvador Cândido Brandão Junior - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Liziane Angelotti Meira (presidente da turma), Semíramis de Oliveira Duro, Marcelo Costa Marques d'Oliveira, Muller Nonato Cavalcanti Silva (Suplente), Marco Antonio Marinho Nunes, Marcos Roberto da Silva (Suplente), Ari Vendramini, Salvador Cândido Brandão Junior

## Relatório

Trata-se de Pedido de Ressarcimento de PIS/Pasep não-cumulativo – exportação, formulado em PER/DCOMP, num total de R\$ 151.352,25 decorrente das operações com o mercado externo referente ao período do 3º trimestre de 2007.

O pedido recebeu tratamento manual, com a intimação da contribuinte para apresentação de diversos documentos e demonstrativos de crédito. Conforme parecer fiscal de fls. 147-171, após a análise da documentação apresentada, a fiscalização concluiu pela realização de algumas glosas a partir do conceito de insumos estabelecido na Instrução Normativa SRF nº 247/2002 - Instrução Normativa SRF nº 404/2004, considerando-se como tal, a matéria-prima, o produto intermediário, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações em função da ação diretamente exercida sobre o produto ou serviço, desde que os mesmos não estejam incluídos no ativo imobilizado da empresa.

Foram as glosas realizadas:

- a) Embalagens de Transporte e Bens Correlacionados;
- b) Bens e Serviços não Caracterizados como Insumos;
- c) Despesas de Energia Elétrica;
- d) Base de Cálculo do Crédito a Descontar Referente Ativo Imobilizado.

Ressalte-se que as glosas discriminadas nas alíneas “a” e “d” foram realizadas a partir do conceito de insumos estabelecido pelas referidas instruções normativas, critério restrito inspirado na não cumulatividade do IPI. Quanto às glosas descritas na alínea “b” foram levadas a efeito por falta de comprovação de sua vinculação com o processo produtivo. Por fim, quanto à glosa descrita no item “c”, a fiscalização afirmou que foi adicionado na base de cálculo os juros e multa por pagamento em atraso das faturas de energia elétrica.

Por bem resumir os argumentos da fiscalização, bom como os argumentos de defesa trazidos em manifestação de inconformidade, peço vênha para adotar o relatório da r. decisão de piso:

Trata o presente processo de Pedido de Ressarcimento, cumulado com Declaração de Compensação – Dcomp, relativo a créditos da contribuição para o PIS/Pasep, apurados

no regime não-cumulativo, no montante de R\$ 151.352,25, decorrentes das operações da interessada com o mercado externo que, ao final do terceiro trimestre de 2007, remanesceram dos descontos do valor da contribuição a recolher, concernentes às demais operações no mercado interno.

Na apreciação do pleito, mediante Despacho Decisório n.º 722/2010, às folhas 172 e 173, manifestou-se a Delegacia de Receita Federal do Brasil em Joaçaba/SC **por reconhecer parcialmente o direito creditório pleiteado**, ao considerar o valor de R\$ 129.616,62 como o saldo de créditos a ressarcir da contribuição para o PIS/Pasep não-cumulativa – mercado externo – ao final do terceiro trimestre de 2007, após a dedução da contribuição apurada no mesmo mês, e **homologar as compensações declaradas**, até o limite do crédito reconhecido para o mercado externo.

As razões para o deferimento apenas parcial do direito creditório, conforme Parecer Fiscal, às folhas 147 a 171, foram:

A – Bens utilizados como Insumos:

(a) os materiais de embalagem utilizados exclusivamente no acondicionamento dos produtos para fins de transporte não agregam valores aos mesmos, não se inserindo no conceito de insumos, o que resultou na glosa do valor de R\$ 916.347,35; (b) bens e serviços não caracterizados como insumos que, por falta de provas não se pode concluir pela regularidade de sua utilização como insumos, no montante de R\$ 196.044,66.

B Despesas de Energia Elétrica:

Da análise das faturas, a autoridade fiscal constatou que a contribuinte incluiu na base de cálculo valores referentes à multa, juros de mora e correção monetária, os quais não geram créditos da não-cumulatividade por falta de previsão legal. A glosa totalizou R\$ 19.873,67.

C Encargos de depreciação de bens do ativo imobilizado:

A autoridade fiscal glosou o montante de R\$ 185.048,39, por falta de comprovação de que os bens foram utilizados no processo produtivo. A autoridade fiscal explica que os bens descritos como sistema de aspiração e transporte de partículas, sistema de arquivo deslizante para armazenagem, sistema interno de câmeras para fábrica, sistema de exaustão, sistema de exaustão Mtk, arqueadora para fita metálica, carro hidráulico e lanternin saída de ar Fab Port., bomba de graxa, bomba de vácuo e empilhadeira não encontram relação com o processo produtivo da empresa.

