



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

Processo nº 11020.000607/2010-58
Recurso nº 919.663 Voluntário
Acórdão nº **3402-001.677 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Sessão de 15 de fevereiro de 2012
Matéria COFINS - RESSARCIMENTO/COMPENSAÇÃO - NÃO CUMULATIVIDADE - CONCEITO DE INSUMO
Recorrente RASIP AGRO PASTORIL LTDA.
Recorrida DRJ PORTO ALEGRE - RS

COFINS - NÃO CUMULATIVIDADE - RESSARCIMENTO - CONCEITO DE INSUMO - LEIS Nº 10.637/02 E Nº 10.684/03.

O princípio da não cumulatividade da COFINS visa neutralizar a cumulação das múltiplas incidências da referida contribuição nas diversas etapas da cadeia produtiva até o consumo final do bem ou serviço, de modo a desonerar os custos de produção destes últimos. A expressão “insumos e despesas de produção incorridos e pagos”, obviamente não se restringe somente aos insumos utilizados no processo de industrialização, tal como definidos nas legislações de regência do IPI e do ICMS, mas abrange também os insumos utilizados na produção de serviços, designando cada um dos elementos necessários ao processo produtivo de bens e serviços, imprescindíveis à existência, funcionamento, aprimoramento ou à manutenção destes últimos.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, por maioria de votos, deu-se provimento parcial para reconhecer o creditamento de óleo combustível, de peças gastas no processo produtivo e material de embalagem. Vencidos os Conselheiros João Carlos Cassuli Junior e Francisco Maurício Rabelo de Albuquerque Silva que davam também o direito a compensação do crédito referente à aquisições de cooperativas.

NAYRA BASTOS MANATTA

Presidente

FERNANDO LUIZ DA GAMA LOBO D'EÇA

Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Nayra Bastos Manatta (Presidente), Fernando Luiz da Gama Lobo D'Eça (Relator), Silvia de Brito Oliveira, Gilson Macedo Rosenberg Filho, João Carlos Cassuli Júnior, Francisco Maurício Rabelo de Albuquerque Silva.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário (fls. 226/244) contra o Acórdão DRJ/POA nº 10-31.825 de 26/05/11 constante de fls. 200/220 exarado pela 2ª Turma da DRJ de Porto Alegre - RS que, por unanimidade de votos, houve por bem “julgar improcedente” a Manifestação de Inconformidade de fls. 149/171, mantendo o Despacho Decisório (fls. 106) e respectivo Relatório de Verificação fiscal (fls. 99/105) da DRF de Caxias do Sul -RS, que indeferiu parcialmente o Pedido de Ressarcimento de COFINS não-cumulativo apurado no 3º trimestre de 2008.

O r. Despacho Decisório (fls. 106) e respectivo Relatório de Verificação fiscal (fls. 99/105) da DRF de Caxias do Sul -RS, conclui pela glosa PARCIAL do crédito, aos seguintes fundamentos:

“III. DESCRIÇÃO DAS IRREGULARIDADES FISCAIS CONSTATADAS

3.1 - Dos valores lançados no DACON vs. memória de cálculo apresentada Em atendimento à Intimação da Fiscalização, a contribuinte apresentou, em formato eletrônico, arquivos referentes a memória de cálculo, na qual demonstra na forma de itens de notas fiscais e/ou lançamentos contábeis a origem do crédito lançado nos DACONs, bem como na contabilidade da empresa. Juntamente, foi solicitado que, acaso fosse constatado, com base na legislação vigente à época, o creditamento indevido de itens por parte da mesma, que os mesmos poderiam já ser excluídos na memória de cálculo apresentada, fazendo constar esta exclusão na documentação apresentada.

Dessa forma, com base na memória de cálculo, bem como na documentação apresentada pela própria empresa, chegamos aos seguintes valores iniciais de base de cálculo de créditos, sobre os quais passamos a fazer nossa análise nos demais itens deste relatório.

.....

Cabe ressaltar que na tabela acima estão computados tão somente os valores referentes aos créditos básicos, de PIS/COFINS, ou seja, aqueles lançados nas linhas 1 a 13 das fichas 06A e 16A, respectivamente. Os valores referentes ao crédito presumido estão resumidos abaixo:

....

Ressaltamos que o valor do crédito presumido referente ao mês de outubro de 2008 foi limitado àquele informado no DACON do contribuinte. Ainda, lembramos que o crédito solicitado no PERDCOMP deve estar sempre limitado àqueles valores contidos no DACON.

3.2 - Apuração indevida de créditos sobre partes, peças, combustíveis, despesas diversas, bens sujeitos à alíquota zero.

