



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

Processo nº 12571.000126/2010-79
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3302-001.858 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 24 de outubro de 2012
Matéria Auto de Infração - Cofins
Recorrente COMÉRCIO DE MADEIRAS E TRANSPORTES RODOVIÁRIOS BOM DESTINO LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/12/2007, 01/02/2008 a 30/09/2008

MULTA DE OFÍCIO. CONFISCO. MATÉRIA CONSTITUCIONAL. APRECIÇÃO PELO CARF. VEDAÇÃO.

Descabe ao Carf pronunciar-se sobre alegação de inconstitucionalidade de lei.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/12/2007, 01/02/2008 a 30/09/2008

VENDAS A COMERCIAIS EXPORTADORAS QUE OPERAM TERMINAIS PRÓPRIOS NÃO ALFANDEGADOS. FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO.

A remessa de mercadorias a terminais não alfandegados descaracteriza a venda com fim específico de exportação, para efeito da isenção da Cofins.

INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. BASE DE CÁLCULO. CRÉDITOS. INSUMOS. CONCEITO.

O conceito de insumo passível de crédito no sistema não cumulativo não é equiparável a nenhum outro conceito, trata-se de definição própria. Para gerar crédito de PIS e COFINS não cumulativo o insumo deve: ser UTILIZADO direta ou indiretamente pelo contribuinte na sua atividade (produção ou prestação de serviços); ser INDISPENSÁVEL para a formação daquele produto/serviço final; e estar RELACIONADO ao objeto social do contribuinte.

CRÉDITOS. EMBALAGENS. TRANSPORTE.

O custo com embalagens - quaisquer que seja a embalagem: utilizada para o transporte ou para embalar o produto, para apresentação - deve ser

considerado para o cálculo do crédito no sistema não cumulativo de PIS e COFINS.

Recurso Voluntário Parcialmente Provido

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos,

ACORDAM os membros da **3ª câmara / 2ª turma ordinária** da terceira **SEÇÃO DE JULGAMENTO**, por maioria de votos em dar provimento ao Recurso Voluntário apresentado nos termos da redatora designada. Vencidos os conselheiros José Antonio Francisco (relator) e Maria da Conceição Arnaldo Jacó, que negavam provimento ao recurso. Designada a Conselheira Fabiola Cassiano Keramidas para redigir o voto vencedor.

(Assinado digitalmente)

Walber José da Silva – Presidente e Relator *Ad Hoc*

(Assinado digitalmente)

Fabiola Cassiano Keramidas – Redatora Designada

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Walber José da Silva, José Antonio Francisco, Fabiola Cassiano Keramidas, Maria Conceição Arnaldo Jacó, Alexandre Gomes e Gileno Gurjão Barreto.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário (fls. 407 a 751) apresentado em 1º de março de 2012 contra o Acórdão nº 06-34.810, de 07 de dezembro de 2011, da 3ª Turma da DRJ/CTA (fls. 387 a 403), cientificado em 1º de fevereiro de 2012, que, relativamente a auto de infração de Cofins dos períodos de janeiro de 2006 a dezembro de 2007 e de fevereiro a setembro de 2008, considerou a impugnação improcedente, nos termos de sua ementa, a seguir reproduzida:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/12/2007, 01/02/2008 a 30/09/2008

VENDAS A COMERCIAIS EXPORTADORAS QUE OPERAM TERMINAIS PRÓPRIOS NÃO ALFANDEGADOS. FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO. COFINS. TRIBUTAÇÃO.

Em face da ausência de comprovação do fim específico de exportação referido pela legislação, as vendas efetuadas a

~~empresas comerciais exportadoras que não sejam tradings (nos~~

termos do Decreto-lei nº 1.248, de 1972) e que operam terminais próprios não alfandegados, sujeitam-se à tributação da Cofins.

PERÍCIA. PRESCINDIBILIDADE.

Indefere-se o pedido de perícia cuja realização revela ser prescindível para o deslinde da questão.

JUNTADA DE PROVAS DOCUMENTAIS.

As provas documentais devem ser apresentadas juntamente com a peça impugnatória, sob pena de preclusão, salvo exceções taxativamente previstas.

MULTA DE OFÍCIO.

Cobra-se multa de ofício por expressa disposição legal.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

O auto de infração foi lavrado em 13 de abril de 2010, de acordo com o temo de fls. 152 e 153. A Primeira Instância assim resumiu o litígio:

Trata o presente processo de auto de infração em que são exigidos R\$ 1.517.444,34 de Cofins não cumulativa, além de multa de ofício de 75% e acréscimos legais, em face da apuração de falta de recolhimento da contribuição relativamente aos períodos de apuração 01/2006 a 12/2007 e 02/2008 a 09/2008, consoante descrição dos fatos e enquadramento legal de fls. 150/154, demonstrativo de apuração de fls. 155/158 e demonstrativo de multa e juros de mora de fls. 159/162.

No campo “descrição dos fatos e enquadramento legal” do auto de infração, fl. 152, consta o seguinte relato:

*003 – COFINS – INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA
FALTA/INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO DA COFINS.*

Os valores da contribuição foram apurados na análise dos Pedidos de Ressarcimento Eletrônico do 1º trimestre de 2006 ao 3º trimestre de 2008, tratados nos processos administrativos nº 12571.000051/201026, 12571.000052/201071, 12571.000053/201015, 12571.000054/201060, 12571.000055/201012, 12571.000056/201059, 12571.000057/201001, 12571.000058/201048, 12571.000059/201092, 12571.000060/201017, 12571.000061/201061, respectivamente. A análise realizada nos referidos processos concluiu que o contribuinte não possui crédito a ser ressarcido, conforme consta dos Despachos Decisórios nº 18 a 28/2010 da SAFIS da DRF/PTG (cópias no processo), mas, sim, contribuições que deixaram de ser recolhidas, conforme apontamento dos demonstrativos intitulados ‘PLANILHA PARA APURAÇÃO COFINS – NÃO CUMULATIVO’ dos trimestres acima citados (cópias no processo).

Cientificada em 13/04/2010 (fl. 151), a contribuinte apresentou, em 13/05/2010, a impugnação de fls. 167/211, instruída com os documentos de fls. 212/358, cujo teor será a seguir sintetizado.