No último item, a autoridade fiscal calcula os percentuais das receitas advindas dos mercados interno e externo, relativamente ao total das receitas obtidas pela contribuinte no período, a fim de apurar a parcela passível de ressarcimento/compensação relativa às receitas do mercado externo.

Inconformada com o deferimento parcial do pedido de ressarcimento e homologação parcial das compensações pleiteadas, a contribuinte apresentou manifestação de inconformidade, às folhas 178 a 193, na qual, após a descrição dos fatos, expõe suas razões de contestação solicitando o restabelecimento integral do crédito pleiteado.

No primeiro tópico das contestações – *Do Direito*, a contribuinte tece diversas considerações acerca do princípio da não-cumulatividade e do conceito de insumos a fim de fundamentar seu entendimento de que o “conceito de insumo deve ser aquele que considera os bens, produtos e serviços aplicados para o desenvolvimento das atividades intrínsecas da empresa”. Em sua defesa cita Solução de Divergência n.º 15/2008 e Solução de Consulta n.º 16/2009.

Sob o título Dos bens e serviços utilizados como insumos, a contribuinte fundamenta sua defesa em relação a tópicos específicos:

(a) Das embalagens:

A contribuinte alega que para efetuar a comercialização de seus produtos –madeiras e seus artefatos, entre outros é necessária a embalagem, realizada por meio de insumos adquiridos para esta finalidade, tais como chapas de papelão ondulado, etiqueta adesiva, cantoneiras, caixas plásticas etc. Explica que os insumos glosados são etiquetas adesivas (legalmente exigidas para produtos destinados ao exterior e coladas na madeira), chapa de papelão ondulado (utilizado como proteção do produto embalado), as cantoneiras (utilizadas para proteção), filme stretch (utilizado para amarrar o pacote) e fita de aço (utilizada na embalagem com a finalidade de amarrar/prender o pacote).

Em sua defesa, a contribuinte apresenta o Livro de Registro de Entradas, que indicam que os materiais de embalagem adquiridos foram lançados sob o Código Fiscal de Operações – CFOP 1.101 – Compra para industrialização ou produção rural e 2.101 – Compra para industrialização ou produção rural – mercadorias provenientes de outro Estado. Anexa, ainda, as Fichas Técnicas dos produtos comercializados, as quais compreendem todas as mercadorias acobertadas pelas notas fiscais glosadas.

Conclui a contribuinte que, como tais produtos compõem o produto final, devem ser passíveis de creditamento.

(b) Dos demais bens utilizados como insumos:

A contribuinte argumenta que o fundamento da glosa efetuada pela autoridade fiscal – que a aquisição de bens foi genericamente descrita carece de suporte fático e jurídico. Explica que o fundamento é impreciso, sendo defeso à autoridade fiscal utilizar argumentos evasivos, em vista do princípio da verdade material; que a autoridade fiscal deve exaurir todos os meios de prova. Conclui a contribuinte:

Contudo, a fim de liquidar por vezes a presente discussão, acentua a Manifestante que os documentos referidos no tópico antecedente, de igual forma corroboram a insubsistência da glosa alicerçada no citado fundamento, na medida em que as Notas Fiscais e Fichas Técnicas dos produtos (anexas)

constituem elementos mais que suficientes para descrevê-los e caracterizá-los como insumos, porquanto, passíveis do desconto de créditos tal como procedido pela Manifestante.

(c) Das despesas com energia elétrica – crédito extemporâneo:

A contribuinte alega que a legislação não estabelece quaisquer vedações ao direito de crédito das despesas com energia elétrica em sua totalidade. E, em relação aos créditos extemporâneos atinentes à energia elétrica, glosados pela autoridade fiscal por se referirem a meses anteriores, não pode prosperar, uma vez que não há qualquer restrição temporal no texto legal, exceto os já conhecidos como o da decadência.

(d) Dos bens do ativo imobilizado:

A contribuinte discorda da glosa de valores que efetivamente se referem à depreciação de máquinas e equipamentos e outros bens que compõem o processo produtivo da empresa. Ressalta que, em consulta formulada em 25 de março de 2009, a RFB se manifestou sobre a possibilidade de créditos da não-cumulatividade sobre bens do ativo imobilizado, esclarecendo que podem ser descontados os créditos relativos a máquinas, equipamentos e outros bens, incorporados ao ativo imobilizado, empregados na produção de bens destinados a venda ou na prestação de serviços, conforme detalha.

A contribuinte alega que os bens – sistema de aspiração e transporte de partículas – caracterizam-se pela essencialidade no processo de produção. A contribuinte detalha a função de cada equipamento que compõe o sistema no processo produtivo da empresa.