Com base nos itens discriminados na memória de cálculo entregue pelo contribuinte e nas demais informações prestadas não consideramos na base de cálculo dos créditos da não-cumulatividade os custos e despesas relacionados a bens que não podem ser considerados insumos à luz da legislação vigente de PIS/COFINS não-cumulativos, pois não atendem, portanto, aos requisitos do inciso II, do art. 3º das Leis 10.637, de 2002 e 10.833, de 2003, 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;

(...) (grifo nosso)

O inciso II, do art. 3º das Leis 10.833, de 2003, e 10.637, de 2002, coloca como pré-requisito que o bem ou serviço seja utilizado como insumo na produção de bens ou produtos destinados à venda. O conceito de insumo, por sua vez, é definido no § 5º do art. 66 da Instrução Normativa SRF nº 247, de 2002 (com as alterações da Instrução Normativa SRF nº 358, de 2003) e no § 4º do art. 8º da Instrução Normativa SRF nº 404, de 2004, como:

§ 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 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;

Dessa forma não aceitamos na inclusão da base de cálculo dos créditos as seguintes despesas;

3.2.1 Despesas com empilhadeiras (aquisição de GLP e manutenção)

Através das verificações realizadas in loco, quando da visita à empresa para verificação dos créditos referentes aos anos calendário de 2006 e 2007, constatamos que o contribuinte utiliza empilhadeiras para diversos fins; descarregamento da fruta vinda dos pomares, carregamento/d Descarregamento da fruta nas câmaras frias, movimentação pelo packing (local onde a maçã é selecionada, limpada e embalada), bem como no carregamento das caixas de maçãs na saída dos produtos do estabelecimento. Esta mesma informação também é confirmada pela empresa em resposta ao Termo de Intimação Fiscal de 22/02/2010. Neste mesmo termo, solicitamos, caso existente, a forma de apropriação dos custos, despesas e respectivos créditos vinculados às empilhadeiras face os diversos setores de atuação das mesmas.

Em resposta, o contribuinte, informou que não possuía nenhuma forma especial de apropriação destes custos, despesas e respectivos créditos, pois entende que as empilhadeiras atuam no processo produtivo (packing e carregamentos).

Este não é o entendimento desta fiscalização, pois, além de ser a empilhadeira utilizada para o mero transporte da fruta dentro do processo produtivo (não há transformação ou ação direta sobre a maçã) a mesma é utilizada após a finalização do processo produtivo, em suma, no início da operação de venda - carregamento da fruta na saída do estabelecimento (expedição). Nesta hipótese inexistente previsão legal para creditamento. Mesmo assim, questionamos a existência ou não de segregação de custos associados a estas diferentes funções, para que, acaso fosse superada a questão de ser ou não a empilhadeira um equipamento utilizado diretamente na produção e, portanto, operação que permitiria o creditamento, fosse possível agregar ao crédito somente o valor realmente utilizado na produção. Em resposta, o contribuinte não traz elementos que permitam realizar tal segregação. Pela análise da contabilidade do contribuinte também não encontramos nenhum tipo de segregação neste sentido. Dessa forma, retiramos da base de cálculo dos créditos todas as despesas vinculadas às empilhadeiras (combustíveis, partes e peças e serviços de manutenção), estando discriminado todos itens no Anexo II deste relatório.

3.2.2 Despesas com aquisição de combustíveis e lubrificantes não utilizados na produção

A aquisição de combustíveis e lubrificantes constitui parcela vultosa do total de créditos escriturados pela contribuinte, de acordo com a memória de cálculo apresentada pela contribuinte.

Durante a execução da diligência fiscal à empresa para verificação dos créditos referentes aos anos calendário de 2006

e 2007, constatamos que grande parte destes combustíveis e lubrificantes é destinada a uso em tratores.

Contudo, há de se lembrar que a contribuinte utiliza tais tratores tanto em pomares em produção, quanto em pomares ainda não produtivos. Tal constatação é embasada pelas informações contábeis da empresa, em especial no grupo de contas 13214 - IMOBILIZAÇÕES EM ANDAMENTO.

Analisando o razão das contas de nível inferior (nível 5), constatamos que nas contas referentes aos pomares ainda não produtivos existem lançamentos a débito cujas contrapartidas estão localizadas nas contas de estoque, em especial na conta 11701009 - ESTOQUE DE COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES. Ou seja, a contribuinte adquire os combustíveis e lubrificantes, realizando um lançamento a crédito em fornecedores e a débito nas contas de estoque e PIS/COFINS a recuperar. Contudo, parcela deste estoque de combustíveis não é efetivamente utilizada como insumo, pois acaba destinada ao ativo imobilizado. Dessa forma, não pode a empresa solicitar o crédito relativo à parcela dos combustíveis que acaba sendo imobilizada, uma vez que terá o direito apenas quando da efetiva entrada em produção do pomar, através das respectivas cotas de depreciação, se for o caso.