Primeiramente, após breve relato dos fatos, lista, no item denominado “Dos documentos comprobatórios do erro material no levantamento fiscal” uma série de documentos que estariam acompanhando a impugnação e discorre sobre eles. Aduz que o farto conteúdo documental comprova a arbitrariedade do agente fiscal, estando comprovado que as exportações efetivamente ocorreram. Reclama a nulidade tanto do MPF quanto da exigência efetuada.

A seguir, no tópico “desconsideração da atividade típica de exportação – utilização de presunção indevida no lançamento dos tributos – violação do parágrafo único do art. 142 do CTN” aduz que, ao desconsiderar as vendas realizadas para a empresa exportadora como vendas para o mercado externo, o agente fiscal incorreu em flagrante equívoco. Afirma que a empresa efetuou a venda da madeira para a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação, fazendo jus, portanto, à não incidência da Cofins.

Acrescenta, ainda, que emitiu todas as notas fiscais em favor da comercial exportadora, “em sua maioria para a empresa RBI Enterprises Trading S/A, e a madeira, conforme atestou o Agente Fiscal, efetivamente seguiu para depósitos situados nas cidades portuárias de São Francisco do Sul/SC e Paranaguá/PR, de propriedade da Comercial Exportadora, e posteriormente após (sic) as atividades típicas de logística portuária, foram exportadas” e que, conforme orientação contida no sítio da RFB na internet, “após a emissão da nota fiscal de venda pela pessoa jurídica vendedora com o fim específico de exportação, a empresa comercial exportadora caso não tivesse realizado a venda da madeira para o exterior no prazo de 180 (cento e oitenta) dias, se tornaria a responsável pelo recolhimento dos créditos presumidos de Cofins que seriam devidos pela vendedora.”

Aduz que, contraditoriamente, o próprio agente fiscal afirma no despacho decisório que as “saídas relativas as notas fiscais foram realizadas para empresas comerciais não Trading e destinadas a armazéns não alfandegados, não fazendo jus, portanto, à isenção do PIS/PASEP e da COFINS.”

Prossegue, afirmando que apesar do agente fiscal “tentar afastar a característica essencial da empresa comercial exportadora com a finalidade de legitimar o seu ato discricionário de indeferimento dos ressarcimentos dos créditos, novamente se contradiz quando afirma que ‘em termos de legislação tributária a menção a empresa comercial exportadora deve ser entendida, em regra, como abarcando tanto aquelas sujeitas ao regime especial, como as demais, inscritas somente no REI.’” Esclarece que a RBI Enterprises Trading S/A trabalha exclusivamente com a atividade de exportação e possui o seu registro no REI – Registro de Exportadores e Importadores, “o que afasta toda a atuação atrapalhada do Fiscal, que afastou-se da legalidade do ato de fiscalização, ignorando de forma

discrecionária todos os substratos fáticos jurídicos que podiam evidenciar-lhe a legalidade da relação mercantil de exportação indireta ocorrida entre” as empresas.

Diz, ainda, que o agente fiscal equivocou-se ao considerar, ilegalmente, que a contribuinte seria a responsável pelo pagamento dos tributos e que não teria direito ao ressarcimento dos créditos da Cofins não cumulativa.

Conclui o tópico, afirmando que a conduta adotada teria tornado o MPF 09.1.04.002008001532 nulo de pleno direito e que isso teria configurado erro material na constituição da exigência do PIS e da Cofins.

No ponto seguinte, denominado “Da existência de direito a apropriação de créditos de custos encargos e despesas vinculados à receita de exportação” diz que foi desconsiderada “a maioria dos créditos referentes as receitas apropriadas em relação a custos, despesas e encargos na atividade mercantil com o fim específico de exportação.”

Salienta que a apropriação dos créditos foi efetuada com base na estrita interpretação da legislação tributária e que os créditos relativos à utilização dos insumos podem ser facilmente verificados nas planilhas fornecidas à fiscalização.

Em outro tópico, chamado de “venda a empresa comercial exportadora –imunidade tributária – art. 149, § 2º, II da CF/88 – Decreto 4.524/2002 – Art. 89” diz que por meio das notas fiscais e de toda a documentação apresentada pode ser verificado que todas as madeiras foram efetivamente objeto de exportação indireta, “sendo evidenciado que a vendedora fiscalizada procedeu na mais lida e escorreita conduta não existindo meios legais que possam considerá-la infratora dos preceitos tributários referentes às imunidades, isenções e não-incidências que a lei lhe confere em relação aos recolhimentos de Cofins.”

Adiciona, também, que as notas fiscais, os memorandos de exportação, os conhecimentos de transporte e os registros de operações de exportação que acompanham a impugnação demonstram de modo incontroverso que a empresa agiu dentro dos preceitos legais e com a mais absoluta boa-fé.

A seguir, tece considerações acerca da não incidência prevista na Constituição sobre as operações e as receitas decorrentes de exportação. Reafirma que, segundo orientação contida no sítio da RFB na internet, se a venda foi efetuada para uma comercial exportadora e se a exportação não foi efetuada a responsabilidade pelo pagamento dos tributos deve ser da comercial exportadora e não da vendedora. Insiste na alegação de existência de erro material praticado pelo agente fiscal e defende a necessidade de cancelamento do lançamento efetuado.

Aduz que a venda foi efetuada para uma comercial exportadora e que esta efetivamente realizou a exportação, ficando ressaltada a não incidência da operação.

No item seguinte, a contribuinte discorre sobre a “apropriação indevida dos créditos referentes bens e serviços utilizados como insumos – violação do art. 3º da Lei nº 10.637/2002.” Aduz que, nos termos da legislação, além dos lubrificantes e combustíveis expressamente referidos, consideram-se insumos, para fins de desconto de créditos na apuração da contribuição, as matérias-primas e produtos intermediários, o material de embalagem e quaisquer outros bens ou serviços adquiridos de pessoas jurídicas domiciliadas no País, aplicados ou consumidos na fabricação de bens destinados à venda ou na prestação de serviços.

Assim, entende que, “no caso do contribuinte, a madeira, em toras é matéria-prima adquirida para o beneficiamento com fins específicos de exportação, e, por conseguinte, nessa hipótese, enquadra-se no conceito de insumo para efeito de apropriação de créditos da contribuição para o PIS/PASEP (sic).” Diz que os pedidos de ressarcimento devem ser acatados já que as mercadorias foram efetivamente exportadas e que se haviam dúvidas em relação à exportação caberia ao agente fiscal realizar diligências, inclusive via Siscomex, para comprovar ou não as operações. Insiste na ilegalidade do procedimento adotado pelo agente fiscal.