No tópico denominado *Das Provas*, a contribuinte afirma que pretende provar o alegado por meio da juntada de novos documentos, a fim de evidenciar melhor idoneidade de todas as compensações pleiteadas. Em anexo, a contribuinte apresenta Livro de Registro de Entrada, Fichas técnicas dos produtos e Comprovantes de pagamento (leasing).

Ao analisar a controvérsia, a 4ª Turma da DRJ/FNS proferiu o acórdão 07-31.976 de fls. 781-802 para julgar improcedente a manifestação de inconformidade e manter as glosas efetuadas pela fiscalização, conforme ementa abaixo:

Assunto: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL.

Ano-calendário: 2007

PEDIDOS DE RESTITUIÇÃO, COMPENSAÇÃO OU RESSARCIMENTO. COMPROVAÇÃO DA EXISTÊNCIA DO DIREITO CREDITÓRIO. 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.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2007

REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. CONCEITO DE INSUMOS.

No regime da não-cumulatividade, consideram-se insumos passíveis de creditamento 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 DEPRECIAÇÃO. CONDIÇÕES DE CREDITAMENTO.

No âmbito do regime da não-cumulatividade, a pessoa jurídica somente poderá descontar créditos, a título de depreciação, calculados em relação a máquinas,

equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado que estejam diretamente associados ao processo produtivo de bens destinados à venda.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Inconformada, a contribuinte apresentou seu Recurso Voluntário, fls. 812-830, para repisar os argumentos de sua manifestação, ressaltando seu inconformismo quanto ao conceito de insumo adotado, pugnando por uma concepção mais ampla, aproximado do conceito de despesas dedutivas do IRPJ.

Requer a baixa dos autos para realização de diligência em nome da verdade material;

- afirma que a autoridade administrativa competente não pode restringir seu exame ao que foi alegado, trazido ou provado pelas partes, podendo e devendo buscar todos os elementos que possam influenciar no seu convencimento;

- sustenta que a quantidade de documentos comprobatórios apresentados justifica a necessidade da baixa dos autos em diligência.

É a síntese do necessário.

## **Voto**

Conselheiro Salvador Cândido Brandão Junior, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo e atende os requisitos da legislação.

Conforme relato acima, a controvérsia está relacionada com glosas de crédito de PIS não cumulativo vinculados à receitas de exportação no 3º trimestre de 2007. Após a análise de documentos contábeis e fiscais, a fiscalização concluiu pela glosa dos créditos apurados sobre os dispêndios relacionados com a) Embalagens de Transporte e Bens Correlacionados; b) Bens e Serviços não Caracterizados como Insumos; c) Despesas de Energia Elétrica; d) Base de Cálculo do Crédito a Descontar Referente Ativo Imobilizado.

Preliminarmente, antes da análise do mérito das glosas, afasta-se o requerimento de baixa dos autos em diligência, sob o argumento de busca da verdade material. A Recorrente argumenta que uma grande quantidade de documentos foi juntada aos autos, sendo dever da autoridade administrativa realizar uma análise para conferir sua adequação com os créditos pleiteados.

O artigo 18 do Decreto n.º 70.235/1972 permite ao julgador a baixa dos autos para realização de diligência ou perícia quando entender necessário. Ocorre que para tanto é preciso haver o mínimo de elementos comprobatórios capazes de provocar a dúvida no julgador, com a necessidade de apuração mais detalhada da documentação trazida.

No entanto, em processos de ressarcimento, compensação ou restituição do indébito, cabe à Recorrente a demonstração da origem e liquidez de seu crédito pleiteado. Isso porque a provocação da Administração Pública foi realizada pela Recorrente, a qual formulou um pedido de ressarcimento/compensação a partir de uma documentação que serviu de fundamento para o montante dos créditos pleiteados.

Se foi a própria contribuinte quem realizou a análise de sua documentação, apurou e escriturou os créditos, pleiteando o ressarcimento/compensação, a contribuinte tem o dever de demonstrar, por todos os documentos e demonstrativos, o caminho percorrido para encontrar os créditos pleiteados. Após o despacho decisório, a Recorrente apresentou trechos do livro de registro de entrada, uma conta contábil do razão, notas fiscais e comprovantes de pagamentos que nada esclarecem ou infirmam a acusação fiscal. Muitos deles, inclusive, já foram apresentados para a fiscalização no procedimento fiscal.

