



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

Processo n° 11020.001734/2004-26
Recurso n° 507.004 Voluntário
Acórdão n° **3802-00.340 – 2ª Turma Especial**
Sessão de 2 de fevereiro de 2011
Matéria Declaração de Compensação
Recorrente J.N. TIMBER EXPORTAÇÃO E IMPORTAÇÃO LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/02/2004 a 28/02/2004

COFINS. REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. UTILIZAÇÃO DE BENS E SERVIÇOS COMO INSUMOS. CREDITAMENTO. AMPLITUDE DO DIREITO.

No regime de incidência não-cumulativa do PIS/Pasep e da COFINS, as Leis 10.637 de 2002 e 10.833 de 2003 (art. 3º, inciso II) possibilitam o creditamento tributário pela utilização de bens e serviços como insumos na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, ou ainda na prestação de serviços, com algumas ressalvas legais. Diante do modelo prescrito pelas retrocitadas leis - dadas as limitações impostas ao creditamento pelo texto normativo - vê-se que o legislador optou por um regime de não-cumulatividade parcial, onde o termo “insumo”, como é e sempre foi historicamente empregado, nunca se apresentou de forma isolada, mas sempre associado à prestação de serviços ou como fator de produção na elaboração de produtos destinados à venda, e, neste caso, portanto, vinculado ao processo de industrialização, atividade que tem no IPI imposto especialmente instituído para sua tributação.

Assim, não há nenhum disparate em conceber ao termo “insumo” o mesmo sentido tradicionalmente proclamado pela legislação do IPI e espelhado nas Instruções Normativas SRF nºs 247/2002 (art. 66, § 5º) e 404/2004 (art. 8º, § 4º), posto que estas retrataram propósito que está em sintonia com o desiderato do legislador ordinário, não sendo razoável admitir, pois, a aceção de insumo na amplitude do termo dada por seu aspecto econômico.

Concernente ao uso terminológico do termo “insumo” na atividade de prestação de serviços, referidas instruções normativas consideram como insumos “*os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na prestação do serviço*” (artigo 66, § 5º, II, “b”, da IN SRF 247/2002 e art. 8º § 4º, II, “b”, da IN SRF 404/2004), prescrições as

quais estão em sintonia com o inciso I, § 3º, artigo 3º, das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003.

REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE DO PIS/PASEP E DA COFINS. CREDITAMENTO DECORRENTE DE CUSTOS E DESPESAS COM INSUMOS. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO DA APLICAÇÃO DOS INSUMOS NO PROCESSO PRODUTIVO OU NA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS.

O creditamento objeto do regime da não-cumulatividade do PIS/Pasep e da COFINS, além da necessária observação das exigências legais, requer a perfeita comprovação, por documentação idônea, dos custos e despesas decorrentes da aquisição de bens e serviços empregados como insumos na atividade da pessoa jurídica.

Recurso a que se dá provimento em parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso, nos termos do relatório e do voto que integram o presente julgado.

(assinado digitalmente)

Regis Xavier Holanda - Presidente

(assinado digitalmente)

Francisco José Barroso Rios - Relator

EDITADO EM: 08/02/2011

Participaram, ainda, da presente sessão de julgamento, os Conselheiros Adélcio Salvalágio, Mara Cristina Sifuentes (Substituta) e Tatiana Midori Migiyama (Substituta). Ausente o Conselheiro Alex Oliveira Rodrigues de Lima.

Relatório

O presente processo diz respeito a recurso voluntário interposto contra decisão da 2ª Turma da DRJ Porto Alegre (fls. 205/208), a qual, por unanimidade de votos, não acolheu os argumentos aduzidos na manifestação de inconformidade apresentada pela interessada contra indeferimento parcial de pedido de ressarcimento (PER/DCOMP), nos termos do Acórdão nº 10-21.125, proferido em 18 de setembro de 2009.

A autoridade julgadora *a quo* assim descreve os fatos atinentes à presente lide:

Trata-se de manifestação de inconformidade contra indeferimento parcial de pedido de ressarcimento (PER/DECOMP), relativo ao saldo credor de Cofins não cumulativa, visando a ter reconhecido direito a se ressarcir do creditamento de valores referentes à aquisições de partes, peças, combustíveis e despesas diversas, que foram glosadas em face da impossibilidade de sua caracterização como insumos dentro da sistemática

de apuração de créditos pela não-cumulatividade de Pis e Cofins. O contribuinte também defende a legitimidade de créditos sobre serviços que a fiscalização apontou como não utilizados no processo produtivo.

Por fim, alerta que a fiscalização emitiu extrato de processo, carta de cobrança e DARF em nome de terceira empresa, PRIME TIMBER INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE MADEIRAS S/A, CNPJ 03.859.845/0001-25, no entanto, conforme ressaltado pela própria fiscalização no relatório de verificação fiscal, os valores constantes no presente processo referem-se a créditos da empresa JN TIMBER EXPORTAÇÃO E IMPORTAÇÃO LTDA, CNPJ 89.611.644/0001-20, a qual sofreu cisão total em 01/12/2005, tendo a totalidade de seus créditos sido absorvidos pela contribuinte. Este fato também estaria comprovado pela anexa alteração do contrato social, no qual consta o protocolo de justificativa de cisão e, também, pelo anexo balancete da época, ambos demonstram que os créditos foram absorvidos por ELIEL INDÚSTRIA E COMERCIO DE MADEIRAS LTDA. Dessa forma, requer que sejam cancelados os documentos emitidos em nome da terceira empresa, PRIME TIMBER INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE MADEIRAS S/A.