Assim, foi intimada a contribuinte a apresentar a segregação do uso dos combustíveis e lubrificantes identificando o local de consumo dos mesmos (máquina, trator, empilhadeira, pomar em produção, pomar em imobilização, etc.), juntamente com a descrição da efetiva utilização no processo produtivo da empresa. Em resposta, trouxe planilha eletrônica representativa do razão da conta 11701009, detalhando por área (em valor e em percentual) a baixa pelo consumo no mês. (arquivo magnético COMBUSTIVEIS-11701009.xls)

Da resposta da contribuinte extrai-se a seguinte destinação aos combustíveis e lubrificantes aqui discutidos:

- Unidade de Queijo
- Unidade de Classificação de frutas
- Maça em formação
- Unidade de Leite
- Máquinas pesadas (MAPE)
- Unidade de Mudas
- Unidade de uvas
- Pomares em imobilização

Dentre as destinações dadas aos combustíveis verifica-se que parcela é destinada aos pomares em imobilização e para a oficina de máquinas pesadas (MAPE), sendo que nesta última é

possível afirmar que parte do consumo destes combustíveis e lubrificantes acaba também por ser imobilizada, conforme será explanado no item 3.2.4. Assim, de maneira análoga ao procedimento previsto no inciso II do parágrafo 8º do art. 3º das Leis 10.833, de 2003 e 10.637, de 2002, método este adotado pela contribuinte, consoante memória de cálculo e DACONs apresentados (a contribuinte lança os valores de crédito com base nos percentuais das receitas apuradas no mês), aplicamos aos valores de aquisição de combustíveis e lubrificantes constantes da memória de cálculo apresentada os percentuais de combustíveis e lubrificantes destinados às unidades produtivas (queijo, classificação, maçã, leite, mudas e uvas), conforme tabela abaixo. Os valores finais, referentes a combustíveis e lubrificantes, após a aplicação dos percentuais estão dispostos na forma do Anexo I.

.....

3.2.3 Produtos sujeitos à alíquota zero

O contribuinte, no período, de acordo com a memória de cálculo apresentada, bem como por base em resposta à intimação relativa a análise de créditos de 2006 e 2007 (cópia em Anexo), apura créditos sobre aquisições de produtos sujeitos à alíquota zero (vide tabela abaixo), consoante art. 1º da Lei 10.925, de 2004, os quais não podem ser incluídos na base de cálculo dos créditos face à expressa proibição constante do inciso II, §2º do art. 3º das Leis nº 10.833, de 2003 e 10.637, de 2002. Os bens e respectivos valores não aceitos pela fiscalização estão dispostos no Anexo II deste relatório.

.....

3.2.4 Bens diversos (partes, peças, bens destinados ao imobilizado, despesas diversas)

O contribuinte, no período sob análise, registra créditos sob a rubrica "Outras Operações com Direito a Crédito" em seus DACONs. Através da análise da memória de cálculo, constata-se que tais créditos provêm de despesas com serviços, partes e peças de manutenção de máquinas e equipamentos, entre outros. Questionada sobre a base legal para o creditamento, trouxe: "inciso II do artigo 3º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, sem vício das regras insertas nas Instruções Normativas SRF 247/02 (artigo 66, §5º, I e II, inserido pela IN nº 358/03) e nº 404/04 (artigo 8º, §4º, I e II)(parte retirado de voto em recurso junto ao Conselho de Contribuintes)". Além disso também apresentou as Soluções de Consulta SRRF9 480/09 e SRRF 10 nº 138/08, bem como Solução de Divergência COSIT nº 35/08.

Além da pretensa base legal do creditamento, trouxe também a contribuinte, nova memória de cálculo adicionando colunas para o número do bem aplicado, a descrição do bem, centro de custo, bem como a respectiva descrição de cada um dos itens inclusos como "Outros créditos". Da análise desta nova memória de

cálculo não encontramos hipóteses legais para creditamento, conforme análise abaixo:

- *Centro de custos MAPE (máquinas pesadas), MACE (manutenção civil e elétrica), DIFR e MANU: as despesas vinculadas a estes centros de custos, são direcionadas, em parte, ao ativo imobilizado, conforme lançamentos extraídos de contas do grupo 13214, não contendo assim a qualidade essencial de insumo. Através da análise da contabilidade apresentada, bem como dos demais documentos, não é possível realizar a segregação desta parcela direcionada ao ativo imobilizado;*
- *Conservação de veículos: as despesas incluídas na memória de cálculo a título de conservação de veículos (Gol, Ford Courier, Kombi, Santana, Meriva, Fiat Strada e Saveiro, entre outros) não podem ser admitidas, pois não tratam-se de máquinas e equipamentos que respondem diretamente pela produção. Além disso, parcela destas despesas estão incluídas no centro de custos MAPE (vide explanação acima);*
- *Bens destinados a estoque/oficinas de maneira ampla, sem detalhamento de sua destinação, materiais de limpeza e higienização (detergentes, sabonetes, hipoclorito de sódio), manutenção de instalações (colchão, areia, tinta, cerca elétrica, entre outros), bins, cerca para rebanhos, manutenção de laboratório: estas despesas não foram aceitas por não configurar nem insumo, tampouco despesas de manutenção com máquinas e equipamentos que respondam diretamente pela produção;*
- *Medicamentos.*
- *Vinho*

Assim, pelos motivos aqui expostos procedemos à glosa desses valores destas despesas lançadas na rubrica "Outras Operações com Direito a Crédito". Algumas das despesas acima referidas, lançadas pelo contribuinte nesta rubrica, também foram lançadas na rubrica "Bens utilizados como insumo", sendo que estas, pelos mesmos motivos aqui expostos também não foram consideradas.