Noutro tópico, fala sobre a “ilegalidade da presunção fiscal para o presente caso.” Diz que “pelos fatos acima narrados, nota-se que o agente fiscal aplicou a presunção fiscal para primeiro, considerar que não se configurou a operação de exportação ou venda mercado externo, e segundo, pela descaracterização da legalidade da apropriação dos créditos referentes a insumos utilizados na atividade comercial típica de exportação indireta com o intuito de eximir-se do pagamento das contribuições sociais da Cofins.”

Afirma que, consoante legislação, jurisprudência e doutrina pátrias, é vedado ao agente fiscal a utilização de presunções, indícios ou arbitramentos que se afastem da realidade documental do contribuinte, ou seja, “o arbitramento só é legitimado na inexistência de documentos ou da imprestabilidade destes documentos.”

No ponto seguinte, discorre acerca da “multa isolada – art. 44 – Lei nº 9.430/96 – erro material – caráter confiscatório – ilegalidade.” Aduz que o agente fiscal desconsiderou indevidamente a conduta do contribuinte e fez incidir multa de ofício, nos termos do art. 44, I da Lei nº 9.430, de 1996. Diz que tal incidência é improcedente já que é protegido pela imunidade constitucional, afinal as mercadorias foram vendidas com notas fiscais para uma comercial exportadora que efetivamente efetuou a exportação.

Acrescenta, também, que o lançamento efetuado contém flagrante nulidade na sua constituição, sendo visível o erro material na composição de sua base de cálculo, inclusive no que diz respeito à multa e aos juros de mora.

A seguir, no item denominado “Da Prova Pericial – art. 16 inciso IV do Decreto-lei nº70.235/1972” diz que em face da

complexidade da questão e da vasta documentação apresentada torna-se necessário a realização de perícia para comprovar de maneira inequívoca a legalidade das operações de exportação indireta. Indica perito.

Ao final, requer:

- a) seja declarada a nulidade do lançamento em face da existência de atos nulos e de ilegalidades praticadas pela autoridade fiscal;*
- b) seja declarada a nulidade do lançamento em decorrência da imunidade prevista no art. 149, § 2º, I, da Constituição;*
- c) a declaração de nulidade do lançamento fiscal em decorrência da aplicação indevida da multa de ofício de 75%;*
- d) a declaração de nulidade do lançamento fiscal em decorrência da existência de erro material no levantamento fiscal principalmente em razão da adoção, por parte do agente fiscal, de entendimento diverso ao da realidade documental, bem como da adoção de presunção fiscal indevida e de desconsideração da imunidade constitucional.*
- e) seja deferido o pedido de ressarcimento da contribuição em questão, objeto dos despachos decisórios nº 18 a 28/2010, e homologadas as compensações;*
- f) a realização de prova pericial contábil para comprovar a validade e a legalidade da relação de exportação indireta entre a contribuinte e a empresa comercial exportadora; Por último, após protestar por todos os meios de prova em direito admitidos, bem como a juntada de novos documentos, pede deferimento.*

À fl. 361, termo de juntada, por apensação, dos processos nºs 12571. 000051/2010-26, 12571.000052/2010-71, 12571. 000053/2010-15, 12571.000054/2010-60, 12571. 000055/2010-12, 12571.000056/2010-59, 12571. 000057/2010-01, 12571 .000058/2010-48, 12571.000059/2010-92, 12571. 000060/2010-17, 12571. 000061/2010-61, ao presente processo."

Portanto, os presentes autos passaram a abranger todos os processos mencionados (pedidos de ressarcimento e auto de infração).

No recurso, a Interessada repetiu as alegações da impugnação quanto ao auto de infração e defendeu o direito aos créditos em relação ao combustível para máquinas e caminhões que fazem o manejo e transporte do material e à madeira adquirida para o beneficiamento com fins específicos de exportação.

Além disso, alegou ser confiscatória a “multa isolada” aplicada e ter ocorrido erro material, sem a prática de dolo. Por fim, requereu o seguinte:

- a) Seja declarada a nulidade do lançamento fiscal objeto da presente por conterem atos eivados de nulidades e ilegalidades praticados pela Autoridade fiscal, tais como multa, exclusão da imunidade constitucional para as atividades de exportação,*

desconsideração da documentação apresentada e o consequente ERRO MATERIAL no lançamento de ofício, nos moldes da fundamentação;

b) Seja declarada a nulidade do lançamento fiscal em face da imunidade de pagamento de contribuições sociais da COFINS conforme prescreve o art. 149, §2º, inciso I, da CF/88 em face da venda de produtos(madeira) a comercial exportadora desconsiderada pela autoridade fiscal nos moldes da fundamentação;

c) Seja anulado o lançamento fiscal em virtude da multa de ofício ter sido aplicada indevidamente tendo em vista a idoneidade da documentação apresentada nos moldes da fundamentação da presente impugnação;

d) Seja anulado o lançamento questionado, reconhecendo a existência de ERRO MATERIAL no levantamento fiscal decorrente do MPF 09.1.04.00-2008-00153-2, em virtude, dentre outros, do afastamento da realidade documental requerente da presunção fiscal, desconsideração da imunidade constitucional prevista no art. 149, § 2º, inciso I, da CF/88, o que opera grave ofensa a princípios constitucionais e tributários, violação do art.6º, inciso III, da Lei 10.8333/2003, e o consequente enriquecimento ilícito da requerida, nos moldes da fundamentação da presente impugnação;

e) Por fim, seja deferido o pedido de ressarcimento da contribuição para a COFINS não cumulativa - Mercado Externo referentes aos Despachos Decisórios n.º 18/2010 a 28/2010, referente ao período 2006 a 2008, assim como, na homologação das compensações e apropriações de créditos vinculadas ao pedido de ressarcimento de créditos.

f) Seja declarada a nulidade da glosa efetuada pelo agente fiscal considerando as operações de exportação como Vendas no mercado interno tributas pela COFINS e com a consequente desconsideração das apropriações de crédito feitas pelo contribuinte em relação aos insumos, em face da contrariedade ao disposto no o art. 149, §2º, inciso I, da CF/88, e do art.6º, inciso III, da Lei 10.8333/2003.

