



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 12571.000367/2010-18  
**Recurso** Voluntário  
**Resolução nº** **3002-000.218 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Turma Extraordinária**  
**Sessão de** 15 de abril de 2021  
**Assunto** PER/DCOMP  
**Recorrente** GUARATU INDUSTRIA E COMERCIO DE MADEIRAS E  
COMPENSADOS LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade de votos, converter o julgamento em diligência para que a Unidade de Origem apure os créditos nos termos do PN Cosit nº 05/2018.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Alberto da Silva Esteves - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Sabrina Coutinho Barbosa - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Carlos Alberto da Silva Esteves (Presidente), Lara Moura Franco Eduardo e Sabrina Coutinho Barbosa. Ausente a Conselheira Mariel Orsi Gameiro.

## Relatório

Por bem retratar os fatos, reproduz-se o relatório constante no acórdão recorrido nº 04-43.964:

Relatório

### DO PEDIDO DE RESSARCIMENTO E DO DESPACHO DECISÓRIO

Trata o presente processo de Pedido de Ressarcimento de COFINS não cumulativa – Exportação, cumulado com Declarações de Compensação e referente ao 3º trimestre de 2006 (fls. 03/06).

Em 18/04/2011, a DRF Ponta Grossa exarou o Despacho Decisório nº 47/2011 (fls. 301/309), no qual se pronunciou pelo reconhecimento parcial do crédito, no valor de R\$ 95.862,81, bem como pela homologação das compensações até o limite do crédito reconhecido, com base nas seguintes constatações:

#### 1. Da Legislação

Fl. 2 da Resolução n.º 3002-000.218 - 3ª Sejul/2ª Turma Extraordinária  
Processo n.º 12571.000367/2010-18

- O interessado apurou créditos da COFINS, com base na Lei n.º 10.833, de 29 de dezembro de 2003.
- Referidos créditos, apurados em relação aos custos, despesas e encargos, em conformidade com o Art. 3º da Lei 10.637/2002, devem obrigatoriamente estar vinculados à Receita de Exportação, conforme prevê o § 3º do Art. 6º combinado com o Art. 15, ambos da Lei 10.833/2003 (modificada pela Lei 10.865/2004).
- Quando a empresa estiver sujeita a mais de um tipo de receita (p. ex. Cumulativa/não cumulativa, não-cumulativa mercado interno/não-cumulativa mercado externo) os §§ 8º e 9º do Art. 3º combinado com o §3º do Art. 6º da Lei 10.833/2003 prevêem que os custos, despesas e encargos vinculados podem ser apropriados (rateados) aos tipos de receitas através dos métodos da apropriação direta ou do rateio proporcional.
- Verifica-se que os créditos da contribuição que podem ser ressarcidos são os relativos aos custos, despesas e encargos que estejam vinculados à receita de exportação e que não possam ser compensados com débitos da própria contribuição decorrente das operações do mercado interno.
- Também que a vinculação dos créditos aos tipos de receitas auferidas deve ser realizada diretamente quando for possível identificar a vinculação exclusiva dos créditos a cada tipo de receita. Ou seja, quando for possível identificar que os créditos estão vinculados a uma determinada receita aqueles devem ser apropriados diretamente a esta.
- Havendo, entretanto, custos, despesas e encargos que estiverem vinculados a mais de um tipo de receita, a empresa pode utilizar-se (indistintamente, respeitado o §9º do art. 3º da Lei 10.833/2003, acima reproduzido) do método da apropriação direta (no caso de possuir sistema de custos integrado e coordenado com a escrituração, através do qual seja possível identificar com exatidão a parcela de insumos destinada a cada tipo de receita) ou do método do rateio proporcional (com aplicação da relação percentual existente entre a receita do mercado externo sujeita à incidência não-cumulativa e a receita bruta total, auferida em cada mês).

## **2. Da Verificação Fiscal**

- Constataram-se irregularidades em diversas apropriações de créditos e na forma como os créditos foram rateados aos tipos de receitas (não-cumulativa do mercado interno e não-cumulativa do mercado externo).