Além dos valores lançados na rubrica "Outras Operações com Direito a Crédito" também não aceitamos os seguintes bens lançados na rubrica "Insumos - Linha 2": estacas e fita para enxertia - bens que devem ser destinados ao imobilizado; decalco de caminhão, areia, palitos, lonas, materiais de limpeza e higienização e vinhos - bens que não tem as características de insumo.

A relação de bens e respectivos valores não aceitos pela fiscalização está contida no Anexo II deste relatório.

Também não consideramos na base de cálculo de créditos os materiais classificados pelo contribuinte como sendo materiais de embalagem, mas que na verdade são meramente embalagens

de transporte, pois não é possível classificar tais embalagens dentro das hipóteses previstas no art. 3º das Leis 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, seja como insumo da produção (inciso II), seja como despesas de fretes na operação de venda (inciso IX). No que tange às embalagens temos que levar em conta dois tipos distintos de embalagem: a de apresentação e a de acondicionamento para transporte, conceitos estes sólidos na legislação do IPI, os quais são perfeitamente aplicáveis ao presente caso, pois separam a embalagem que pode ser considerada insumo da produção daquela que não o pode. No regulamento do IPI, em seu art. 6º, a embalagem para acondicionamento de transporte é definida como sendo aquela cujo acondicionamento atende, cumulativamente, as condições de ser feito em caixas, caixotes, engradados, barricas, latas, tambores, sacos, embrulhos e semelhantes, sem acabamento e rotulagem de função promocional e que não objetive valorizar o produto em razão da qualidade do material nele empregado, da perfeição do seu acabamento ou da sua utilidade adicional, além de ter capacidade acima de vinte quilos ou superior àquela em que o produto é comumente vendido, no varejo, aos consumidores. O material de embalagem que não atender estas condições poderá ser considerado como embalagem de apresentação.

Desta forma, não podemos classificar como embalagens utilizadas como insumos os seguintes bens incluídos pelo contribuinte (nas linhas 13 - Outros valores e 2 - insumos):

- *Cantoneiras - utilizadas para evitar o amassamento das caixas de papelão pelas amarras durante o transporte do produto;*
- *Pallets e seus acessórios - pregos e etiquetas - utilizados para o empilhamento de caixas para armazenamento e transporte;*
- *Fitas/Amarras - utilizados para "amarrar" as caixas de papelão sobre os pallets.*

Todos os valores e bens não aceitos pela fiscalização nos itens 3.2.1 a 3.2.5 acima referidos estão listados no Anexo II deste relatório, com exceção dos relativos a combustíveis e lubrificantes - item 3.2.2 que se encontra na forma do Anexo I.

3.2.5 Materiais de transporte

Também não consideramos na base de cálculo de créditos os materiais classificados pelo contribuinte como sendo materiais de embalagem, mas que na verdade são meramente embalagens de transporte, pois não é possível classificar tais embalagens dentro das hipóteses previstas no art. 3º das Leis 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, seja como insumo da produção (inciso II), seja como despesas de fretes na operação de venda (inciso IX). No que tange às embalagens temos que levar em conta dois tipos distintos de embalagem: a de apresentação e a de acondicionamento para transporte, conceitos estes sólidos na legislação do IPI, os quais são perfeitamente aplicáveis ao presente caso, pois separam a embalagem que pode ser

considerada insumo da produção daquela que não o pode, No regulamento do IPI, em seu art. 6º, a embalagem para acondicionamento de transporte é definida como sendo aquela cujo acondicionamento atende, cumulativamente, as condições de ser feito em caixas, caixotes, engradados, barricas, latas, tambores, sacos, embrulhos e semelhantes, sem acabamento e rotulagem de função promocional e que não objetive valorizar o produto em razão da qualidade do material nele empregado, da perfeição do seu acabamento ou da sua utilidade adicional, além de ter capacidade acima de vinte quilos ou superior àquela em que o produto é comumente vendido, no varejo, aos consumidores. O material de embalagem que não atender estas condições poderá ser considerado como embalagem de apresentação.

Desta forma, não podemos classificar como embalagens utilizadas como insumos os seguintes bens incluídos pelo contribuinte (nas linhas 13 - Outros valores e 2 - insumos):

- *Cantoneiras - utilizadas para evitar o amassamento das caixas de papelão pelas amarras durante o transporte do produto;*
- *Pallets e seus acessórios - pregos e etiquetas - utilizados para o empilhamento de caixas para armazenamento e transporte;*
- *Fitas/Amarras - utilizados para "amarrar" as caixas de papelão sobre os pallets.*

Todos os valores e bens não aceitos pela fiscalização nos itens 3.2.1 a 3.2.5 acima referidos estão listados no Anexo II deste relatório, com exceção dos relativos a combustíveis e lubrificantes - item 3.2.2 que se encontra na forma do Anexo I.