Isto posto, requer o recebimento de sua manifestação, com a reforma do despacho decisório, o reconhecimento integral dos créditos pleiteados e a extinção do débito compensado.

Os argumentos aduzidos pelo sujeito passivo, no entanto, não foram acatados pela primeira instância de julgamento administrativo fiscal, tendo a mesma, como já dito, indeferido a solicitação apresentada àquela instância, conforme ementa do Acórdão correspondente, abaixo transcrito:

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

Período de apuração: 01/02/2004 a 28/02/2004

Ementa:

Existe vedação legal para o creditamento de despesas que não podem ser caracterizadas como insumos dentro da sistemática de apuração de créditos pela não-cumulatividade de Pis e Cofins.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Cientificada da referida decisão em 13/10/2009 (fls. 212), a interessada, em 04/11/2009 (fls. 213), apresentou o recurso voluntário de fls. 213/223, onde se insurge contra o lançamento com fundamento nos mesmos argumentos já expostos na primeira instância recursal, os quais, em maiores detalhes, abordam as questões na sequência relatadas.

Primeiramente, a recorrente afirma exercer atividade dedicada ao reflorestamento, ao manejo de florestas, ao beneficiamento de madeira, à indústria, ao comércio, à importação e à exportação de madeira, e que, em tal condição, faria jus à restituição de valores relativos ao crédito de PIS e COFINS nos termos das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03.

Referido direito de crédito, ressalta, fora criado como forma de ressarcimento dos valores incidentes sobre as aquisições de insumos empregados no processo produtivo de bens exportados, visando, justamente, estimular as exportações. Assim, como forma de dar efetiva aplicação ao regime da não-cumulatividade a que passaram a estar sujeitos o PIS e a COFINS, as Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, ao lado de garantir créditos sobre as aquisições de insumos feitas junto a pessoas jurídicas, asseguraram às empresas que produzem mercadorias de origem animal e vegetal o direito ao crédito calculado sobre as aquisições de matérias-primas ou serviços partícipes do processo produtivo. Esse crédito, inclusive, poderia vir a ser objeto de compensação ou de ressarcimento em dinheiro se, ao final de cada trimestre civil, a empresa não tivesse conseguido utilizar o crédito apurado na forma do artigo 3º de ambas as retrocitadas leis.

Quanto à alegada apuração indevida de créditos sobre partes, peças, combustíveis e despesas diversas, alega que o indeferimento relativo ao combustível e lubrificantes não poderia prevalecer, pois estes teriam sido efetivamente utilizados no processo produtivo (em máquinas, ferramentas e veículos – detalhes às fls. 215/217), conforme informado à fiscalização. Aduz ainda que *“o combustível utilizado na Camionete Chevrolet, no ônibus e demais veículos da contribuinte representa quantia mínima quando comparado ao total do combustível utilizado em seu processo produtivo”*, o que não justificaria a glosa de todo o combustível e lubrificantes utilizados pela empresa, *“[...] pois é sabido e demonstrado que quase sua totalidade foi utilizada no processo produtivo”*.

Concernente à alegada apuração indevida de créditos sobre partes, peças e despesas diversas, assevera que os itens relativos às partes e peças para manutenção de máquinas são considerados insumos para fins de apuração do crédito de PIS/COFINS, e que as instruções normativas citadas, nas quais se embasou a decisão recorrida, seriam manifestamente ilegais, posto comportarem restrições não previstas na lei.

Defende que o caso presente, por versar sobre créditos de PIS e de COFINS, não poderia estar adstrito à acepção de insumo dada pela legislação do IPI. Assim, para efeitos de PIS e COFINS, dever-se-ia dar ampla compreensão ao termo, *“[...] pois o conceito de insumos se relaciona com a totalidade das receitas auferidas (faturamento) pela contribuinte, as quais, para serem obtidas, exigem que o contribuinte incorra em custos e despesas”*. Colaciona respeitável doutrina e ressalta a impossibilidade de o aplicador da norma criar restrição ao gozo do direito ao crédito não prevista originariamente na lei.

Assevera que

[...] As partes e peças citadas pela fiscalização (rolamentos, retentores, arroelas, parafusos, porcas, correntes, correias, arame farpado, pregos), são itens obrigatórios e essenciais, para a consecução de sua atividade e não podem ser considerados como dissociados da atividade produtiva, pois são intrínsecos e associados a sua atividade.

Tece comentários sobre a finalidade da instituição do regime da não-cumulatividade das contribuições em evidência.

A recorrente se manifesta também contra a glosa dos créditos decorrentes dos serviços prestados à mesma sob a justificativa de sua não utilização no processo produtivo. Nesse diapasão, argumenta haver, sim, feito a devida comprovação através da apresentação de notas fiscais de serviços que trazem na sua descrição: *“Prestação de serviços, roçadas no plantio de pinus elliotis, extração de toras de pinus elliotis, serviços prestados em roçadas de campo, serviços no plantio de pinus elliotis”*, atividades estas em sintonia com o objeto social da reclamante.

Quanto à alegação de que os contratos apresentados pela recorrente não guardam pertinência com a situação fática, alega que o fisco teria usado de “*excessivo formalismo*”, posto haver se prendido no fato de nos mesmos “*estar equivocadamente referida a lei que trata de empregados temporários para negar-lhes credibilidade*”. Nesse sentido, ressalta haver esclarecido “[...] *que nunca contratou empregados temporários e isso de fato nunca ocorreu. O que foi contratado pela empresa foram prestadores de serviços, conforme já comprovado através das notas fiscais, comprovantes de pagamento e demais documentos*”.