### **2.1 Das Glosas**

- O trabalho de análise resultou em glosas, a seguir apresentadas:

#### **2.1.1 Dos Bens para Revenda – Linha 1 – DACON**

- A partir da intimação n.º 55/2011, foram solicitadas cópias das notas fiscais referentes a esta rubrica. No entanto, ao invés das notas fiscais de aquisição dos bens, foram apresentadas notas fiscais de entrada de emissão da própria empresa (fls. 278/279).
- Sendo assim, por falta de comprovação destas aquisições, foram glosados os valores que compõem a base de cálculo da rubrica "Bens adquiridos para Revenda", totalizando o valor de R\$ 348.276,95 para o período sob análise.

#### **2.1.2. Dos bens e serviços utilizados como insumos – Linhas 2 e 3 – DACON**

- Partes e peças de reposição e serviços de manutenção de empilhadeiras e outros veículos utilizados no transporte interno do processo produtivo
- Segundo a IN SRF n.º 247/2002, em seu artigo 66, §5º, I, com a redação dada pela IN SRF n.º 358/2003, bem como a IN SRF n.º 404/2004, em seu artigo 8º, §4, I, para que o

Fl. 3 da Resolução n.º 3002-000.218 - 3ª Sejul/2ª Turma Extraordinária  
Processo nº 12571.000367/2010-18

bem seja considerado insumo à fabricação, ele deve ser matéria-prima, produto intermediário, material de embalagem ou qualquer outro bem que sofra 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. E, em se tratando de serviços, os mesmos devem ser prestados por pessoa jurídica domiciliada no país e aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto.

- Assim, para que as partes e peças de reposição de máquinas e equipamentos empregados na fabricação, que sofrem desgaste e, por isso, requerem reposição, possam ser considerados insumos, é necessário que os mesmos pertençam a máquinas e equipamentos que fazem parte da linha de produção, pois assim, entende-se que sua ação é diretamente exercida sobre o produto em fabricação. E quanto aos serviços de manutenção, para que estes sejam considerados como insumos, é necessário que os mesmos sejam realizados em máquinas e equipamentos utilizados diretamente no processo produtivo.

- Isto posto, resta claro que em relação às partes e peças de reposição e aos serviços de manutenção de empilhadeira e outros veículos utilizados no transporte interno do processo produtivo, não há possibilidade de crédito, pois o transporte interno entre linhas de produção não é considerado "fabricação" para efeitos de crédito da sistemática não-cumulativa do PIS e da COFINS.

- Combustíveis e Lubrificantes utilizados nos veículos de transporte interno da produção

- Conforme art. 3º, II, das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, os combustíveis e lubrificantes somente dão direito a crédito se constituírem insumos à fabricação. Assim, os combustíveis e lubrificantes utilizados nos veículos de transporte interno da produção não são considerados insumos, uma vez que tais operações de transporte não são consideradas como parte do processo produtivo.

- Materiais, partes e peças de reposição e serviços de manutenção e conservação de instalações industriais

- Foram constatadas várias notas fiscais relativas à aquisição de peças e serviços de manutenção em instalações industriais. No entanto, como visto, conforme artigo 66, §5º, I, da IN SRF nº 247/2002, bem como a IN SRF nº 404/2004, em seu artigo 8º, §4º, I, para que seja admitido o crédito como insumo, é necessário que o desgaste dos bens seja ocasionado pela ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação ou, da mesma forma, que os serviços sejam aplicados em bens que façam parte do processo produtivo.

- Assim, uma vez que estas partes e peças, bem como os serviços, não se referem à máquina ou equipamento da linha de produção, restaram glosados os respectivos valores.