É assente o entendimento de que, nos pedidos de restituição e compensação, o ônus da prova da existência do crédito é do contribuinte, não tendo a Recorrente se desincumbido de tal tarefa.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/06/2006 a 30/06/2006

**PROVA. APRECIÇÃO INICIAL EM SEGUNDA INSTÂNCIA. PRINCÍPIO DA VERDADE MATERIAL. LIMITES. PRECLUSÃO.**

A apreciação de documentos não submetidos à autoridade julgadora de primeira instância é possível nas hipóteses previstas no art. 16, § 4º do Decreto nº 70.235/1972 e, excepcionalmente, quando visem à complementar instrução probatória já iniciada quando da interposição da manifestação de inconformidade.

**COMPENSAÇÃO. ÔNUS PROBATÓRIO DO CONTRIBUINTE.**

**Pertence ao contribuinte o ônus de comprovar a certeza e a liquidez do crédito para o qual pleiteia compensação.**

(Número do Processo 10880.674831/2009-54. Relatora LARISSA NUNES GIRARD. Data da Sessão 13/06/2018. Nº Acórdão 3002-000.234) (grifos não constam do original)

Nem mesmo em seu recurso voluntário, nova oportunidade para que fosse apresentada toda documentação que respaldasse a apuração do crédito pleiteado, a Recorrente cumpriu esta tarefa de trazer as provas.

Não basta argumentar em sua defesa o princípio da verdade material para alegar o dever da Administração Pública na apuração dos créditos pleiteados, transferindo o ônus probatório ao Fisco. Ao contrário do que ocorre no processo civil, a verdade material está presente no processo penal e nos processos administrativos tributário, prestando-se a permitir ao julgador a buscar a verdade dos fatos, requerendo, o próprio julgador, a produção de provas como diligência ou perícia, com o fito de confirmar demais provas já presente nos autos.

Não basta apenas apresentar documentos sem apresentar um demonstrativo de cálculo e nem realizar uma conciliação de notas fiscais com outros livros fiscais e documentos contábeis, para fins de demonstrar o alegado.

Ademais, como se constata do parecer fiscal, as glosas foram realizadas por questões de direito, seja nas questões associadas ao conceito de insumo e a consequente vinculação de ativos ao processo produtivo. Quando a glosa foi realizada por falta de comprovação, trata-se de uma comprovação fática, na medida em que não foi possível relacionar aquelas despesas com o processo produtivo, bem como a contradição dos números discriminados no Dacon, como no caso do *leasing*. Não se trata de comprovação de nota fiscal, ou livro de registro de entrada, mas sim de qual produto foi adquirido e porque ele é insumo, a fim de identificar sua relação com o processo produtivo, inclusive das máquinas.

Essas provas não existem nos autos, por isso, nego o pedido de diligência.

## **INSUMOS**

Quanto aos insumos, o termo de intimação SAORT N.º 15.694, fls. 14-15, demonstra que a fiscalização solicitou, no item 4, a descrição de todo o processo produtivo da empresa. Este documento não está nos autos e não há informação de que tenha sido apresentada à fiscalização.

O auditor fiscal realizou as glosas dos insumos por um critério jurídico. **Portanto, como não houve divergências ou inconsistências na escrituração contábil e fiscal da Recorrente, as glosas efetuadas foram levadas a efeito em decorrência de uma questão jurídica: a adoção pela fiscalização de um conceito de insumos mais restrito,** inspirado na legislação do IPI, assim entendido como a matéria prima, o produto intermediário, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações em função da ação diretamente exercida sobre o produto ou serviço, desde que os mesmos não estejam incluídos no ativo imobilizado da empresa.

Este conceito, no entanto, resta superado pela jurisprudência deste Egrégio Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, confirmado pelo Superior Tribunal de Justiça quando do julgamento, em sede de recursos repetitivos, do REsp n.º 1.221.170/PR, que julgou como ilegais as Instruções Normativas n.º 247/2002 e 404/2004 ao firmar a seguinte tese: “*O conceito de insumo deve ser aferido a luz dos critérios da essencialidade ou relevância, considerando-se a importância de determinado item, bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte” (grifei):*

TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. NÃO-CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. DEFINIÇÃO ADMINISTRATIVA PELAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS 247/2002 E 404/2004, DA SRF, QUE TRADUZ PROPÓSITO RESTRITIVO E DESVIRTUADOR DO SEU ALCANCE LEGAL. DESCABIMENTO. DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS À LUZ DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. RECURSO ESPECIAL DA CONTRIBUINTE PARCIALMENTE CONHECIDO, E, NESTA EXTENSÃO, PARCIALMENTE PROVIDO, SOB O RITO DO ART. 543-C DO CPC/1973 (ARTS. 1.036 E SEQUENTES DO CPC/2015).