3.3 Crédito sobre bens do imobilizado

Conforme já exposto acima o contribuinte foi intimado a apresentar memória de cálculo que demonstrasse a origem dos valores lançados em seus DACONs. Contudo, inicialmente, deixou de apresentar o demonstrativo referente aos valores lançados a título de encargos de depreciação sobre bens do ativo imobilizado (com base no valor de aquisição), linha 10 das fichas de crédito sobre aquisições no mercado interno do DACON. Dessa forma, foi intimado a apresentar este demonstrativo, incluindo campos específicos para: "data de aquisição do bem, número da nota fiscal de aquisição, data de entrada de operação do bem, CNPJ e nome do fornecedor, descrição do bem, classificação do bem (máquina, equipamento, benfeitoria, outros bens), local de utilização, indicação se o bem foi adquirido novo ou usado, valor da aquisição, valor da base de cálculo, valor do crédito".

Antes de analisar a base de cálculo utilizada pelo contribuinte em seus demonstrativos do crédito referente ao imobilizado, faremos uma análise da legislação relacionada ao assunto.

Leis 10.637, de 2002 e 10.833, de 2003

Art. 3º

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

(...)

VI - 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.

VII - edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa;

(...)

§ 1º Observado o disposto no § 15 deste artigo, o crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor

(...)

III - dos encargos de depreciação e amortização dos bens mencionados nos incisos VI e VII do caput, incorridos no mês;

(...)

*§ 14. Opcionalmente, o contribuinte poderá calcular o crédito de que trata o inciso III do § 1º deste artigo, relativo à aquisição de **máquinas e equipamentos destinados ao ativo imobilizado**, no prazo de 4 (quatro) anos, mediante a aplicação, a cada mês, das alíquotas referidas no caput do art. 2º desta Lei sobre o **valor correspondente a 1/48 (um quarenta e oito avos)** do valor de aquisição do bem, de acordo com regulamentação da Secretaria da Receita Federal. (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)*

Instrução Normativa SRF 457, de 2004

Art. 1º As pessoas jurídicas sujeitas à incidência não-cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), em relação aos serviços e bens adquiridos no País ou no exterior a partir de 1º de maio de 2004, observado, no que couber, o disposto no art. 69 da Lei nº 3.470, de 1958, e no art. 57 da Lei nº 4.506, de 1964, podem descontar créditos calculados sobre os encargos de depreciação de:

I - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado para utilização na produção de bens destinados a venda ou na prestação serviços; e

II - edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa.

§ 1º Os encargos de depreciação de que trata o caput e seus ~~incisos~~ devem ser determinados mediante a aplicação da taxa de

depreciação fixada pela Secretaria da Receita Federal (SRF) em função do prazo de vida útil do bem, nos termos das Instruções Normativas SRF nº 162, de 31 de dezembro 1998, e nº 130, de 10 de novembro de 1999.

§ 2º Opcionalmente ao disposto no § 1º, para fins de apuração Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, o contribuinte pode calcular créditos sobre o valor de aquisição de bens referidos no caput deste artigo prazo de:

I - 4 (quatro) anos, no caso de máquinas e equipamentos destinados ao ativo imobilizado; ou

II.- 2 (dois) anos, no caso de máquinas, aparelhos, instrumentos equipamentos, novos, relacionados nos Decretos nº 4.955, de 15 de janeiro 2004, e nº 5.173, de 6 de agosto de 2004, conforme disposição constante Decreto nº 5.222, de 30 de setembro de 2004, adquiridos a partir de 1º outubro de 2004, destinados ao ativo imobilizado e empregados em processo industrial do adquirente.

§ 3º Fica vedada a utilização de créditos:

I - sobre encargos de depreciação acelerada incentivada, apurados na forma do art. 313 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, Regulamento Imposto de Renda (RIR de 1999); e

II - na hipótese de aquisição de bens usados.

Ou seja, a contribuinte só pode apurar créditos no prazo de 48 meses sobre o valor das aquisições de máquinas e equipamentos destinados ao ativo imobilizado. Nos demais casos deverá a empresa calcular os seus créditos mediante a aplicação da taxa de depreciação fixada pela Secretaria da Receita Federal (SRF) em função do prazo de vida útil do bem, nos termos das Instruções Normativas SRF nº 162, de 31 de dezembro de 1998, e nº 130, de 10 de novembro de 1999. É importante ressaltar que o crédito aqui referido também só poderá ser calculado para os bens adquiridos após 1º de maio de 2004, em cumprimento ao parágrafo primeiro do art. 31 da Lei 10.865, de 2004.

Contudo, em uma análise preliminar dos arquivos apresentados pela contribuinte (arquivo magnético PISCOFINS_CAL2008.xls), constata-se que o contribuinte apura créditos no prazo de 1/48 avos sobre outros bens que não máquinas e equipamentos para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços:

.....