Ressalta ainda, textualmente:

Por outro lado, a fiscalização alega que as notas fiscais emitidas por Paulo Roberto Correa da Silva e Manoel Antônio Pereira e Cia Ltda não seriam documentos hábeis porque nelas não consta a inscrição "nota fiscal" e nas notas fiscais de Manoel Antônio Pereira e Cia não consta o número de sua inscrição no CNPJ. Observa-se, no entanto, que inclusive os impostos foram destacados nas referidas notas fiscais, os quais foram retidos e recolhidos.

Resta evidente que a ausência das inscrições nas notas fiscais ocorreram por erro da gráfica, pois pode-se observar que os formulários de ambos os prestadores de serviços foram impressos pela mesma gráfica. Por outro lado, é sabido que, ressaltados os casos de conluio ou fraude entre emitente e destinatário, que não é o caso, a proibição de utilização do crédito fere o disposto na lei que instituiu a não-cumulatividade do PIS e da COFINS. Com efeito, em respeito à não-cumulatividade, cada aquisição de mercadoria sujeita à incidência do PIS e da COFINS gera, para seu adquirente, crédito correspondente ao seu valor. Não tem influência, para o pleno exercício do direito creditório, irregularidades praticadas pelo emissor do documento fiscal.

Ainda com respeito ao problema em tela, propugna pela aplicação do princípio da boa-fé, aduzindo não dispor a recorrente de poder de polícia para verificar o correto cumprimento das obrigações por parte da emissora dos documentos fiscais em tela.

Finalmente, em relação à não apresentação dos comprovantes de entrega de recebimento dos produtos, ressalta que a conferência de tais serviços teria sido realizada na floresta. Nesse sentido, afirma o seguinte:

[...] As toras eram deixadas pelos prestadores de serviços em picadas abertas na floresta e após feita a conferência as quantidades eram informadas aos contratados para emissão da nota fiscal. Efetivamente a recorrente não arquivou os documentos relativos a este ato, entretanto, isso não o torna inexistente, pois comprovado através das notas fiscais, pagamentos feitos e lançamentos contábeis. Por isso, tal decisão merece ser reformada também neste aspecto, para determinar a extinção do débito compensado pela recorrente.

Diante do exposto, requer seja reformada a decisão de primeira instância e homologadas integralmente as compensações vinculadas ao processo, reconhecendo sua integralidade e determinando a extinção do débito compensado pela recorrente.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Francisco José Barroso Rios

Preliminarmente

Da Admissibilidade do recurso

O recurso é tempestivo.

Quanto à legitimidade da signatária da peça recursal para representar a interessada, vê-se que referida peça vem assinada por *Thaise de Zorzi Nesello*, na condição de representante da empresa *Eliel Indústria e Comércio de Madeiras Ltda.*, da qual referida signatária, com efeito, figura como uma das diretoras, nos termos do Capítulo VII do Contrato Social Consolidado. Nessa condição, tem a signatária poderes para representar aludida pessoa jurídica, conforme Cláusula 9ª do citado Contrato Social, segundo a qual “*a sociedade será representada ativa e passivamente, judicial e extrajudicialmente, por seus diretores, isoladamente, com poderes amplos de gestão [...]*”.

Do teor da *Ata de Reunião dos Sócios / Instrumento Particular de Alteração do Contrato Social / Segunda Alteração Contratual*, formalizado em 1º de dezembro de 2005, constata-se, em seu Item II, que a empresa *Eliel Indústria e Comércio de Madeiras Ltda.* incorporou o acervo da sociedade cindida *J. N. Timber Exportação e Importação Ltda.*, sendo, assim, beneficiária dos direitos e responsável pelas obrigações transferidas, nos termos do artigo 233 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, questão, por sinal, evidenciada na alínea “F” do Item II acima reportado.

Portanto, feitas as pertinentes considerações, entendo que o recurso merece ser conhecido por preencher os requisitos formais e materiais exigidos para sua aceitação.

Mérito

A questão envolve discussão concernente à existência ou não de direito creditório referente ao regime de incidência não-cumulativa da COFINS de competência do mês de fevereiro de 2004.

É pertinente, portanto, que, antes do exame das questões fáticas objeto da lide sejam feitas breves considerações acerca do referido regime de incidência, nas quais abordaremos, em conjunto, questões atinentes aos regimes da não-cumulatividade do PIS/Pasep e da COFINS, dada a similitude existente entre os mesmos.

O regime de incidência não-cumulativa das contribuições para o PIS/Pasep e para a COFINS foi instituído, respectivamente, pelas leis nº 10.637, de 30/12/2002 (conversão da Medida Provisória nº 66, de 2002), e 10.833, de 29/12/2003 (conversão da medida Provisória nº 135, de 2003), tendo passado a produzir efeitos, em relação à não-cumulatividade dessas contribuições – na mesma ordem – a partir de 1º de dezembro de 2002 e de 1º de fevereiro de 2004.

Ressalvadas as exceções legais, estão sujeitas à incidência não-cumulativa do PIS/Pasep e da COFINS as pessoas jurídicas de direito privado e as que lhes são equiparadas pela legislação do imposto de renda que apuram o IRPJ com base no lucro real.