Voto Vencido

Conselheiro Walber José da Silva, Relator *Ad Hoc*

O recurso é tempestivo e satisfaz os demais requisitos de admissibilidade,

~~dele devendo-se tomar conhecimento.~~ 00-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 06/08/2014 por FABIOLA CASSIANO KERAMIDAS, Assinado digitalmente em 06/0

8/2014 por WALBER JOSE DA SILVA, Assinado digitalmente em 06/08/2014 por FABIOLA CASSIANO KERAMIDAS

Impresso em 12/08/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

São quatro os principais grupos de alegações da Interessada: nulidade do lançamento, ocorrência das condições para o crédito de exportação, direito ao crédito sobre a aquisição do que considera serem insumos e aplicação da multa.

Em relação às alegações de nulidade, razão alguma cabe à Interessada, uma vez que não se verifica haver vícios no auto de infração, especialmente por que também faz parte das razões da autuação a fundamentação que constou dos despachos decisórios, cujas cópias foram juntadas aos autos.

O auto de infração esclareceu o seguinte na fl. 152:

A análise realizada nos referidos processos concluiu que o contribuinte não possui crédito a ser ressarcido, conforme consta dos Despachos Decisórios nº 18 a 28/2010 da SAFIS da DRF/PTG (cópias no processo), mas, sim, contribuições que deixaram de ser recolhidas, conforme apontamento dos demonstrativos intitulados "PLANILHA PARA APURAÇÃO COFINS - NÃO CUMULATIVO" dos trimestres acima citados (cópias no processo).

Portanto, além de se referir às razões dos despachos decisórios, esclareceu a Fiscalização que os demonstrativos de cada trimestre indicaram os valores apurados da contribuição devida.

No mais, adotam-se os fundamentos do acórdão de primeira instância, com fulcro no art. 50, §1º, da Lei n. 9.784, de 1999.

No tocante à segunda questão, a análise efetuada pela DRJ já havia sido efetuada pela Fiscalização, concluindo-se que as adquirentes de produtos da Interessada não seriam “trading companies” e que as mercadorias não foram enviadas diretamente à exportação nem a recintos alfandegados (já que os depósitos não eram alfandegados).

A Fiscalização apurou que as duas empresas (RBI Enterprises Trading S. A. e Valebras Trading S. A.) não seriam “trading companies” a partir de informações no site do Ministério do Desenvolvimento - MDIC e das relações de cadastros da SRRF da 9ª Região Fiscal.

Em consulta ao site do MDIC (relação atualizada em 15.03.2012), verificou-se que a primeira empresa consta da lista atual de empresas habilitadas.

Dessa forma, muito embora a relação apurada pela Fiscalização fosse a atualizada em 9 de abril de 2009 e tivessem sido levadas em consideração as duas outras relações, não se poderia garantir que em 2006 as referidas empresas não estivessem habilitadas ou que não houve algum equívoco na relação publicada no site,

Nesse contexto, a Primeira Instância considerou o seguinte:

A contribuinte afirma que eventuais dúvidas, se houvessem, deveriam ser sanadas pelo agente fiscal, com amparo em diligências. Esta afirmação, dependendo do contexto em que apresentada, até poderia guardar uma certa correlação com a coerência. Este, contudo, não é o caso, afinal, na medida em que as vendas foram efetuadas para empresas chamadas

exportadoras (não tradings) e as mercadorias acabaram sendo remetidas para locais não alfandegados, não restou confirmado o fim específico de exportação. Se tal fim não restou confirmado (ainda que, por outros meios, a mercadoria tenha sido exportada), em relação à presente empresa a venda deve ser considerada como tendo sido efetuada internamente (no mercado interno), e quanto a esse aspecto, nenhuma dúvida persiste (sendo desnecessária, portanto, a realização de diligências). Nesse contexto, sendo corretos os ajustes efetuados, correta, também, a exigência sob análise.

De fato, dispõe o art.1º do Decreto-lei n. 1.248, de 1972:

Art.1º - As operações decorrentes de compra de mercadorias no mercado interno, quando realizadas por empresa comercial exportadora, para o fim específico de exportação, terão o tratamento tributário previsto neste Decreto-Lei.

Parágrafo único. Consideram-se destinadas ao fim específico de exportação as mercadorias que forem diretamente remetidas do estabelecimento do produtor-vendedor para:

- a) embarque de exportação por conta e ordem da empresa comercial exportadora;*
- b) depósito em entreposto, por conta e ordem da empresa comercial exportadora, sob regime aduaneiro extraordinário de exportação, nas condições estabelecidas em regulamento.*

Depósito em “entreposto” somente pode referir-se a entreposto aduaneiro, o que exige que o depósito seja alfandegado.

Dessa forma, a Interessada enviou as mercadorias a depósitos não alfandegados, situação de que poderia ter conhecimento facilmente

Acrescente-se que a Interessada também deixou de apresentar cópia dos contratos que realizou com as duas empresas, o que poderia fazer supor que houvesse sido de alguma forma enganada.

Portanto, não há como negar que as vendas não satisfizeram as condições para serem consideradas “com fim específico de exportação”.

Em relação aos créditos, nos despachos, foram analisadas questões relativas a bens adquiridos para revenda, bens e serviços utilizados como insumos, despesa de energia elétrica, encargo de depreciação de bens do ativo permanente, crédito presumido relativo ao estoque de abertura

Entretanto, em seu recurso, a Interessada abordou apenas as questões relativas aos bens e serviços utilizados como insumos e combustíveis e energia elétrica.

Dessa forma, a apropriação dos créditos, conforme concluíram os despachos decisórios, deve ser efetuada unicamente para a receita do mercado interno.

No que diz respeito aos bens utilizados como insumos, os despachos decisórios esclareceram tratar-se do seguinte:

- Matéria-prima: Toras e toretes de Pinus;

- *Produtos Intermediários: as serras, para o corte das toras; o fungicida, para o tratamento fito-sanitário das tábuas; e as lixas, para a realização do acabamento nas tábuas;*

- *Material de Embalagem: Fitas, Fitolhos e Cantoneiras*

Em relação às matérias-primas, conforme esclarecido nos despachos:

Os documentos apresentados pelo contribuinte foram analisados tendo se chegado a conclusão que no período foram utilizados nesta atividade os insumos constantes do demonstrativo denominado "Relação das Notas Fiscais de Entrada de Insumos".