- Fitas de aço e cantoneiras

- No que se referem às fitas, cantoneiras e grampos, através da descrição do processo produtivo, verificou-se que os mesmos são utilizados para unir as pranchas de madeiras, de modo que as mesmas não fiquem soltas sob os paletes (fitas e selos), assim como, para proteger os fardos durante o manuseio (cantoneiras). Ou seja, tais bens não são utilizados durante o processo de fabricação do produto e não se incorporam ao produto elaborado, uma vez que são utilizados apenas para o transporte e proteção do produto (depois de o produto estar fabricado) e, sendo assim, não geram créditos de contribuição.

### **2.1.3. Das Despesas de Energia Elétrica - Linha 4 - DACON**

Fl. 4 da Resolução n.º 3002-000.218 - 3ª Sejul/2ª Turma Extraordinária  
Processo n.º 12571.000367/2010-18

- Com relação aos gastos com energia elétrica, segundo o art. 3º, inciso III, das Leis n.º 10.637/2002 e 10.833/2003 pode ser descontado crédito em relação à energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica.
- Através da conferência física das notas fiscais de aquisição, selecionadas para amostragem, verificou-se que o interessado apurou créditos sobre algumas notas que não correspondem à energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica, emitidas em nome de pessoa física (fls. 272/274).
- Assim, totalizando-se os valores indevidamente considerados na apuração do crédito, foi glosado o valor de R\$ 56.314,96 para o período sob análise.

#### **2.1.4. Despesas de Aluguéis de Máquinas e Equipamentos Locados de Pessoa Jurídica - Linha 6 - DACON**

- Conforme art. 3o, inciso IV das Leis n.º 10.637/2002 e 10.833/2003, a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos à pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa.
- No entanto, a partir da relação de notas fiscais de entrada e da descrição do processo produtivo, apresentados pelo contribuinte, constatou-se apuração de crédito em relação a aluguéis de equipamentos que não são utilizados no processo produtivo. Assim, as respectivas notas fiscais de prestação de serviço (locação) foram glosadas.
- Totalizando-se os valores indevidamente considerados na apuração do crédito, foi glosado o valor de R\$ 10.315,00 para o período sob análise.

#### **2.1.5. Dos Encargos de Depreciação de Bens do Ativo Imobilizado - Linha 9 – DACON**

- Na relação de bens fornecida pelo interessado em resposta à Intimação n.º 639/2010, utilizada para a apuração de créditos sobre encargos de depreciação, verificou-se a inclusão de bens que não são utilizados na produção da empresa, tais como empilhadeiras e outros veículos utilizados no transporte interno no processo de fabricação de produtos.
- Embora tais veículos sejam utilizados nas atividades no estabelecimento, o benefício restringe-se aos que sejam utilizados no processo industrial de manufatura dos produtos, o que exclui as empilhadeiras e outros veículos utilizados no transporte interno.
- A legislação estabelece que apenas aqueles bens utilizados na produção de bens destinados à venda poderão ser considerados, a partir de fevereiro/2004, devido à nova redação dada ao inciso VI do art. 3o da Lei n.º 10.637/2002, pela Lei n.º 11.051/2004.
- Além disso, não foram apresentadas algumas notas fiscais de aquisição de bens, selecionadas para amostragem conforme, intimação n.º 55/2011.
- Assim, restaram glosados os valores referentes aos bens do ativo imobilizado da empresa relacionados a empilhadeiras e outros veículos utilizados no transporte interno (empilhadeiras, caminhonete, esteiras e outros relacionados), sobre os quais foram apurados indevidamente créditos da contribuição, além das notas fiscais não apresentadas.

#### **2.2. Do Rateio dos Créditos**

- Constatou-se que a pessoa jurídica, no período abrangido, auferiu receitas sujeitas à incidência não-cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofns, efetuando concomitantemente operações de vendas de produtos no mercado interno ("Resíduos de laminação de Pinus") e vendas de produtos para o exterior ("Compensados de Pinus").

Fl. 5 da Resolução n.º 3002-000.218 - 3ª Sejul/2ª Turma Extraordinária  
Processo n.º 12571.000367/2010-18

- Assim, para determinação dos valores a serem utilizados conforme propala o §2º do art.