1. Para efeito do creditamento relativo às contribuições denominadas PIS e COFINS, a definição restritiva da compreensão de insumo, proposta na IN 247/2002 e na IN 404/2004, ambas da SRF, efetivamente desrespeita o comando contido no art. 3o., II, da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003, que contém rol exemplificativo.

2. 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.

3. Recurso Especial representativo da controvérsia parcialmente conhecido e, nesta extensão, parcialmente provido, para determinar o retorno dos autos à instância de origem, a fim de que se aprecie, em cotejo com o objeto social da empresa, a possibilidade de dedução dos créditos reativos a custo e despesas com: água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual-EPI.

4. Sob o rito do art. 543-C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), assentam-se as seguintes teses: (a) **é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004**, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; e (b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte. (grifei)

Da leitura do voto da lavra da Ministra Regina Helena Costa, extrai-se que sua decisão se fundamenta em decisões da Câmara Superior da 3ª Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, destacando que o contexto da essencialidade ou relevância de uma despesa deve sempre ser analisada em relação à imprescindibilidade para a atividade produtiva (leia-se produção de bens) ou para a prestação de serviços, para que possa ser considerado insumo:

Demarcadas tais premissas, tem-se que o critério da **essencialidade** diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço, constituindo elemento estrutural e inseparável **do processo produtivo ou da execução do serviço**, ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência.

Por sua vez, a **relevância**, considerada como critério definidor de insumo, é identificável no item cuja finalidade, embora não **indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção**, seja pelas singularidades de cada cadeia produtiva (v.g., o papel da água na fabricação de fogos de artifício difere daquele desempenhado na agroindústria), seja por imposição legal (v.g., equipamento de proteção individual - EPI), distanciando-se, nessa medida, da aceção de pertinência, caracterizada, nos termos propostos, pelo emprego da aquisição na produção ou na execução do serviço.

(...) Assim, pretende sejam considerados insumos, para efeito de creditamento no regime de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS ao qual se sujeitam, os valores relativos às despesas efetuadas com "**Custos Gerais de Fabricação**", englobando água, combustíveis e lubrificantes, veículos, materiais e exames laboratoriais, equipamentos de proteção individual - EPI, materiais de limpeza, seguros, viagens e conduções, "Despesas Gerais Comerciais" ("Despesas com Vendas", incluindo combustíveis, comissão de vendas, gastos com veículos, viagens, conduções, fretes, prestação de serviços - PJ, promoções e propagandas, seguros, telefone e comissões) (fls. 25/29e).

Como visto, **consoante os critérios da essencialidade e relevância, acolhidos pela jurisprudência desta Corte e adotados pelo CARF, há que se analisar, casuisticamente, se o que se pretende seja considerado insumo é essencial ou de relevância para o processo produtivo ou à atividade desenvolvida pela empresa.** (grifei)

Com isso, em razão das glosas terem sido efetivadas por questões de direito, considerando a inexistência de inconsistências nas bases de cálculo dos créditos informadas no DACON, o presente julgamento também será pautado por questões jurídicas, sobre o conceito de insumos fixado pelo STJ, bem como na análise dos argumentos, das provas e das questões fáticas debatidas pelas partes no relatório fiscal e no recurso voluntário, analisados na ordem do parecer fiscal.

#### a) Embalagens de Transporte e Bens Correlacionados

Neste ponto, a fiscalização realizou a glosa de créditos apurados sobre despesas com embalagens para transporte, tais como papelão, cantoneiras, plásticos filmes, utilizados para proteção das peças de madeira de sua produção quando do seu transporte até o adquirente no exterior.

Concluiu o agente fiscal, com base na IN SRF 247/2002 e 404/2004, que tais embalagens não integram o produto final, não configurando nem embalagem de apresentação, sendo meras embalagens de proteção para transporte aplicadas ao produto na operação de venda, isto é, após o término da produção do bem.

As embalagens utilizadas pelo contribuinte não são de apresentação, mas tão somente de transporte, as quais não se enquadram no conceito de insumos.

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, da 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 (Decreto n.º 4.544, art. 4.º, IV, e art. 6.º). **Muito embora as embalagens de transporte possam eventualmente se prestar também à garantia da integridade de seu conteúdo**, ainda assim, por não conterem rótulos indispensáveis ou indicações promocionais que impliquem despesas mais elevadas em sua elaboração, **não possuem o objetivo de, por si só, motivar a compra do produto nelas acondicionado ou valorizá-los em razão dos materiais e acabamentos nelas empregados**, que é o que caracteriza uma embalagem de apresentação. (grifei)

Em sede de defesa, a Recorrente sustenta que estas embalagem visam assegurar a qualidade e integridade dos produtos de madeira que exporta, sem os quais não seria possível sua aceitação no mercado internacional.