No regime de incidência não-cumulativa do PIS/Pasep e da COFINS as alíquotas das contribuições em evidência são de, respectivamente, 1,65% (artigo 2º da Lei nº 10.637/2002) e 7,6% (artigo 2º da Lei nº 10.833/2003). No entanto, as leis instituidoras do regime da não-cumulatividade prevêem hipóteses legais que ensejam a aplicação de alíquotas específicas, nos termos dos parágrafos objeto dos correspondentes artigos 2º de cada uma das leis em comento.

A legislação pertinente ao regime autoriza, ainda, o desconto de créditos apurados com base em custos, despesas e encargos da pessoa jurídica, nos termos dos artigos 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003. O cálculo do crédito é realizado mediante a aplicação das mesmas alíquotas específicas para o PIS/Pasep e para a COFINS sobre referidos custos, despesas e encargos (vide artigo 3º, § 1º, das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003). Referidas leis, em seus correspondentes artigo 3º, § 2º, fazem ressalvas ao direito de creditamento em tela.

Assim, não dará direito a crédito o valor da mão-de-obra paga a pessoa física (hipótese prevista originariamente nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003), bem como (e agora incluídas pela Lei 10.865/2004) as quantias despendidas na aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, e aqui (isenção), quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota zero, isentos ou não alcançados pela contribuição.

Os créditos apurados deverão ser utilizados, prioritariamente, para a dedução do valor devido das correspondentes contribuições a recolher. No caso de créditos apurados em relação a custos, despesas e encargos vinculados a receitas de exportação, poderão tais créditos ser utilizados para a compensação com outros débitos da própria empresa, vencidos ou vincendos, relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil. As leis instituidoras da não-cumulatividade admitem, ainda, o ressarcimento em dinheiro, caso não seja possível a utilização dos créditos para a dedução das contribuições a recolher até o final de cada trimestre do ano civil.

A questão posta em exame diz respeito, justamente, à existência ou não de direito ao creditamento da COFINS não-cumulativa em vista da aquisição de matérias-primas e de serviços utilizados no processo produtivo destinado à exportação.

Com efeito, o inciso II do artigo 3º da Lei nº 10.833/2003 (bem como do correspondente preceito da Lei nº 10.637 de 2002), prevê o cálculo de créditos a serem descontados ou ressarcidos em relação a bens e serviços **utilizados como insumos** na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes (a Lei nº 10.865, de 2004, excetuou o pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº 10.485, 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).

E eis, aqui, uma das questões mais controvertidas em relação à não-cumulatividade do PIS/Pasep e da COFINS: definir o que são insumos para fins de creditamento das citadas contribuições.

Ressalte-se que as normais legais *stricto sensu* que prevêem a não-cumulatividade (Leis 10.637/2002 e 10.833/2003) são omissas quanto ao alcance do termo “insumo” para fins de cálculo do crédito atinente a referidas contribuições. Tal amplitude terminológica encontra-se disposta apenas em norma de natureza infralegal, qual seja, no § 5º,

do artigo 66, da IN SRF nº 247, de 21/11/2002 (dispositivo incluído pela IN SRF nº 358, de 09/09/2003) – não-cumulatividade do PIS/Pasep –, bem como nos incisos I e II do § 4º, do artigo 8º, da IN SRF nº 404, de 12/03/2004 – não-cumulatividade da COFINS –, segundo os quais, para fins de aquisição de bens e serviços utilizados como insumos, deverão ser assim concebidos (como insumos), aqueles:

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

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;

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.

Para a doutrina, há os que defendem a ampla consideração como insumo de todas as despesas da empresa, como Natanael Martins¹. Segundo ele, pelo fato das contribuições em comento alcançarem a receita total das empresas, a única forma de assegurar sua integral não-cumulatividade seria se “os créditos apropriáveis alcançarem todas as despesas necessárias à consecução das atividades da empresa”.

Marco Aurélio Greco² discorda de tal posicionamento. Para este, os insumos para fins de PIS/Pasep e Cofins não se equiparam àqueles indicados pela legislação do Imposto de Renda, uma vez que há distinção material entre receita e renda. Patrícia Madeira, ao estudar a questão da não-cumulatividade, e explicando a lição de Greco, assevera que os pressupostos de fato para o IRPJ e a CSLL são o resultado positivo (renda/lucro), e, nesse caso, deverão ser considerados todos os custos que interferirem na sua apuração. No entanto, “nem todos os custos da atividade empresarial interferem na formação da receita, que é materialidade do PIS e da Cofins”. A ideia de insumo proclamada pela legislação do IPI também não seria aplicável para o PIS/Pasep e para a COFINS³, dado ser o IPI

[...] tributo cuja não-cumulatividade se opera pelo método subtrativo, variante imposto contra imposto (que, portanto, requer tenha havido incidência na operação anterior para que o insumo seja creditável) e cuja materialidade (industrialização) remete à ideia de algo fisicamente apreensível.

Como a receita decorre de uma prestação de serviços ou da produção de bens, Marco Aurélio Greco conclui que só deve ser insumo

¹ MARTINS, Natanael. O conceito de insumos na sistemática não-cumulativa do PIS e da Cofins. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães, FISCHER, Octávio Campos (coord.). PIS-Cofins: questões atuais e polêmicas. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 204. *apud* MADEIRA, Patrícia Hermont Barcellos Gonçalves. Não-cumulatividade do PIS e da COFINS. Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. Dissertação de Mestrado. 2009. p. 127.