Destaque-se que foram considerados os insumos acima relacionados independentemente do CFOP constante do arquivo de Notas Fiscais apresentado.

Em relação aos serviços utilizados como insumos, no entanto, a Interessada não esclareceu à Fiscalização do que se trataria. Ademais, não seria possível discriminar o emprego dos serviços de transporte e efetuar a apropriação dos combustíveis e peças para a atividade produtiva.

Acrescentaram ainda os despachos:

Relativamente A primeira constata-se que não existe nenhum serviço que seja utilizado como insumo, conforme se verifica pela leitura do processo produtivo da empresa.

Quanto à segunda atividade o contribuinte não esclareceu quais os serviços são utilizados como insumo no "Transporte Rodoviário de Carga". Note-se que a empresa possui diversos veículos (tratores, empilhadeiras e caminhões) e que faz uso compartilhado dos mesmos (principalmente os caminhões) no "Beneficiamento de Madeiras" e no "Transporte Rodoviário de Carga". Também que determinados serviços poderiam ser considerados insumos da segunda atividade, mas não poderiam ser considerados insumos da primeira atividade.

O contribuinte foi intimado por duas vezes (Intimação 653/2009 e Intimação 748/2009) a demonstrar quais créditos de "Serviços Utilizados como Insumos" estariam vinculados aos serviços de fretes e nada respondeu.

Idêntico raciocínio aplica-se à energia elétrica.

No “laudo pericial contábil” apresentado pela Recorrente na impugnação, as conclusões relativas à aquisições para revenda são completamente contraditórias, como se observa do trecho abaixo reproduzido:

Para derrubarmos este item juntamos vasta documentação de todas as notas fiscais de aquisição de matéria-prima (toras in natura, madeiras, insumos, etc.).

Por óbvio que toda mercadoria adquirida trata-se de toras, ripas, cavacos, todas para revenda. E as toras transformam-se em madeira beneficiadas, isto acontece através do processo de industrialização. Não existe industrialização de madeiras se não houver a matéria-prima básica que são as toras in natura. Após o desdobramento do processo industrial é que se obtém a madeira para exportação da derivada de madeira.

De toda forma, como se esclareceu, a Interessada não apresentou tal alegação em seu recurso.

Em relação aos combustíveis, foram apresentadas cópias de notas de compras, o que não comprova a utilização no processo de produção. A justificativa do laudo de que a atividade principal é “comércio de madeiras, beneficiamento de madeiras tipo exportação e transportes rodoviários de cargas” não é suficiente para comprovar o seu uso no processo produtivo.

Quanto aos serviços, as razões são basicamente as mesmas em relação às despesas de manutenção de veículos e máquinas.

No tocante à manutenção de maquinários industriais, pode tratar-se de despesas ativas, que aumentam a vida útil do bem e, assim, não poderiam gerar créditos.

Finalmente, em relação ao material de embalagem, claro está que se trata de material para transporte e não de embalagem propriamente dita.

Não se tratando de insumo de produção e não havendo previsão para que tais despesas gerem créditos nos demais incisos do dispositivo que trata dos créditos, não se pode aceitar as alegações da Interessada.

Quanto à multa, aplica-se a Súmula Carf n. 2 (Portaria Carf n. 106, de 21 de dezembro de 2009):

Súmula CARF n. 2

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

À vista do exposto, voto por negar provimento ao recurso.

(Assinado digitalmente)

Walber José da Silva – Relator *Ad Hoc*

Voto Vencedor

CONSELHEIRA FABIOLA CASSIANO KERAMIDAS

Conforme relatado, trata-se de discussão acerca da possibilidade de creditamento de valores glosados na sistemática do regime não cumulativo.

De acordo com os autos percebe-se que a Recorrente apresentou várias Declarações de Compensação – Dcomps.

Em relação ao crédito vinculado à receita de exportação, concordo com o entendimento do ilustre Conselheiro Relator. Pelo que se depreende dos fatos, tratam-se de duas empresas não exportadoras (a fiscalização constatou que não eram *tradings* com base na análise da documentação e do site do Ministério de Tecnologia). Neste aspecto faltam provas para justificar o alegado pela Recorrente, que a venda foi realizada para comercial exportador, o que permitiria a tomada de crédito.

No que se refere ao crédito de PIS/COFINS não cumulativo, são necessárias algumas considerações. A meu sentir, a problemática em relação ao crédito neste sistema infere-se no fato de a legislação referir-se a insumos de forma genérica, o que permite aos operadores do direito realizar a própria interpretação do conceito e alcance do termo “insumo”. E é exatamente o que se discute nos presentes autos, o conceito de insumo para a atividade da Recorrente. Determina a lei:

“Lei nº 10.833/03

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

a) nos incisos III e IV do § 3º do art. 1º desta Lei; (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

b) no § 1º do art. 2º desta Lei; (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da Tipi; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

III - energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica;

III - energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

IV - aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;

V - valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das

Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

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; (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

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

VIII - bens recebidos em devolução cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior, e tributada conforme o disposto nesta Lei;

IX - armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor.

X - vale-transporte, vale-refeição ou vale-alimentação, fardamento ou uniforme fornecidos aos empregados por pessoa jurídica que explore as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção. (Incluído pela Lei nº 11.898, de 2009)

§ 1º Observado o disposto no § 15 deste artigo e no § 1º do art. 52 desta Lei, o crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor: (Redação dada pela Lei nº 10.925, de 2004)

§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: (Redação dada pela Lei nº 11.727, efeitos a partir de nov/2008)

I - dos itens mencionados nos incisos I e II do caput, adquiridos no mês;

II - dos itens mencionados nos incisos III a V e IX do caput, incorridos no mês;

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

IV - dos bens mencionados no inciso VIII do caput, devolvidos no mês.

§ 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, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição. (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

§ 3º O direito ao crédito aplica-se, exclusivamente, em relação:

I - aos bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País;

II - aos custos e despesas incorridos, pagos ou creditados a pessoa jurídica domiciliada no País;

III - aos bens e serviços adquiridos e aos custos e despesas incorridos a partir do mês em que se iniciar a aplicação do disposto nesta Lei.