Assim, não consideramos nenhum valor lançado a título de crédito sobre o imobilizado no período sob análise, visto que a contribuinte deixou de informar o solicitado no termo de intimação: descrição do bem, classificação do bem (máquina, equipamento, benfeitoria, outros bens) e local de utilização, informações estas essenciais para a conclusão da análise por

parte deste Auditor. A informação prestada pela contribuinte em meio magnético é parcialmente reproduzida neste processo (anexamos apenas a impressão referente a dezembro de 2008, já que a mesma engloba todas as operações creditadas nos meses anteriores), face a grande quantidade de páginas necessárias à visualização de todo o período, ficando arquivados todos arquivos magnéticos apresentados pelo contribuinte no dossiê desta verificação fiscal para fins de futuras averiguações.

3.4 - Compras de Pessoa Física

O contribuinte, no período sob análise, adquire produtos de pessoas físicas e realiza lançamento de créditos na linha 2 do DACON, conforme sua memória de cálculo. Tal procedimento não encontra embasamento legal, consoante § 3º do art. 3º das Leis 10.637, de 2002 e 10.833, de 2003. Os valores destas compras não consideradas pela fiscalização estão listados abaixo:

.....

IV. CONCLUSÃO

Face às irregularidades acima apontadas, procedemos aos ajustes na base de cálculo dos créditos do contribuinte, conforme explanado nos itens 3.1, 3.2, 3.3 e 3.4 acima.

Dos ajustes resultou a redução do saldo credor no período, conforme informação contida em detalhes no Anexo abaixo resumida.

SALDO CREDOR APURADO NO MÊS - COFINS - 2006

.....

Com base nestes saldos, reconstruímos os saldos credores para os trimestres e processos aqui envolvidos. Dessa forma, conforme tabela abaixo, temos os seguintes valores a ser ressarcidos/compensados para o contribuinte:

.....

Cabe lembrar, conforme tabelas acima, que, mesmo sem nenhuma intervenção da fiscalização, tendo por base somente os DACONs apresentados, o montante total solicitado pelo contribuinte no ano de 2008, ou seja R\$ 2.238.160,61 não encontra suporte, visto que o total de créditos passíveis de ressarcimento nos DACONs é de R\$ 2.209.932,07.

Encerradas as verificações fiscais, proponho o encaminhamento dos autos ao Serviço de Orientação e Análise Tributária desta DRF para que, na esfera das atribuições daquele Serviço, sejam adotados os procedimentos julgados pertinentes em decorrência do direito de crédito apurado consoante argumentos expostos no despacho acima.

De acordo.

Por seu turno, a r. decisão de fls. 200/220 da 2ª Turma da DRJ de Porto Alegre - RS, houve por bem “julgar improcedente” a Manifestação de Inconformidade de fls. 149/171, mantendo o Despacho Decisório (fls. 106) e respectivo Relatório de Verificação fiscal (fls. 99/105) da DRF de Caxias do Sul –RS, aos fundamentos sintetizados na seguinte ementa:

“ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/07/2008 a 30/09/2008

*INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE.
INAPRECIACÃO NA ESFERA ADMINISTRATIVA.
COMPETÊNCIA DO PODER JUDICIÁRIO .*

A arguição de inconstitucionalidade ou ilegalidade não pode ser apreciada na esfera administrativa por se tratar de prerrogativa exclusiva do Poder Judiciário.

DESPACHO DECISÓRIO .

FUNDAMENTAÇÃO. DIREITO DE DEFESA .

Restando a decisão administrativa fundamentada em análise dos documentos, fatos ocorridos e legislação aplicável, se mostra incabível a alegação de cerceamento de defesa.

*PEDIDOS DE RESSARCIMENTO. COMPENSAÇÃO.
COMPROVAÇÃO DA EXISTÊNCIA DO DIREITO
CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA A CARGO DO
CONTRIBUINTE .*

No âmbito específico dos pedidos de ressarcimento ou compensação, mostra-se ônus da interessada a minuciosa comprovação da existência do direito creditório.

*PERÍCIA NÃO NECESSÁRIA. DESRESPEITO ÀS REGRAS DO
PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. INDEFERIMENTO .*

A realização de perícia somente deve ocorrer quando não for possível a aferição dos fatos pelo conhecimento ordinário, devendo o pedido ser considerado como não formulado quando não houver respeito às regras do processo administrativo fiscal.

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA
SEGURIDADE SOCIAL - COFINS*

Período de apuração: 01/07/2008 a 30/09/2008

*INCIDÊNCIA NÃO – CUMULATIVA. BASE CRÉDITOS.
INSUMOS. DE CÁLCULO. INSUMOS*

O sujeito passivo poderá descontar da contribuição apurada no regime não-cumulativo, créditos calculados sobre valores correspondentes a insumos, assim entendidos 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.

CRÉDITOS. COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES.

Combustíveis e lubrificantes para que possam ser considerados como insumos devem ser consumidos em decorrência de ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação (no caso, beneficiamento de madeira, comércio de madeira e produtos derivados, produção de painéis, compostos e compensados de madeira) e não utilizados em máquinas e veículos para transporte/manuseio de matéria-prima e/ou produtos acabados.