6º da Lei n.º 10.833/03, torna-se necessário efetuar a segregação entre os custos, despesas e encargos vinculados ao mercado interno e à exportação, de acordo com o parâmetro definido no inciso II do § 8º do art. 3º dessa mesma lei.

- Para se efetuar o cálculo da proporcionalidade, foram verificadas as saídas declaradas pelo contribuinte nos livros fiscais e planilha apresentada pelo contribuinte, comparando-se os Despachos de Exportação indicados e comprovando-se sua veracidade com os dados dos sistemas da SRF.
- Destas verificações, resultaram divergências no resultado da relação percentual entre as vendas no mercado interno versus vendas no mercado externo apuradas a partir das relações de notas fiscais e o resultado extraído do DACON transmitido pelo contribuinte.
- Assim, considerando os valores constantes das relações de notas fiscais de saída e de exportações, apresentada pelo contribuinte, a proporcionalidade foi recalculada, chegando-se aos valores de créditos apresentados na planilha "Apuração dos Créditos" (fl. 398).

### 2.3. Dos descontos e do valor passível de ressarcimento

- A dedução dos débitos de contribuições devidos no mês deve ocorrer anteriormente ao aproveitamento em compensação ou ressarcimento dos créditos apurados de mercado externo.
- Assim, foram descontados dos créditos apurados, primeiramente, os valores relativos às contribuições devidas no período.
- A apuração final dos créditos, demonstrando a utilização dos créditos apurados para dedução das contribuições devidas c chegando-se ao valor total de crédito passível de ressarcimento no período sob análise, encontra-se à fl. 298, na planilha denominada "Apuração dos Créditos".

### 3. Do Resultado

- Da análise realizada chegou-se aos seguintes valores:

Período	Valor pedido	Valor Reconhecido
3º trimestre 2006	R\$ 141.582,44	R\$ 95.862,81

### DA CIÊNCIA

A ciência do teor do Despacho Decisório foi efetuada em 25/04/2011 (fl. 310), por meio de Aviso de Recebimento dos Correios.

### DA MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE

Inconformada com o resultado do Despacho Decisório, a interessada, por seu representante, manifestou-se em 19/05/2011 (fls. 312/332), por meio da qual alega o que se segue:

### DO EMPREENDIMENTO

- A requerente atua na área de indústria, comércio, extração, exportação e importação de madeiras era toros, madeiras serradas, beneficiadas, laminadas e compensadas.

## DA ORIGEM DO CRÉDITO

### A) Bens para Revenda

- O fisco levou a cabo a glosa dos créditos da aquisição de bens para a revenda sob o argumento de que a Requerente não teria apresentado as notas fiscais de compra dos bens. Ainda, teria apresentado somente nota fiscal de entrada da mercadoria emitida por ela própria.
- Para que não restem dúvidas acerca do direito da Requerente e, em homenagem ao princípio da verdade material, anexa à presente Manifestação de Inconformidade as notas de produtor rural emitidas por pessoa jurídica que comprovam as aquisições, bem como a nota fiscal de entrada das mercadorias no estabelecimento.
- Desta forma, demonstra-se que os créditos levantados a título de “Bens adquiridos para Revenda” são de direito da empresa.

Previsão legal sobre o conceito de "insumo". Possibilidade tomada dos créditos dos bens e serviços utilizados como insumos