² GRECO, Marco Aurélio. Não cumulatividade no PIS e na COFINS. In: PAULSEN, Leandro (Coord.) et al. *Não-cumulatividade do PIS/Pasep e da Cofins*. São Paulo: IOB Thompson. Porto Alegre: Instituto de Estudos Tributários, 2004. p. 112-122. *apud* MADEIRA, Patrícia Hermont Barcellos Gonçalves. Não-cumulatividade do PIS e da COFINS. Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. Dissertação de Mestrado. 2009. p. 127.

³ O trecho acima, que sintetiza a lição de Marco Aurélio Greco (op. cit., p. 117-118), foi extraído da Dissertação de Mestrado de Patrícia Hermont Barcellos Gonçalves Madeira, p. 127-128 – referência já citada.

o que for inerente àquilo que denomina de “processo formativo da receita”. Em suas palavras:

relevante é determinar quais os dispêndios ligados à prestação de serviços e à fabricação/produção que digam respeito aos respectivos fatores de produção (= deles sejam insumos). Se entre o dispêndio e os fatores capital e trabalho houver uma relação de inerência, haverá – em princípio – direito à dedução.

Há ainda outros pensamentos doutrinários diversos que revelam grandes disparidades concernentes aos critérios sobre o que pode ou não ser considerado como insumo para fins de creditamento do PIS/Pasep e da COFINS no regime da não-cumulatividade. A compreensão que extraímos do estudo do tema no âmbito do presente foro de discussão destinado a buscar um posicionamento justo para a lide é no sentido de que, tal heterogeneidade de posicionamentos existe, justamente, em vista da sistemática *sui generis* pela qual optou o legislador ao criar o regime em tela.

E, nesse ponto, se a lei admite o direito de crédito decorrente de despesas incorridas pela pessoa jurídica, tais como pelo aluguel de prédios, de máquinas e de equipamentos utilizados nas atividades da empresa, bem como da energia consumida em seus estabelecimentos, dentre várias outras hipóteses, também permite que referido direito creditório decorra da aquisição de bens e de serviços utilizados como insumo, ressalvadas as exceções legais.

Na verdade, dadas as limitações impostas ao creditamento pelo texto normativo, constata-se que o legislador optou por um **regime de não-cumulatividade parcial**, muito embora parte da doutrina tente dar ao regime um sentido mais amplo e próximo dos aspectos econômicos da produção, o que, entendemos, não encontra alicerce na legislação pertinente.

Especialmente sobre o alcance do termo “insumo” vejamos, primeiramente, o teor do inciso II do artigo 3º de ambas as leis 10.637/2002 e 10.833/2003 que, sobre a correspondente contribuição determinada na forma do artigo 2º de cada lei, permite o desconto de créditos calculados em relação a:

II - bens e serviços utilizados como insumo na fabricação de produtos destinados à venda ou à prestação de serviços, inclusive combustíveis e lubrificantes; (redação original da Lei 10.637/2002)

II – bens e serviços utilizados como insumo na fabricação de produtos destinados à venda ou na prestação de serviços, inclusive combustíveis e lubrificantes; (Lei 10.637/2002 - redação dada pela Lei nº 10.684, de 30.5.2003)

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 original da lei nº 10.833/2003. Na Lei nº 10.637/2002 essa redação é decorrente da Lei nº 10.865, de 2004)

Da leitura das redações do dispositivo que trata do creditamento em decorrência da aquisição de insumos – a atual e as historicamente concebidas para referido

preceito – constata-se que o termo “insumo”, na forma como é e sempre foi empregado, nunca se apresentou no texto normativo de forma isolada, mas **continuamente associado** ao seu papel de fator de produção ou na prestação de serviços, **ou na fabricação de produtos destinados à venda, ou seja, ao processo de industrialização, atividade que tem no IPI imposto especialmente instituído para sua tributação.**

Assim, não há nenhum disparate em conceber ao termo “insumo” o mesmo sentido tradicionalmente proclamado pela legislação do IPI e retratado na IN SRF nº 247/2002, que, longe de algumas críticas doutrinárias, andou bem quando assim o fez em seu texto, posto que retratou propósito o qual, penso eu, está em sintonia com o desiderato do legislador ordinário.

Aliás, atribuir ao termo “insumo” a acepção dada pela legislação do IPI está em conformidade com o artigo 11 da Lei Complementar nº 95, de 1998, que, dentre outras determinações e diretrizes para a elaboração dos textos legais, orienta a elaboração de disposições normativas com clareza, por meio do uso de palavras e expressões em seu sentido comum, *“salvo quando a norma versar sobre assunto técnico, hipótese em que se empregará a nomenclatura própria da área em que se esteja legislando”*. As leis que tratam da não cumulatividade do PIS/Pasep e da COFINS, como já ressaltado, não abordaram nomenclatura própria de “insumo” para os propósitos para os quais foram editadas. Utilizaram, pois, em relação ao processo industrial destinado à produção para venda, o sentido terminológico corrente para a legislação do IPI, já que referido termo vem posto de forma consorciada à atividade fabril, cujos produtos são tributados pelo referido imposto, como também asseverado linhas acima.