Veja-se que os insumos glosados são etiquetas adesivas, chapas de papelão ondulado, cantoneiras, filme *stretch* e fita de aço. Ressalta-se que a maioria é legalmente exigida para os produtos destinados ao exterior.

Portanto, os insumos adquiridos para a confecção das embalagens integram o produto, participando efetivamente de sua venda, eis que necessitam ser devidamente embalados, com materiais que possam garantir a integridade da mercadoria até seu destino final.

Argumenta que para efetuar a comercialização e transporte dos produtos, é necessário embalar com proteções como chapas de papelão ondulado, etiqueta adesiva, cantoneiras, caixas plásticas, filme *stretch* (utilizado para envolver o produto), fita de aço (utilizada na embalagem com a finalidade de amarrar/prender o pacote).

Trata-se, a meu ver, de despesas essenciais para a manutenção da qualidade do produto, em que pese não integre fisicamente o produto produzido e tenha sido adicionado para acondicionamento para transporte após o processo produtivo. Com isso, não há como negar a natureza de insumos para tais dispêndios

Portanto, a aquisição destes produtos são custos relacionados ao seu processo produtivo, essenciais para o desenvolvimento desta atividade e transporte de sua produção. Com isso, é possível a apuração de créditos de PIS e COFINS sobre tais gastos, nos termos do artigo 3º, II das leis 10.637/2002 e 10.833/2003.

Reverte-se as glosas com embalagens para transporte.

#### **b) Bens e Serviços não Caracterizados como Insumos**

Neste ponto, a fiscalização argumenta que não conseguiu identificar a pertinência das despesas com o processo produtivo, diante da falta de comprovação para tanto.

Apenas com a análise dos documentos juntados e apresentados à fiscalização, o agente fiscal informa que conseguiu verificar a condição de insumos de vários bens e serviços utilizados pela contribuinte na composição da base de cálculo para apuração dos créditos.

No entanto, outros bens e serviços não tiveram a mesma sorte, já que estes mesmos documentos não se mostraram capazes de evidenciar qual a possível relação com o processo produtivo da contribuinte.

Em sede de defesa, tanto em manifestação, quanto em recurso voluntário, a Recorrente nada esclareceu, apenas afirmando que a fiscalização deveria ter se esforçado e procurado diligenciar por mais documentos para identificar a pertinência dos dispêndios com o processo produtivo, em nome da verdade material.

Ressalta-se que o suposto argumento de "descrição genérica" não é suficientemente plausível para fundamentar a desconsideração da integralidade do direito creditório legitimamente comprovado. Para que um direito constitucionalmente concedido seja podado é necessário que esteja devidamente justificado, ou seja, tais documentos comprobatórios não podem ser simplesmente desconsiderados sem uma análise robusta.

Isso porque, apesar da Recorrente realmente possuir a atribuição de demonstrar a existência e legitimidade de seus créditos, de nada adianta a Recorrente apresentar todos os documentos comprobatórios, se o julgador não se der o trabalho de analisar atenciosamente a totalidade dos documentos apreciados.

De tão genérico, não há como saber do que as despesas se tratam. Abaixo, segue um trecho da planilha elaborada pela fiscalização:

**QUADRO 2 – GLOSAS REALIZADAS NA LINHA 02 – ITENS DIVERSOS CUJA CARACTERIZAÇÃO COMO INSUMOS NÃO RESTOU DEMONSTRADA**

EMITENTE	CNPJ	DOC	DESCRIÇÃO DO BEM	VALOR A SER GLOSADO	MÊS
ARTES GRAFICAS SR LTDA	07406852000122	0001993	PAPEL OFICIO PICOTADO A4 210X297 - BRANCO	160,00	JUL
GROSSL IND. E COMERCIO LTDA	76539089000120	0202128	FITA GRAFITADA IMPORTADA 200 MM ???	4.777,50	JUL
UNIDAS INDUSTRIA E COMERCIO LT	83055020000197	0426462	DEBITO DIRETO	18,10	JUL
UNIDAS INDUSTRIA E COMERCIO LT	83055020000197	0426462	DEBITO DIRETO COM ORDEM MANUTENCAO	28,50	JUL
SULEICA DOS SANTOS - BAIRRO ME	01883884000132	0004051	FITA ADES POLIP. 25 mm x 50 m	82,56	JUL
GLOPRESS INDUSTRIAL LTDA.	43109784000101	0005773	DEBITO DIRETO	300,00	JUL
FREZITE FERRAMENTAS DE CORTE L	01018240000186	0013590	LR-LAMINA BRUTA 40x30x2 MM	1.090,20	JUL
FREZITE FERRAMENTAS DE CORTE L	01018240000186	0013543	LR-LAMINA RANHURADA HSS - 650x50x6 mm	549,52	JUL
FREZITE FERRAMENTAS DE CORTE L	01018240000186	0013877	LR-LAMINA BRUTA 40x35x2 mm - 769.204	1.419,20	JUL

Em manifestação de inconformidade, para provar a vinculação de tais despesas com o processo produtivo, trouxe aos autos o livro de registro de entradas que nada comprovam, pois este livro é uma listagem com as informações do nome e CNPJ dos fornecedores, número da nota fiscal e valores. Nada disso se presta a demonstrar o que são essas compras, quais são os produtos, onde foram aplicados para demonstrar sua essencialidade para a produção.