- Na análise da PER/DCOMP apresentada, o fisco glosou certa quantia de créditos apropriados pela empresa. Estes créditos são provenientes de insumos utilizados no processo de fabricação/produção da Requerente.
- No entendimento do órgão fazendário, não se enquadram como insumos os seguintes itens:
  - Partes e peças de reposição e serviços de manutenção de empilhadeiras e outros veículos utilizados no transporte interno do processo produtivo;
  - Combustíveis e lubrificantes utilizados nos veículos de transporte interno de produção;
  - Materiais, partes e peças de reposição e serviços de manutenção e conservação de instalações industriais de manutenção de maquinário;
  - Fitas de aço e cantoneiras.
- Os argumentos apresentados pelo Fisco não podem prosperar.
- O inciso II, do art. 3º, da Lei 10.833/2003 traz a previsão da possibilidade de desconto dos créditos na COFINS.
- A previsão do desconto no PIS está estampada no art. 3º, II da Lei 10.637/2002.
- Apesar da previsão acerca da possibilidade de desconto dos créditos apurados inexistente ao longo das citadas leis qualquer dispositivo contendo o conceito de "insumo".
- O Regulamento do IPI (Decreto 4.544/2002) conceitua insumo em seu art. 164, I, como sendo "as matérias-primas e produtos intermediários, aqueles que, embora não se integrando ao novo produto, forem consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente".
- No entanto, levando-se em conta que o conceito de insumo para o IPI está relacionado estritamente a cada produto industrializado, resultante da aplicação de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem, em relação ao PIS e à COFINS, o conceito de "insumos" se relaciona com a totalidade das receitas auferidas (faturamento) pelo contribuinte, as quais, para serem obtidas, exigem que o contribuinte incorra em custos e despesas.

Fl. 7 da Resolução n.º 3002-000.218 - 3ª Sejul/2ª Turma Extraordinária  
Processo n.º 12571.000367/2010-18

- Como a materialidade do IPI é o critério que veda que insumos para o fim daquele imposto seja aplicado às contribuições para o PIS e para a COFINS, é também a materialidade do imposto de renda de pessoas jurídicas que permite que os custos e despesas dedutíveis para fins de imposto de renda sejam também dedutíveis da base de cálculo das contribuições para o PIS e para a COFINS.
- Todos os custos e despesas dedutíveis para fins de Imposto de Renda de pessoas jurídicas devem compor a base de cálculo utilizada para fins de apropriação dos créditos de PIS e COFINS no regime não-cumulativo.
- Foi de extremo rigorismo a fiscal ao glosar os créditos tomados em razão do uso de fitas de aço e cantoneiras, pois, inclusive na sua descrição, ficou claro que se trata de material de embalagem e portanto possível seu creditamento mesmo na interpretação de insumos empregada pela fazenda.

#### **B) Despesas com energia elétrica**

- É plenamente legal a tomada dos crédito de PIS e Cofins sobre a energia elétrica consumida no estabelecimento industrial da empresa.
- No entanto o fisco achou por bem glosar créditos tomados pela empresa sob o argumento de que a fatura estaria em nome de pessoa física e não no nome da requerente.
- Novamente age com extremo rigor o fisco e contrariamente à aplicação da verdade material a qual deveria nortear o processo administrativo, pois se pega a formalismos exagerados.
- Analisando as notas fiscais de energia elétrica citadas no despacho decisório observa-se que se encontram em nome no sócio-administrador da Requerente, mormente porque o padrão de energia elétrica encontra-se em seu nome.
- No entanto, com uma simples observação se constata que se encontram no mesmo endereço - Rua Vereador Sebastião de Camargo Ribas n.º 420 - e que este é o endereço da empresa.
- Portanto, apesar de a fatura não estar em nome da Requerente, a energia ali consumida foi integralmente utilizada por ela e, assim, lhes são de direito os créditos de PIS e Cofins.
- Situação semelhante ocorreu com relação aos créditos de ICMS da empresa provenientes de energia elétrica (documentos anexos). Em um primeiro momento os créditos foram glosados pela fazenda estadual. Porém, após demonstração de que a energia era empregada pela Requerente os créditos foram restabelecidos.

#### **C) Locação de Máquinas e Equipamentos de Pessoa Jurídica**

- O fiscal igualmente glosou os créditos advindos das despesas com a locação de equipamentos por entender que não se aplicam no processo produtivo da Requerente.
- As despesas com aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos à pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa, também geram direito a créditos conforme art. 3º, IV da Lei 10.637/2002 e art. 3º, IV da Lei 10.833/2003.
- Tomando-se por base o conceito errôneo de insumo utilizado pelo fisco federal tem-se que, na grande maioria das vezes, de fato, não se encontrará relação dos bens locados com a atividade da empresa.
- No entanto, ao se mudar a ótica para o correto conceito aplicado aos insumos conforme colocado no item acima, resta evidente o direito da Requerente aos créditos.