Concernente ao uso terminológico do termo “insumo” na atividade de prestação de serviços, as IN SRF nºs 247/2002 e 404, de 2004, consideram como insumos *“os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na prestação do serviço”* (artigo 66, § 5º, II, “b” da IN 247/2002, e artigo 8º, § 4º, II, “b” da IN 404/2004). Tal prescrição está em sintonia com o inciso I, § 3º, artigo 3º, das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003). Referidas instruções normativas também concebem como insumos utilizados na prestação de serviços *“os bens aplicados ou consumidos na prestação de serviços, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado”* (artigo 66, § 5º, II, “a”, da IN 247/2002, e artigo 8º, § 4º, II, “a” da IN 404/2004) (grifo nosso). Somente aqui me parece que referidas IN extrapolaram os ditames prescritos pelas leis 10.637/2002 e 10.833/2003, uma vez que excepcionaram de forma absoluta o creditamento das contribuições em evidência decorrente da aquisição de bens do ativo imobilizado utilizados na prestação de serviços. Com efeito, de acordo com o inciso VI do artigo 3º das retrocitadas leis 10.637/2002 e 10.833/2003, faz jus ao creditamento do PIS/Pasep e da COFINS a aquisição de *“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”* (redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005). Tal questão, no entanto, que examinei apenas superficialmente, não tem influência sobre a presente lide.

Em resumo, para fins do regime de não-cumulatividade do PIS/Pasep e da COFINS, penso que não se pode admitir a acepção de insumo no seu amplo sentido econômico, como defendido pela recorrente e por parte da doutrina, até porque **a norma em tela diz respeito a regime de tributação**, e a palavra “insumo” – além de seu emprego na atividade de prestação de serviços – vem associada ao processo fabril da empresa, atividade que, como já ressaltado, é especificamente tributada pelo IPI.

Em sintonia com a tese aqui defendida o seguinte julgado:

MANDADO DE SEGURANÇA - DIREITO TRIBUTÁRIO - CONTRIBUIÇÕES COFINS E PIS PELO REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE - LEIS Nº 10.637/02, 10.833/03 - DEFINIÇÃO DA NÃO-CUMULATIVIDADE DEPENDE DE NORMA INFRACONSTITUCIONAL - DEFINIÇÃO DE INSUMOS - ENCARGOS DE DEPRECIAÇÃO E AMORTIZAÇÃO - VEDAÇÃO DE CREDITAMENTO NAS AQUISIÇÕES DE PESSOAS FÍSICAS OU DESONERADAS - ARTIGO 31 DA 10.865/04. I - O princípio da não-cumulatividade estabelecido para as contribuições sociais pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003, diverge daquela previsão constitucional originária (IPI e ICMS), dependendo de definição de seu conteúdo pela lei infraconstitucional, não se extraindo do texto constitucional a pretendida regra de obrigatoriedade de dedução de créditos relativos a todo e qualquer bem ou serviço adquirido e utilizado nas atividades da empresa, por isso mesmo também não se podendo acolher tese de ofensa ao artigo 110 do Código Tributário Nacional; II - Estando as regras da não-cumulatividade das contribuições sociais afetas à definição infraconstitucional, conclui-se que: 1º) o conceito de "insumo" para definição dos bens e serviços que dão direito a creditamento na apuração do PIS e COFINS deve ser extraído do inciso II do artigo 3º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, sem vício das regras insertas nas Instruções Normativas SRF nº 247/02 (artigo 66, § 5º, I e II, inserido pela IN nº 358/03) e nº 404/04 (artigo 8º, § 4º, I e II), não havendo direito de creditamento sem qualquer limitação para abranger qualquer outro bem ou serviço que não seja diretamente utilizado na fabricação dos produtos destinados à venda ou na prestação dos serviços; 2º) nada impede que uma das verbas previstas em lei venha a ser excluída pelo legislador, desde que observado o princípio da anterioridade nonagesimal, como estabelecido no artigo 31 da Lei nº 10.865/04, ao vedar o desconto de créditos apurados na forma do inciso III do § 1º do art. 3º das Leis nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, relativos à depreciação ou amortização de bens e direitos imobilizados adquiridos até 30.04.2004; 3º) legítima a regra do inciso III do § 1º do artigo 3º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, que determina que o momento do creditamento das verbas a que se refere (incisos VI e VII do mesmo artigo) deve ser quando ocorre o lançamento dos respectivos encargos de depreciação e amortização; 4º) legítima a regra do § 2º (incisos I e II) do artigo 3º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, que impede o creditamento na entrada de bens e serviços adquiridos de pessoas físicas ou agraciados com desoneração das contribuições na etapa anterior da cadeia produtiva. III - Apelação da impetrante desprovida.

(Tribunal Regional Federal da 3ª Região. Terceira Turma. Apelação em Mandado de Segurança nº 303.823. Processo nº 2005.61.000285868. Relator: Juiz Souza Ribeiro. Data da decisão: 26/03/2009. Data da publicação: 07/04/2009)

Feitas as considerações teóricas necessárias para a análise da contenda, passemos diretamente para o seu exame.

Conforme relatado, a recorrente informa exercer atividade dedicada ao reflorestamento, ao manejo de florestas, ao beneficiamento de madeira, à indústria, ao comércio, à importação e à exportação de madeira, e que, em tal condição, faria jus à restituição de valores relativos ao crédito de PIS e COFINS nos termos das Leis nºs 10.637/02

e 10.833/03, em vista de aquisições de matérias-primas ou de serviços utilizados no processo produtivo.

Em seu recurso, não obstante a reclamante também haver se reportado a direito creditório concernente ao PIS/Pasep não-cumulativo – argumento que, entendemos, deve dizer respeito a outros processos da interessada atinentes à não-cumulatividade das contribuições sociais –, importa ressaltar que a presente lide se restringe apenas a reclamado direito creditório em relação à COFINS não-cumulativa de competência do mês de fevereiro de 2004.

Feita essa ressalva, passemos ao exame dos argumentos apresentados pela reclamante frente os elementos e constatações presentes nos autos.

Relativamente à utilização de combustíveis e lubrificantes como insumos.