CRÉDITOS. AQUISIÇÃO. ALÍQUOTA ZERO.

É vedada a apuração de créditos da COFIN S não-cumulativa, quando da aquisição de insumos sujeitos à incidência de alíquota zero.

CRÉDITOS. EMBALAGENS. TRANSPORTE.

As embalagens que não são incorporadas ao produto durante o processo de industrialização, mas apenas depois de concluído o processo produtivo, e que se destinam tão-somente ao transporte dos produtos acabados, não geram direito ao crédito.

CRÉDITOS. DESPESAS COM PEÇAS DIVERSAS PARA MANUTENÇÃO DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS.

As peças para manutenção de máquinas e equipamentos, para que possam ser consideradas como insumos, permitindo o desconto do crédito correspondente da contribuição, devem ser consumidas em decorrência de ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação.

CRÉDITOS. DEPRECIAÇÃO. ATIVO IMOBILIZADO.

O desconto de créditos calculados em relação à depreciação de máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado somente pode se dar se adquiridos para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços.

CRÉDITO PRESUMIDO. UTILIZAÇÃO. PREVISÃO LEGAL

O eventual crédito presumido apurado com base no art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004 (com as alterações posteriores), somente pode ser utilizado para dedução da contribuição devida em cada período de apuração, não existindo previsão legal para que se efetue seu ressarcimento.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido.

Assunto: Normas de Administração Tributária”

Nas razões de Recurso Voluntário (fls. 226/244) oportunamente apresentadas, a ora Recorrente sustenta a insubsistência da r. decisão recorrida tendo em vista: a) preliminarmente a nulidade da r. decisão pela não apreciação de matéria constitucional, indeferimento de perícia e não apreciação de todos os créditos; b) depois de tecer considerações sobre as diferenças da não cumulatividade no IPI, ICMS e nas contribuições sociais sobre o faturamento e sua aproximação ao conceito de custo e despesas operacionais, que os referidos créditos se enquadrariam perfeitamente no conceito de insumos, na conceituação da legislação do PIS e da COFINS conforme reconhecido nas decisões de consulta e decisões da própria SRF e do Poder Judiciário que cita; c) a legitimidade dos créditos referentes a **despesas com empilhadeiras (aquisição de glp e manutenção, despesas com aquisição de combustíveis e lubrificantes despesas com aquisição de produtos com alíquota zero**, despesas com **bens diversos (partes, peças, bens destinados ao imobilizado, despesas despesas diversas**, tais como as **aquisições de manutenção** de máquinas, equipamentos, materiais de limpeza e higienização, manutenção de laboratório, ordenhadeira, medicamentos, cantoneiras usadas nas embalagens nas caixas de papelão, peças e serviços de manutenção de máquinas, tratores e pulverizadores, retroescavadeiras), despesas com **materiais de embalagem considerados com o materiais de transporte** (tais como cantoneiras utilizadas para evitar o amassamento das caixas de papelão pelas amarras durante o transporte; pallets e seus acessórios, pregos, etiquetas, utilizados para o empilhamento de caixas para o armazenamento e transporte; fitas e amarras, utilizadas para amarrar as caixas de papelão sobre os pallets) **crédito sobre bens do imobilizado, compras de pessoas físicas**.

É o relatório.

Voto

Conselheiro FERNANDO LUIZ DA GAMA LOBO D'EÇA, Relator

O recurso reúne as condições de admissibilidade, e no mérito merece parcial provimento.

Inicialmente, rejeito as preliminares, bem afastadas pela r. decisão recorrida que deve ser mantida e cujos fundamentos adoto como razões de decidir, lembrando que a Jurisprudência desta Corte Administrativa também já assentou que a autoridade administrativa não é competente para decidir sobre a constitucionalidade dos atos baixados pelo Poder Legislativo, sendo certo ainda que, no caso excogitado (exclusão de base de cálculo não prevista em lei), a Suprema Corte tem reiterado que, tal como ocorre com as autoridades administrativas, mesmo “os magistrados e Tribunais – que não dispõem de função legislativa - não podem conceder, ainda que sob fundamento de isonomia, o benefício da exclusão do crédito tributário em favor daqueles a quem o legislador, com apoio em critérios impessoais, racionais e objetivos, não quis contemplar com a vantagem da isenção. Entendimento diverso, que reconhecesse aos magistrados essa anômala função jurídica, equivaleria, em última análise, a converter o Poder Judiciário em inadmissível legislador positivo, condição institucional esta que lhe é recusada pela própria Lei Fundamental do Estado.” (cf. Ac. da 1ª Turma do STF no Agr. Reg. no AI nº 171.733-SP, rel. Min. Celso de Mello, publ. in RTJ vol. 188/237).

Assim, nesse particular a r. decisão recorrida, deve ser mantida.