Fl. 8 da Resolução n.º 3002-000.218 - 3ª Sejul/2ª Turma Extraordinária  
Processo n.º 12571.000367/2010-18

- É importante frisar que a presente hipótese de crédito não está ligada necessariamente ao setor fabril, como alega o fisco. Dessa forma, mesmo despesas de aluguel pago mensalmente à parte administrativa gera direito à créditos das contribuições. O crédito também é admitido quando, por exemplo, há o aluguel de imóvel para instalação da empresa.
- Há que se destacar, igualmente, que o fisco não destaca no despacho ora guerreado quais critérios que utilizou para determinar que os equipamentos locados não integram o processo produtivo da autora.
- Logo, pela possibilidade legal e pela ausência de motivação por parte da fazenda, o valor pago a título de alugueis de máquinas e equipamentos é plenamente utilizável como crédito.
- Desta forma, se demonstra injusta a glosa efetuada pelo fisco eis que o levantamento dos créditos apresentado pela Requerente foi realizado em observância à legislação vigente.

#### **D) Crédito proveniente dos encargos de depreciação de bens do Ativo Imobilizado**

- A Lei n.º 10.637/2002 bem como na Lei n.º 10.833/2003 previam a apuração de créditos de Cofins e de PIS relativos à aquisição de bens destinados ao Ativo Imobilizado das empresas sujeitas à modalidade não cumulativa dessas contribuições.
- Conforme a redação original das referidas leis, os créditos de PIS e de Cofins sobre a aquisição de máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao Ativo Imobilizado adquiridos para utilização na produção de bens destinados à venda, ou na prestação de serviços, bem como sobre edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros utilizados nas atividades da empresa, eram determinados exclusivamente mediante a aplicação da alíquota das contribuições sobre o valor dos encargos de depreciação e amortização desses bens.
- Por meio da Lei n.º 10.865/2004, a partir de 31.07.2004, passou a ser vedado o desconto de créditos apurados sobre a depreciação ou amortização de bens e direitos do Ativo Imobilizado adquiridos até 30.04.2004. Dessa forma, o aproveitamento dos créditos calculados sobre a depreciação ou amortização de bens somente passou a ser permitido nos casos de bens adquiridos a partir de 01.05.2004.
- A Lei n.º 10.865/2004 deu nova redação às Leis n.º 10.637/2004 e 10.833/2003, permitindo mais uma forma de cálculo para os créditos relativos -à aquisição de máquinas e equipamentos destinados ao Ativo Imobilizado, deixando de fora as edificações e benfeitorias em imóveis próprios que permanecem dando direito a créditos somente mediante a aplicação das alíquotas das contribuições sobre os encargos de depreciação e amortização, como mencionado no parágrafo anterior.
- A nova redação do § 14 do art. 3º da Lei n.º 10.833/2003, que se aplica tanto à Cofins como ao PIS (art. 15, II, da Lei n.º 10.833/2003), apresenta essa forma de cálculo dos créditos como uma opção a ser realizada pelo contribuinte, isto é, a pessoa jurídica sujeita ao regime não cumulativo dessas contribuições.
- Conforme essa modalidade de cálculo, os créditos de PIS e Cofins podem ser apurados mediante a aplicação, a cada mês, das alíquotas das contribuições sobre o valor correspondente a 1/48 do valor de aquisição de máquinas e equipamentos integrantes do Ativo Imobilizado durante 4 anos.
- Os créditos calculados em relação aos encargos de depreciação de máquinas, equipamentos e outros bens destinados ao ativo imobilizado, para fins de apuração de PIS e COFINS são regulados pela Instrução Normativa SRF n. 457/2004.