§ 4º O crédito não aproveitado em determinado mês poderá ser-lo nos meses subsequentes.

(...)” – destaquei

A discussão acerca da conceituação do termo “insumos” têm tomado tempo e espaço da doutrina e da jurisprudência administrativa. Naturalmente, os intérpretes buscam definições já conhecidas. A Receita Federal defende, para o PIS e para a COFINS, o emprego do conceito de insumos utilizado pela legislação de IPI e ICMS. Já alguns julgadores deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF - emprestam o conceito de “custo” e de “despesa” aplicados pela legislação do imposto de renda (RIR artigos 290/299).

Particularmente, entendo que o sistema não cumulativo de PIS e COFINS não se identifica com os sistemas do IPI, do ICMS ou do IRPJ. **O tributo é diverso, a sistemática é diversa, e não há necessidade de se aplicar um conceito pré-existente simplesmente porque ele já existe.** A meu sentir, é preciso que o intérprete do direito utilize as normas de hermenêutica, juntamente com as demais regras do ordenamento jurídico, e forme um conceito próprio de insumo que seja aplicável a esta nova sistemática.

Em vista desta disparidade de entendimentos, parece-me prudente realizar uma prévia análise acerca das diferenças entre as formas de apuração não cumulativa dos tributos.

No que se refere à equiparação dos sistemas não cumulativos do IPI/ICMS e do PIS/COFINS, tenho defendido a total diferença entre os regimes¹, o que causa reflexos indiscutíveis e indissociáveis à apuração dos créditos tributários.

É cediço que até a criação do sistema não cumulativo para o PIS e para a COFINS, a não cumulatividade alcançava, apenas, o imposto estadual sobre circulação de mercadorias – ICMS – e o imposto federal incidente sobre o produto industrializado – IPI.

Em decorrência deste fato, conforme já esclarecido, é natural que os intérpretes do direito (neste caso entendidos como as autoridades administrativas fiscalizadoras - por aplicarem as normas - e as autoridades administrativas de julgamento - por julgar a forma como as normas foram aplicadas) busquem as definições pré-estabelecidas e já conhecidas dos regimes cumulativos do ICMS e IPI para conceituar o novo sistema.

Todavia, este procedimento quase que automático, ao invés de solucionar a questão, confunde e inviabilizar a correta aplicação da norma tributária.

¹ ARTIGO PUBLICADO in “Planejamento Fiscal – Aspectos Teóricos e Práticos”, Volume II, Quartier Latin, artigo intitulado “O Conceito de Insumos e a Não-Cumulatividade do PIS e COFINS”, fls. 197/208

A não cumulatividade para fins de PIS e COFINS instituiu-se, inicialmente no âmbito legislativo, tendo sido expedidas as Medidas Provisórias nº 66/02 e 135/03, posteriormente convertidas nas Leis Ordinárias nº 10.637/02 – PIS – e nº 10.833/03 – COFINS. O supedâneo constitucional surgiu com a alteração do artigo 195 da Carta Magna, ao qual foi incluído o parágrafo 12, conforme redação trazida pela Emenda Constitucional nº 42 (EC nº 42 de 19.12.03), *in verbis*:

"Art. 195.

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

(...)"

Além da diversidade de fundamentação legal e constitucional, o principal fato diferenciador dos regimes deve ser observado em relação à regra matriz do tributo, especificamente em relação ao seu aspecto material. É exatamente este o critério que entendo que deve ser observado para nortear a interpretação da regra do crédito na sistemática em apreço.

As contribuições ao PIS/COFINS, desde o início de sua "existência", pretenderam a tributação da receita² das pessoas jurídicas, sem qualquer vinculação a um bem ou produto, incidindo, portanto, sobre uma grandeza econômica formada por uma série de fatores contábeis, os quais constituem a receita de uma empresa. Já o IPI/ICMS, prevêem a tributação do valor de determinado produto.

Tal diferença torna evidente a distinção dos regimes não cumulativos. Explico. Adoto a premissa de que o conceito de cumulatividade significa tributar mais de uma vez a mesma grandeza econômica. Nestes termos, para se alcançar o efeito não cumulativo é necessário, exatamente, evitar esta reiterada incidência tributária sobre a mesma riqueza.

² "Art. 1º A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, com a incidência não-cumulativa, tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo, o total das receitas compreende a receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica.

§ 2º A base de cálculo da contribuição é o valor do faturamento, conforme definido no caput.

§ 3º Não integram a base de cálculo a que se refere este artigo as receitas:

I - isentas ou não alcançadas pela incidência da contribuição ou sujeitas à alíquota 0 (zero);

II - não-operacionais, decorrentes da venda de ativo permanente;

III - auferidas pela pessoa jurídica revendedora, na revenda de mercadorias em relação às quais a contribuição seja exigida da empresa vendedora, na condição de substituta tributária;

IV – (Revogado pela Lei nº 11.727, de 2008)

V - referentes a:

a) vendas canceladas e aos descontos incondicionais concedidos;

b) reversões de provisões e recuperações de créditos baixados como perda que não representem ingresso de novas receitas, o resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido e os lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição que tenham sido computados como receita.

VI - decorrentes de transferência onerosa a outros contribuintes do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS de créditos de ICMS originados de operações de exportação, conforme o disposto no inciso II do § 1º do art. 25 da Lei Complementar no 87, de 13 de setembro de 1996. (Incluído pela Lei nº 11.945, de 2009)."

No caso da não cumulatividade aplicável ao IPI/ICMS este processo é facilmente constatável. Isto porque se está tratando de não cumulatividade vinculada ao preço do produto, logo, toda vez que o produto for tributado (independente da fase em que ele se encontre), estar-se-á diante da cumulação de carga tributária. O reflexo no aumento do preço do produto é visível, quase palpável, e o simples destaque na nota fiscal permite impedir a cumulatividade da carga tributária.