Sobre o entendimento oficial concernente à apuração indevida de créditos sobre combustíveis e lubrificantes, alega a interessada que estes teriam sido efetivamente utilizados no processo produtivo – em máquinas, ferramentas e veículos, e que “*o combustível utilizado na Camionete Chevrolet, no ônibus e demais veículos da contribuinte representa quantia mínima quando comparado ao total do combustível utilizado em seu processo produtivo*”, o que não justificaria a glosa de todo o combustível e lubrificantes utilizados pela empresa, “[...] pois é sabido e demonstrado que quase sua totalidade foi utilizada no processo produtivo”.

De acordo com o *Relatório de Verificação Fiscal* de fls. 135/138, especialmente às fls. 135-v, a empresa fora intimada “[...] a informar a segregação do uso dos combustíveis em seu processo produtivo (fls. 15-16) [...]”, tendo asseverado, em resposta à indagação da fiscalização, que utilizou tais produtos (óleo diesel e gasolina) para o transporte de ferramentas no mato, compra de insumos, transporte de funcionários e deslocamento de diretores ou funcionários em serviço.

Diante disso, entendeu a fiscalização no seguinte sentido:

Resta claro que a utilização de combustíveis em veículos utilizados para fins diversos ao processo produtivo da empresa (deslocamentos para compra de insumo, transporte de funcionários ou deslocamento de diretores e funcionários) não pode ser considerada na base de cálculo de créditos das contribuições sociais, pois tais dispêndios não estão diretamente atrelados ao processo produtivo da empresa, tão pouco podem ser considerados insumos, não atendendo, portanto, os requisitos do inciso II do art 3º das Leis 10.637, de 2002 e 10.833, de 2003 [...].

E procedeu corretamente o fisco, já que o creditamento decorrente da não-cumulatividade do PIS/Pasep e da COFINS relativamente à aquisição de bens e serviços exige que estes tenham sido **utilizados como insumos** na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, nos termos do inciso II do artigo 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, ressalvadas algumas hipóteses explicitadas nos correspondentes preceitos legais.

Não se pode admitir, pois, que os combustíveis utilizados na compra de insumos, no transporte de funcionários ou no deslocamento de diretores ou de funcionários em serviço possa ser considerado como insumo aplicado diretamente na atividade produtiva desenvolvida pela reclamante, a qual, inclusive, admite tal juízo quando alega que “*o combustível utilizado na Camionete Chevrolet, no ônibus e demais veículos da contribuinte*

representa quantia mínima quando comparado ao total do combustível utilizado em seu processo produtivo”, o que não justificaria a glosa de todo o combustível e lubrificantes utilizados pela empresa, “[...] pois é sabido e demonstrado que quase sua totalidade foi utilizada no processo produtivo” (grifei).

Mas quanto do combustível e dos lubrificantes teria sido utilizado como insumo do processo produtivo? **A glosa do creditamento decorrente da aquisição dos insumos combustíveis e lubrificantes decorreu, exatamente, da impossibilidade de segregação do uso dos mesmos no período em questão**, conforme atesta a fiscalização no *Relatório de Verificação Fiscal* – fls. 135-v. E procedeu o fisco de forma correta, dada a constatação de que houve, sim, utilização desses produtos – ao menos em parte – em atividades não diretamente envolvidas no processo produtivo a ponto de serem consideradas como insumos das atividades características do objeto social da empresa, que, para fazer uso do creditamento decorrente da não-cumulatividade das contribuições sociais, necessitaria, obrigatoriamente, demonstrar contabilmente as despesas com os bens utilizados efetivamente como insumos de sua atividade produtora.

Assim, não há como acolher os argumentos da recorrente no que diz respeito ao alegado direito de creditamento relativamente às aquisições de combustíveis e lubrificantes.

Sobre o direito creditório decorrente da aquisição de partes, peças e despesas diversas.

Concernente à matéria, a fiscalização, no *Relatório de Verificação Fiscal* – fls. 135-v/136 –, assevera que o crédito apurado pelo contribuinte referente às aquisições de partes e peças para manutenção de máquinas, ferramentas e veículos só poderia ser admitido se tais partes e peças tivessem sido objeto de desgaste por ação direta sobre o produto em fabricação, adotando, pois, o conceito de insumo pavimentado na legislação do IPI e retratado nas já comentadas IN SRF nº 247, de 21/11/2002 (incisos I e II do § 5º do artigo 66 – dispositivo incluído pela IN SRF nº 358, de 09/09/2003) e IN SRF nº 404, de 12/03/2004 (incisos I e II do § 4º do artigo 8º).

Sobre a acepção do termo insumo para fins do regime da não-cumulatividade do PIS e da COFINS, tal questão já foi suficientemente tratada linhas acima, onde se demonstrou a legalidade do alcance do termo segundo os moldes adotados pelas instruções normativas editadas pela Receita Federal, não havendo mais nada de relevante a acrescentar sobre a questão.

Mas ainda concernente ao tema, a fiscalização ressaltou também que, mesmo em relação a alguns produtos passíveis de serem considerados como insumos, tais poderiam ter tido outras destinações, “[...] uma vez que o contribuinte utiliza veículos para fins diversos à produção [...]”. Aqui constata-se que a glosa decorreu da mesma razão pela qual não foram admitidos os gastos com combustíveis, ou seja, carência de comprovação da aplicação dos insumos na atividade produtiva da empresa. Correto, portanto, o entendimento adotado pelo fisco.