Fl. 9 da Resolução n.º 3002-000.218 - 3ª Sejul/2ª Turma Extraordinária  
Processo n.º 12571.000367/2010-18

- Os contribuintes sujeitos a incidência não-cumulativa do PIS/COFINS, em relação aos serviços e bens adquiridos, podem descontar créditos calculados sobre os encargos de depreciação de:

- a) Máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado para utilização na produção de bens destinados a comercialização ou na prestação de serviços e ainda sobre bens adquiridos ou fabricados para locação a terceiros;

- b) Edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizado nas atividades da empresa.

- Deve-se, nestes casos, ser aplicada a taxa de depreciação fixada pela SRF em razão do prazo de vida útil do bem (IN SRF 162/1998 e 130/1999).

- Assim procedeu a Requerente.

- Na decisão proferida, a fazenda negou o direito ao crédito pretendido alegando que bens como empilhadeiras e outros veículos não teriam sua utilização na produção de bens destinados à venda, tendo em vista a atividade desenvolvida pela empresa, sendo que estes equipamentos, incorporados ao ativo imobilizado, não são ligados diretamente à produção.

- A atividade da empresa está ligada à indústria de madeira, principalmente compensada.

- Assim, deve ser revista a decisão para o fim de considerara todos o créditos relativos á depreciação dos bens indicados na memória de cálculo apresentada.

#### **DO PEDIDO DE RESTITUIÇÃO E DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO**

- O Requerente apurou os valores dos créditos concernentes à COFINS não-cumulativa do 3o trimestre de 2006, apurados sob o regime da não-cumulatividade, decorrentes das suas operações com o mercado externo que remanesceram ao final do trimestre, após as deduções do valor a recolher da contribuição, concernentes as demais operações e apresentou o Pedido de Restituição e Declaração de Compensação através do programa PER/DCOMP disponibilizado pela Receita Federal do Brasil.

- Para que não restem dúvidas sobre os procedimentos realizados pela peticionaria, vamos abordar na sequência o que preceituava e preceituam as normas sobre a compensação tributária.

- O Código Tributário Nacional em seu artigo 170 (lei complementar) dispõe que a lei pode, nas condições e sob as garantias que estipular, ou cuja estipulação em cada caso atribuir à autoridade administrativa, autorizar a compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos do sujeito passivo contra a Fazenda Pública.

- O artigo 66 da lei n.º 8.383 (lei ordinária) com nova redação dada pelo artigo 58 da lei n.º 9.069, dispõe que nos casos de pagamento indevido ou a maior de tributos o contribuinte poderá efetuar a compensação desse valor no recolhimento de importância correspondente a período subsequente.

- Visando regulamentar a lei, o Órgão Federal editou a Instrução Normativa n.º 210, de 30 de setembro de 2002.

- Posteriormente, a Receita Federal editou as Instruções Normativas n.º 460, de 29 de outubro de 2004, 600 de 28 de dezembro de 2005, e, por fim a Instrução Normativa n.º 900 de 30 de dezembro de 2008.

Fl. 10 da Resolução n.º 3002-000.218 - 3ª Sejul/2ª Turma Extraordinária  
Processo nº 12571.000367/2010-18

- O Requerente, seguindo à risca as normativas internas da entidade, realizou o encontro de contas com o Erário através do programa PER/DCOMP.
- Tal proceder, por ilação lógica e devido à sua natureza, ao mesmo tempo em que serviu para a extinção do débito, teve o condão de constituir o crédito em favor do contribuinte.
- A redação dos dispositivos normativos não impõe ao contribuinte nenhuma formalidade essencial para a constituição do crédito passível de compensação. Basta apurá-lo (em conta gráfica) e imputá-lo ao fisco como forma de pagamento dos seus débitos administrados pela Entidade Fazendária.
- A única formalidade exigida é que a compensação seja levada a efeito através de formulário próprio - PERDCOMP, o qual, dentre outras, conterá a informação acerca do crédito (valor, período de apuração e atualização) e acerca do débito a ser liquidado.