No que toca às *glosas dos créditos* do PIS e COFINS NÃO-CUMULATIVOS procedidas pela Recorrente, verifica-se que se prendem a aquisições de glp e lubrificantes, despesas com manutenção e aquisição, peças, bens destinados ao imobilizado (tais como máquinas, equipamentos, materiais de limpeza e higienização, manutenção de laboratório, ordenhadeira, medicamentos, cantoneiras usadas nas embalagens nas caixas de papelão, peças e serviços de manutenção de máquinas, tratores e pulverizadores, retroescavadeiras), despesas com materiais de embalagem considerados com o materiais de transporte (tais como cantoneiras utilizadas para evitar o amassamento das caixas de papelão pelas amarras durante o transporte; pallets e seus acessórios, pregos, etiquetas, utilizados para o empilhamento de caixas para o armazenamento e transporte; fitas e amarras, utilizadas para amarrar as caixas de papelão sobre os pallets).

Inicialmente ressalte-se tal como ocorre com outros tributos, no caso do PIS e da COFINS, a não cumulatividade constitucionalmente assegurada visa *neutralizar a cumulação das múltiplas incidências* das referidas contribuições nas *diversas etapas da cadeia produtiva* até o *consumo final* do bem ou serviço, de modo a *desonerar os custos de produção* destes últimos.

A legislação de regência do PIS e da COFINS (Lei nº 10.637/02 e Lei nº 10.833/03) autoriza a pessoa jurídica a *descontar*, do valor da contribuição incidente sobre o faturamento de bens ou serviços que forneça, os *créditos das contribuições incidentes sobre os insumos e despesas de produção* incorridos e pagos a pessoa jurídica domiciliada no País, relativamente a: a) *bens e serviços* adquiridos de pessoas jurídicas domiciliadas no país, “*utilizados como insumo na fabricação de produtos destinados à venda ou na prestação de serviços, inclusive combustíveis e lubrificantes*”; b) *despesas com “aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa e pagos ou creditados a pessoa jurídica domiciliada no País*; c) *despesas financeiras decorrentes de empréstimos, financiamentos e contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoas jurídicas, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte – Simples*; d) custos de “*máquinas e equipamentos adquiridos para utilização na fabricação de produtos destinados à venda, bem como a outros bens incorporados ao ativo imobilizado*; e) despesas com “*edificações e benfeitorias em imóveis de terceiros, quando o custo, inclusive de mão-de-obra, tenha sido suportado pela locatária*; f) valor dos “*bens recebidos em devolução, cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior, e tributada conforme o disposto nesta Lei*; e g).despesas com “*energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica*”.

Nesse ponto releva notar que a expressão “*insumos e despesas de produção* incorridos e pagos”, obviamente não se restringe somente aos insumos utilizados no processo de industrialização, tal como definidos nas legislações de regência do IPI e do ICMS, mas abrange também os insumos utilizados na produção de serviços, designando cada um dos *elementos necessários ao processo produtivo de bens e serviços*, imprescindíveis à existência, funcionamento, aprimoramento ou à manutenção destes últimos.

Assim, não há dúvida que, por constituírem insumos necessários e imprescindíveis ao seu processo de fabricação dos produtos destinados à venda, a Recorrente faz jus ao crédito em relação às aquisições de glp e lubrificantes, despesas com manutenção e aquisição, peças, bens destinados ao imobilizado (tais como máquinas, equipamentos, materiais de limpeza e higienização, manutenção de laboratório, ordenhadeira, medicamentos,

cantoneiras usadas nas embalagens nas caixas de papelão, peças e serviços de manutenção de máquinas, tratores e pulverizadores, retroescavadeiras), despesas com materiais de embalagem considerados com o materiais de transporte (tais como cantoneiras utilizadas para evitar o amassamento das caixas de papelão pelas amarras durante o transporte; pallets e seus acessórios, pregos, etiquetas, utilizados para o empilhamento de caixas para o armazenamento e transporte; fitas e amarras, utilizadas para amarrar as caixas de papelão sobre os pallets).

Isto posto, voto no sentido de no mérito DAR PARCIAL PROVIMENTO ao Recurso Voluntário, reformando parcialmente a r. decisão recorrida para assegurar o direito ao ressarcimento dos créditos de COFINS em relação às aquisições de glp e lubrificantes, despesas com manutenção e aquisição, peças, bens destinados ao imobilizado (tais como máquinas, equipamentos, materiais de limpeza e higienização, manutenção de laboratório, ordenhadeira, medicamentos, cantoneiras usadas nas embalagens nas caixas de papelão, peças e serviços de manutenção de máquinas, tratores e pulverizadores, retroescavadeiras), despesas com materiais de embalagem considerados com o materiais de transporte (tais como cantoneiras utilizadas para evitar o amassamento das caixas de papelão pelas amarras durante o transporte; pallets e seus acessórios, pregos, etiquetas, utilizados para o empilhamento de caixas para o armazenamento e transporte; fitas e amarras, utilizadas para amarrar as caixas de papelão sobre os pallets).

É como voto

Sala das Sessões, em 15 de fevereiro de 2012.

FERNANDO LUIZ DA GAMA LOBO D'EÇA