Todavia, este mesmo pressuposto não se aplica à não cumulatividade trazida ao PIS/COFINS. Diferentemente da hipótese dos impostos, a cumulação que se pretende evitar no caso das contribuições, refere-se à receita da pessoa jurídica. É em relação a esse aspecto econômico que se deve impedir a reiterada incidência tributária. Neste sentido cito Marco Aurélio Greco³: “Embora a não cumulatividade seja uma idéia comum a IPI e a PIS/COFINS a diferença de pressuposto de fato (produto industrializado versus receita) faz com que assumam dimensão e perfil distintos. Por esta razão, pretender aplicar na interpretação de normas de PIS/COFINS critérios ou formulações construídas em relação ao IPI é: a) desconsiderar os diferentes pressupostos constitucionais; b) agredir a racionalidade da incidência de PIS/COFINS; e c) contrariar a coerência interna da exigência, pois esta se forma a partir do pressuposto ‘receita’ e não ‘produto’.”

O critério “receita”, ao contrário do critério “produto”, não possui, como bem esclarecido pelo doutrinador supracitado, “um ciclo econômico a ser considerado, posto ser fenômeno ligado a uma única pessoa”. **Inexiste imposto de etapa anterior a ser deduzido, uma vez que não há estágio prévio na apuração da receita da pessoa jurídica**, e esta particularidade inviabiliza a aplicação da mesma interpretação, a respeito da geração dos créditos que visam evitar a cumulatividade, para ambos os regimes.

Não há meios, portanto de confusão entre os sistemas não cumulativos de impostos e contribuições. Diferentemente do regime previsto para o IPI e ICMS, que pretende a compensação de “imposto sobre imposto”, importando-se com o valor despendido a título de tributo, a não cumulatividade das contribuições sociais se preocupa com o *quantum* consumido pelo contribuinte a título de insumos, em todo processo de produção.

Importa sim, para viabilizar o crédito na sistemática aplicada ao PIS e à COFINS, que o insumo tenha sido tributado, mas é irrelevante a forma através da qual se deu esta tributação ou o quanto representou esta incidência tributária. O contribuinte terá direito ao crédito se o insumo tiver sido tributado pelo regime cumulativo, pelo regime não cumulativo ou mesmo pela sistemática do SIMPLES, até porque o montante recolhido a título de PIS e COFINS não consiste em fator decisivo à obtenção do crédito tributário⁴. Tanto é assim que, independentemente do critério de tributação ao qual foi submetido o insumo, o contribuinte terá direito a um crédito correspondente à grandeza de 9,25% (PIS + COFINS) de todo o valor que foi despendido para a sua aquisição. Assim, claro está que não é o valor gasto a título de tributo que interessa para a apuração do crédito sobre o insumo, ao contrário do que ocorre na apuração de créditos nos regimes aplicados ao IPI/ICMS.

Tenho para mim que **o legislador infraconstitucional, ao definir os ditames para evitar a cumulação das contribuições, criou critério híbrido e único, mesclando conceitos já existentes, com outros inevitavelmente inovadores, pois formados de**

³ MARCO AURELIO GRECCO in “Não-Cumulatividade no PIS e na COFINS”, Leandro Paulsen (coord.), São Paulo: IOB Thomsom, 2004

⁴ Lei nº 10.833/03, art. 3º, § 2.º

significação específica para a sistemática de não cumulatividade das contribuições ao PIS e à COFINS. Tal procedimento pretendeu alcançar os aspectos particulares das contribuições sociais, bem como neutralizar efetivamente a cumulação destes tributos, que possuem regra matriz de incidência totalmente diversa dos demais tributos não cumulativos.

Conforme este raciocínio cito Eduardo de Carvalho Borges⁵: “No caso do PIS e da COFINS, o legislador federal optou por um sistema misto: apesar de ter concedido ao contribuinte um crédito a ser abatido das contribuições a serem pagas, tal crédito não é apurado em função do tributo recolhido em fase anterior, mas mediante a aplicação, ao valor do bem ou serviço proveniente de etapa anterior, da alíquota à qual está sujeito o contribuinte ao qual o crédito é outorgado. Vejamos o seguinte exemplo: (i) um produto X é vendido por A a B por 100 reais; (ii) estando A sujeito ao regime cumulativo, recolhe 3,65 reais a título de PIS e COFINS; (iii) estando B sujeito ao regime não-cumulativo, apura crédito de PIS e COFINS no valor de 7,60 reais; e (iv) ao revender o produto X por 200 reais, B recolhe 7,60 reais (200 reais x 7,6% - 7,60 reais = 7,60 reais) a título de PIS e COFINS. Em tal caso, o critério adotado propiciou o mesmo resultado da aplicação do método “base sobre base” (200 reais - 100 reais x 7,6% = 7,60 reais).” – destaquei.

Realmente, dos termos legais não se depreende a limitação invocada pelo acórdão recorrido, não sendo lícito ao agente administrativo, sem fundamentação legal, deliberar em sentido de reduzir o crédito do contribuinte.

Não se aplicam, portanto, os critérios da não cumulatividade do IPI/ICMS, uma vez que não importa, no caso das contribuições em análise, se o insumo consumido obteve ou não algum contato com o produto final comercializado. Da mesma forma, na apuração não cumulativa do PIS e da COFINS, não interessa em que momento do processo de produção o insumo foi utilizado, para determinar se ele dá ou não direito ao correspondente crédito.

Melhor sorte não alcança a equiparação do conceito da não cumulatividade com as noções de custo e despesa necessária para o Imposto de Renda, estabelecidos pelos artigos 290⁶ e 299⁷ do RIR/99.

⁵ Eduardo de Carvalho Borges in “Os Créditos de PIS e COFINS na Indústria de Papel e Celulose, O Caso das Florestas Próprias”, Tributação no Agronegócio, Quartier Latin

⁶ Custo de Produção

Art. 290. O custo de produção dos bens ou serviços vendidos compreenderá, obrigatoriamente (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 13, § 1º):

- I - o custo de aquisição de matérias-primas e quaisquer outros bens ou serviços aplicados ou consumidos na produção, observado o disposto no artigo anterior;
- II - o custo do pessoal aplicado na produção, inclusive de supervisão direta, manutenção e guarda das instalações de produção;
- III - os custos de locação, manutenção e reparo e os encargos de depreciação dos bens aplicados na produção;
- IV - os encargos de amortização diretamente relacionados com a produção;
- V - os encargos de exaustão dos recursos naturais utilizados na produção.

Parágrafo único. A aquisição de bens de consumo eventual, cujo valor não exceda a cinco por cento do custo total dos produtos vendidos no período de apuração anterior, poderá ser registrada diretamente como custo (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 13, § 2º).