Mantenho as glosas neste ponto.

**c) Despesas de Energia Elétrica**

Quanto às despesas com energia elétrica, ao analisar as faturas das concessionárias de energia a fiscalização constatou que foram adicionadas na base de cálculo dos créditos as multas e juros de mora em razão do pagamento em atraso. Com isso, por falta de previsão legal, realizou a glosa de tais valores.

Em sua defesa, a Recorrente argumenta que tais despesas foram incorridas e integram o custo total com energia elétrica, devendo-se admitir a apuração do crédito.

Portanto o argumento de que as despesas com multa, juros e correção monetária advindos de energia elétrica não geram crédito, não procede, pois esses valores não podem, nem devem ser considerados isoladamente.

Obrigação acessória que é, **o montante referente a multa, juros e correção monetária compõe o valor total dispendido a título de energia elétrica**. Portanto quando se fala em despesas com energia elétrica, é do montante total dispendido com energia elétrica do qual se está falando. Além do mais, a legislação não estabelece qualquer vedação a respeito, sendo totalmente legítimo o creditamento.

Não merecem prosperar os argumentos da Recorrente. A autorização legal para apuração dos créditos relaciona-se com a energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica, conforme artigo 3º, IX da Lei nº 10.637/2002 e artigo 3º, III da Lei nº 10.833/2003.

Multa e juros de mora correspondem indenização por atraso no pagamento, em virtude de cláusula penal estipulada por contrato. Não se trata de despesa com energia elétrica, tampouco, alternativamente, poderia ser considerada como insumo.

Deve-se manter essas glosas.

**d) Base de Cálculo do Crédito a Descontar Referente Ativo Imobilizado.**

Por fim, a fiscalização realizou a glosa dos créditos de despesas de depreciação relacionadas com bens escriturados no ativo imobilizado da Recorrente, sob o argumento de que tais ativos não estavam diretamente relacionados com o processo produtivo.

Os créditos calculados sobre os encargos de depreciação e amortização de máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado possuem base legal no inciso VI, art. 3º, das Leis n.º 10.637/02 e 10.833/03:

(...)

Por evidente que não basta um bem compor o ativo imobilizado para que possa gerar direito a crédito, há também que se verificar se ele foi utilizado na produção de bens destinados à venda ou prestação de serviços, e o ônus de comprovar a utilização no processo produtivo é do pleiteante, como exposto no item 3.

Contudo, o que se percebe da análise dos arquivos digitais é que alguns dos bens que formaram a base de cálculo demonstrada na Linha 10 não encontram relação com o processo produtivo da interessada, o que inviabiliza o reconhecimento do crédito.

O fundamento para tanto, mais uma vez, foi o de que os ativos devem ser utilizados na fabricação de produtos destinados à venda, restando claro que o ativo será considerado como utilizado na fabricação se respeitado o critério da IN SRF n.º 247/2002 e 404/2004.

Esse raciocínio fica mais claro quando se analisa os fundamentos do v. acórdão recorrido, ao afirmar que a não cumulatividade das contribuições é restrita, baseada em insumos que integram o produto produzido, ou que são consumidos imediatamente por ação direta no produto. Assim, os bens incorporados ao ativo imobilizado sujeitos à apuração dos créditos pela depreciação, são apenas aqueles vinculados ao processo produtivo:

Compulsando-se os autos, verifica-se que as glosas efetuadas pela autoridade fiscal se deram por falta de comprovação de que os bens foram utilizados no processo produtivo. A autoridade fiscal explica que os bens descritos como sistema de aspiração e transporte de partículas, sistema de arquivo deslizante para armazenagem, sistema interno de câmeras para fábrica, sistema de exaustão, sistema de exaustão Mtk, arqueadora para fita metálica, carro hidráulico e lanternin saída de ar Fab Port. não encontram relação com o processo produtivo da empresa.

(...)