Finalmente, em relação ao reclamado direito creditório decorrente do pagamento de serviços necessários à atividade da suplicante, convém sejam feitas as seguintes considerações.

Como já ressaltado, relativamente ao uso terminológico do termo “insumo” na atividade de prestação de serviços, as IN SRF 247/2002 e 404/2004 consideram como insumos “os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na prestação do serviço” (artigo 66, § 5º, II, “b” da IN 247/2002, e artigo 8º, § 4º, II, “b” da IN 404/2004), preceitos que, com efeito, guardam sintonia com o inciso II e o § 3º do artigo 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003.

Do exame dos fatos, vê-se que a glosa dos créditos decorrentes dos serviços prestados à empresa se deu sob a justificativa da não comprovação de utilização desses serviços em seu processo produtivo ou pelo não atendimento dos requisitos legais necessários para tanto. A recorrente, por seu turno, se contrapõe ao entendimento da fiscalização ressaltando haver realizado, efetivamente, a devida comprovação através da apresentação de notas fiscais de serviços que trazem na sua descrição: “*Prestação de serviços, roçadas no plantio de pinus elliotis, extração de toras de pinus elliotis, serviços prestado em roçadas de campo, serviços no plantio de pinus elliotis*”.

De fato, o objeto social da reclamante envolve atividades relacionadas a serraria, beneficiamento de madeiras, reflorestamento e agropecuária, dentre outras. Dada a natureza dessas atividades, penso que os serviços discriminados acima guardam sintonia com o objeto social da reclamante. E, diante dos fatos, vejo que há razões legais que possibilitam admitir a inclusão de gastos com serviços reclamados para fins do creditamento pleiteado, **mas somente em relação a parte deles.**

Dentre as razões elencadas para a glosa dos documentos correspondentes às despesas com prestação de serviços tenho como especialmente relevante o fato de as descrições contidas nos citados documentos não terem sido suficientes para permitir a identificação dos serviços e sua associação com a atividade empresarial da reclamante, bem como o fato de, em alguns casos, aludidos documentos se referirem a serviços que não poderiam ser considerados como insumo da atividade produtora.

Com efeito, em certos casos ficou caracterizada a impossibilidade de segregação dos custos associados diretamente à atividade produtiva (extração de madeiras e toras) dos demais serviços incorridos na área arrendada pela interessada (manutenção da floresta e reflorestamento), o que impossibilita sejam admitidas tais despesas para fins de creditamento decorrente da não-cumulatividade das contribuições sociais, a qual requer seja demonstrada a incidência de gastos com bens e serviços utilizados efetivamente como insumos na atividade produtiva da beneficiária.

Acrescente-se como exemplo dos problemas acima apontados a apresentação de documento referente, simplesmente, a “serviços prestados”, no caso, correspondente à nota fiscal nº 6, emitida por Miguel Tramontin de Souza (ver tabela de fls. 137).

No entanto, entendo que são passíveis de creditamento os custos com serviços de extração de toras de *pinus elliot*, mesmo ciente de que, nos documentos correspondentes a tais despesas, não foram contemplados os quantitativos de madeira extraída e os valores unitários do serviço. Mas, considerando que nas razões para a glosa das despesas com o serviço em questão não foi feita nenhuma alusão a eventual não comprovação dessas despesas, e que referido serviço guarda relação com a atividade produtiva da recorrente, não vejo motivos para sua recusa para fins do creditamento decorrente da não-cumulatividade das contribuições sociais.

Contudo, ainda em relação aos referidos serviços de extração de toras de *pinus elliot*, importa ressaltar que **não deverão ser aceitas as despesas correspondentes aos**

documentos não caracterizados como “nota fiscal” (ou seja, que não apresentam a inscrição “nota fiscal”). Sobre essa questão, não vejo como acolher o argumento da recorrente de que a omissão do termo “nota fiscal” teria sido decorrente de mero erro de grafia. Os documentos nessa condição, a meu ver, não satisfazem os requisitos de admissibilidade mínimos para comprovar a transação neles consignada a ponto de dar ensejo ao reconhecimento do direito creditório pleiteado.

Por todo o exposto, deverá ser reconhecido o direito creditório nos termos abaixo calculados:

Nota fiscal	Valor
129	5.519,59
130	10.500,51
TOTAL	16.020,10
Alíquota	7,6%
Valor do crédito	1.217,53

* A tabela com a discriminação completa das notas fiscais correspondentes aos serviços glosados encontra-se disposta às fls. 137 dos autos.

Releva ressaltar, finalmente, que os serviços correspondentes às notas fiscais acima discriminadas não se incluem dentre as exceções objeto do artigo 3º, § 2º, das leis 10.637/2002 e 10.833/2003 (hipóteses que não dão direito ao crédito)⁴, uma vez que dizem respeito à prestação de serviços, por pessoas jurídicas, sujeitos às contribuições sociais PIS/Pasep e COFINS.

Da conclusão

Diante de todo o exposto, voto para **dar provimento parcial ao recurso voluntário interposto pelo sujeito passivo**, reconhecendo o direito creditório no montante de R\$ 1.217,53 (um mil, duzentos e dezessete reais e cinquenta e três centavos), a título de COFINS, conforme demonstrativo de cálculo objeto da tabela consignada nas razões do presente voto.

Sala de Sessões, em 02 de fevereiro de 2011.

(assinado digitalmente)

Francisco José Barroso Rios - Relator

⁴ § 2º Não dará direito a crédito o valor: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

I - de mão-de-obra paga a pessoa física; e (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

II - da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, desse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição. (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