⁷ Despesas Necessárias

Art. 299. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47).

Realmente, correta a doutrina ao perceber que o conceito de receita está mais próximo do conceito de lucro, do que da definição de valor agregado ao produto, aplicável ao ICMS e IPI. Todavia, **não se trata de identidade de materialidade, receita não é lucro e este fato não pode ser ignorado.**

Ao analisar o disposto na legislação verifica-se que as despesas contabilizadas como “operacionais” são mais amplas do que o conceito de insumos em análise. O critério de classificação da despesa operacional é que ela seja necessária, usual ou normal para as atividades da empresa. Todavia, este não é o critério utilizado para o conceito de insumos.

Vários itens, que são classificados como despesas necessárias (por exemplo, despesas realizadas com vendas, pessoal, administração, propaganda, publicidade, etc...) ao meu sentir, não serão, obrigatoriamente, considerados como insumos geradores de crédito na apuração do PIS e da COFINS não cumulativos.

Da mesma forma, o conceito de custo de produção também é diferente do conceito de insumos utilizado pela legislação das contribuições, basta constatar que as Leis nº 10.833/03 e 10.637/02 negam, expressamente, a equiparação do valor gasto com a folha de salários com o conceito de insumo para o PIS e para a COFINS.

Por outro giro, a legislação específica define que a base do crédito, para o PIS e para a COFINS, será formada pelas despesas e custos de “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 (...)”.

A redação do dispositivo legal é clara, e define como critério os bens e serviços UTILIZADOS na PRESTAÇÃO de serviços; na PRODUÇÃO e na FABRICAÇÃO de bens e produtos.

Neste sentido, “somente os bens e serviços que forem utilizados direta ou indiretamente na fabricação de bens ou na prestação de serviços darão direito ao crédito. Essa ressalva é muito importante, na medida em que a lei exige que os bens e serviços sejam efetivamente utilizados pela empresa para tais finalidades, e não simplesmente adquiridos e consumidos em suas operações.”⁸

A questão é que - e aqui, entendo se formar um critério específico para o conceito de insumos no PIS e COFINS não cumulativos - para a produção/fabricação de determinada mercadoria final (ou serviço), o insumo tem que ser UTILIZADO e, mais ainda, tem que ser INDISPENSÁVEL para o resultado final pretendido.

§ 1º São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, § 1º).

§ 2º As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, § 2º).

§ 3º O disposto neste artigo aplica-se também às gratificações pagas aos empregados, seja qual for a designação que tiverem.

⁸ Pedro Anan Jr, in "PIS e COFINS - à luz da Jurisprudência do CARF - Conselho Administrativo de Recursos Fiscais", em artigo intitulado "A Questão do Crédito de PIS e COFINS no Regime da Não Cumulatividade e a Jurisprudência do CARF", fls. 486; MP Editora - destaquei

De acordo com este raciocínio o insumo, para gerar crédito, deve estar diretamente vinculado ao objeto social da empresa e, em meu entender, **é este o componente diferenciador que deve ser considerado pelos intérpretes do direito.**

Com base na legislação pertinente ao assunto, concluo que para gerar crédito de PIS e COFINS não cumulativo o insumo deve: **ser UTILIZADO direta ou indiretamente pelo contribuinte na sua atividade (produção ou prestação de serviços); ser INDISPENSÁVEL para a formação daquele produto/serviço final; e estar RELACIONADO ao objeto social do contribuinte.**

Mencionada conclusão foi realizada à luz da materialidade das contribuições sociais em análise, sendo que o critério material da regra matriz de incidência tributária do PIS e da COFINS é aferir receita⁹, e a receita de uma empresa está diretamente ligada à atividade que esta empresa exerce. Logo, para conceituar insumo, primordial verificar o que foi utilizado para se alcançar aquela determinada receita, naquele específico mês.

Finalizada esta análise preliminar de conceitos, é preciso avaliar se os insumos pleiteados pela Recorrente são desta forma considerados pela legislação do PIS e da COFINS. Dos fatos relatados, constato que o objeto da empresa permitiria a concessão de diversos dos créditos pleiteados, todavia, *in casu* constata-se um obstáculo intransponível. A Recorrente não fez prova de que os insumos foram utilizados em seu sistema produtivo.

Desta forma, a despeito de ser provável, por exemplo, que a Recorrente utilize combustível em sua produção, não comprovou este fato, razão pela qual impossível se torna a concessão do crédito pleiteado.

Após análise dos autos constato que o único item possível para o crédito do PIS e COFINS não cumulativo trata-se da embalagem para transporte.

Em relação a este item, ousou divergir do parecer apresentado pelo ilustre Conselheiro Relatos. Parece-me claro que a embalagem de transporte é UTILIZADO no processo produtivo (isso porque entendo que a produção alcança até este momento, apenas com a embalagem para o transporte é que a fase produtiva se finda), é INDISPENSÁVEL e necessária para a composição do produto final, uma vez que a madeira tem que estar em condições para poder ser disponibilizada ao consumidor; e sem dúvida está RELACIONADO à atividade da Recorrente.

Em vista do exposto, conheço do recurso para o fim de DAR-LHE PARCIAL PROVIMENTO, reformando em parte a decisão recorrida.

É como voto.

⁹ No sentido de busca da "formação da receita" cito o doutrinador Marco Aurélio Grecco (in "Não-Cumulatividade no PIS e na COFINS", Leandro Paulsen (coord.), São Paulo: IOB Thomsom, 2004), a saber:

"Por isso, o critério utilizado para o fim de identificar quais verbas serão consideradas na não-cumulatividade do PIS/COFINS apóia-se na inerência do dispêndio em relação ao fator de produção ao qual se relaciona. O pressuposto de fato é a receita, portanto, é importante saber o que participa da sua formação – que a lei escolheu estar relacionado com o processo de prestação de serviço ou fabricação e produção. Portanto, é relevante determinar quais 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 de capital e trabalho houver uma relação de inerência, haverá – em princípio – direito à dedução.

Processo nº 12571.000126/2010-79
Acórdão n.º **3302-001.858**

S3-C3T2
Fl. 1.206

(assinado digitalmente)

FABIOLA CASSIANO KERAMIDAS

CÓPIA