(a) os bens incorporados ao ativo imobilizado devem ser aqueles envolvidos diretamente com o processo produtivo;

(b) para períodos de apuração até julho de 2004, os bens do ativo imobilizado geram créditos, independentemente das datas de suas aquisições;

(c) para períodos de apuração a partir de agosto de 2004, os bens do ativo imobilizado geram créditos, desde que adquiridos a partir de 1º de maio de 2004.

(...)

**Da explicação da contribuinte resta claro que o sistema de aspiração e transporte de partículas, apesar de poder estar regularmente incluído do ativo imobilizado, não pode ser considerado como diretamente associados ao processo produtivo da contribuinte**, ou seja, como estritamente vinculados à produção dos produtos que a empresa posteriormente destina a venda - artefatos de madeira, nos termos do exigido pelo inciso VI do artigo 3.º, tanto da Lei n.º 10.637/2002 quanto da Lei n.º 10.833/2003 ("máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços"). **A função do sistema de aspiração e transporte de partículas, como esclarece a contribuinte, é tomar saudável o ambiente de trabalho.**

**Importante salientar, ainda, que o não acatamento dos créditos a título de PIS e Cofins não representa a afirmação de que o bem listado pela contribuinte não represente item importante ou mesmo indispensável para a produção dos bens destinados a venda. O que se quer dizer é, tão-somente, que tais bens não podem gerar créditos a título das citadas contribuições.** Como se viu no item 1.2 deste voto, **o regime da não-cumulatividade previsto para o PIS e a Cofins não é irrestrito, sendo composto por várias limitações à apropriação de créditos vinculados a operações que, embora essenciais à atividade-fim empresarial, não podem ser objeto de creditamento.** (grifei)

Em sede de recurso, bem como em sua manifestação, a Recorrente argumenta que tais ativos compreendem um sistema de aspiração, filtro e exaustão de partículas e resíduos de madeira decorrente de seu processo produtivo, sem os quais a produção restaria inviável.

Como já esclarecido, esse sistema é composto pelos seguintes equipamentos: 26 unidades de exaustão, compostos por ventiladores e filtros de mangas; 4 ventiladores de transporte; 4 filtros de manga; e 4 ciclones instalados sobre dois silos para armazenagem de partículas de madeira.

As unidades de exaustão têm como finalidade sugar as partículas geradas nas operações de usinagem dos materiais usados na produção de componentes, para portas de madeira. **Essas partículas são transportadas pelo fluxo de ar gerado pelos ventiladores através de tubos que ligam os equipamentos de usinagem até o filtro de mangas. Nos filtros, o ar é devidamente filtrado e liberado para o ambiente enquanto as partículas são descarregadas por uma válvula rotativa na tubulação de transporte.**

Os ventiladores de transporte, por sua vez, geram o fluxo de ar responsável por transferir as partículas da tubulação de transporte para os filtros instalados sobre o silo, os quais retêm essas partículas até serem depositadas nos silos de armazenagem.

Frisa-se que todo o material aspirado e transportado corresponde a partículas de madeira e compostos de madeira como MDF, compensados e aglomerado.

De pontuar, ainda, que a massa de partículas gerada na produção de portas de madeira, com utilização da capacidade de 70%, em 16 horas diárias de trabalho, é estimada em 85.455 kg. A densidade dessas partículas não comprimidas é de 70 kg/m<sup>3</sup>, portanto o volume diário de partículas gerado é de 1.220,80 m<sup>3</sup>.

Portanto, **esse sistema está estritamente vinculado ao processo produtivo da contribuinte. Sem a aspiração desse considerável volume de partículas, a produção de portas torna-se praticamente inviável, sendo, esse sistema, imprescindível para o processo produtivo da Recorrente.** (grifei)

As partículas e resíduos descarregados e filtrados pelo sistema compreende partículas de madeira e compostos de madeira, como MDF e compensados de madeira, que ficaram depositadas no silo de armazenagem.

Note que a decisão de piso argumenta que tais ativos têm função importante ou mesmo indispensáveis para a produção a que se dedica, no entanto, não podem ser considerados como diretamente associados ao processo produtivo, possuindo a função de aspiração e transporte de partículas e resíduos de madeira para tornar o ambiente de trabalho mais saudável.

Os ativos que estão sujeito ao crédito das contribuição não são apenas aqueles que diretamente produzem os bens destinados à venda, mas qualquer equipamento imprescindível e inserido no processo produtivo da pessoa jurídica, a exemplo dos ativos em análise.

Com isso, reverte-se as glosas relacionadas aos ativos.

### **Conclusão**

Por todo o exposto, conheço do recurso voluntário para dar parcial provimento, revertendo-se as glosas créditos apurados sobre despesas de embalagens para transporte e os créditos relacionados com os ativos imobilizados utilizados no processo produtivo.

(documento assinado digitalmente)

Salvador Cândido Brandão Junior