Basta isso para que o crédito e o débito tributário sejam constituídos.

- Tal conclusão pode ser extraída do próprio texto legal, quando dispõe que a declaração do contribuinte, via formulário próprio, serve como confissão de dívida, apresentandose como instrumento hábil para a exigência dos débitos nela consignados - § 6º do artigo 74 da Lei 9.430/96.
- Se serve para constituir os débitos, por óbvio, e como forma de manter a simetria das relações, também se presta para constituir definitivamente os créditos apurados pelo contribuinte e que, também declarados no formulário, foram utilizados no encontro de contas.
- Esta é a lógica dos procedimentos de compensação.
- Destarte, a medida que se impõe é o reconhecimento dos créditos do PIS consignados nos DARFS pagos no período acima descrito (e indicados no campo próprio da declaração de compensação on line - via Per/Dcomp), com a respectiva extinção dos débitos compensados pelo Requerente através do sistema PER/DCOMP.
- Como resultado da constituição e suficiência dos créditos do PIS utilizados pelo Peticionário, a homologação das compensações é medida imperativa eis que concretizadas nos estritos moldes da lei.
- Pugna-se, portanto, pela reforma da decisão com a conseqüente extinção dos débitos tributários compensados.

#### **DA NECESSIDADE DE REALIZAÇÃO DE PERÍCIA**

- Diante das questões que tratam esse requerimento compensação, composição dos créditos recolhidos indevidamente, atualização dos possíveis débitos não compensados - torna-se indispensável a realização de perícia técnica.
- Cabe esclarecer que a prova pericial é necessária para elucidar as dúvidas técnicas presentes nesse processo administrativo referente às compensações não homologadas.
- Dessa maneira, leva-se a cabo que a perícia técnica é indispensável para esclarecer para ambas as partes os itens em debate.

#### **DO PRINCÍPIO DA VERDADE MATERIAL NO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

- Um dos deveres da administração pública no processo administrativo fiscal é o de sempre buscar e pautar suas condutas pela busca da verdade real.

Fl. 11 da Resolução n.º 3002-000.218 - 3ª Sejul/2ª Turma Extraordinária  
Processo nº 12571.000367/2010-18

- Se a Administração tem por finalidade alcançar verdadeiramente o interesse público fixado na lei, é óbvio que só poderá fazê-lo buscando a verdade material, ao invés de satisfazer-se com a verdade formal. (Celso Antonio Bandeira de Mello).
- A verdade real, também conhecida como verdade material, norteia-se única e exclusivamente pelo que realmente tenha acontecido no mundo fático.
- Ao contrário do processo judicial, o processo administrativo fiscal não se contenta com a mera verdade formal, mas sobremaneira com a verdade material, ao passo que deverá perseguir incansavelmente a realidade dos fatos.
- A busca incessante pela verdade material em processos administrativos é até mesmo lógica, para tanto basta lembrarmos do fim último da Administração Pública que visa o bem comum de seus administrados.
- Os fins da Administração Pública resumem-se num único objetivo: o bem comum da coletividade administrada.
- Ao lado do bem comum, como evidenciado, objetivo fim da Administração Pública, figura o princípio da indisponibilidade do interesse público.
- Diante do exposto, por ilação lógica, pode-se chegar à seguinte conclusão: se o fim último da Administração é a consecução do bem comum, que indubitavelmente coaduna com o interesse público, e, tendo em vista a indisponibilidade deste, logo, o bem comum somente será gravado de indisponibilidade quando encontrada a verdade material.
- Na mesma linha de raciocínio, pode-se afirmar que a escorreita observância do princípio da verdade material afirma o comprometimento da Administração Pública cora a indisponibilidade da realização do interesse público, e isto traduz o correto poder-dever como encargo da execução das atividades do Estado.
- O princípio da verdade material, também denominado da liberdade na prova, autoriza a Administração a valer-se de qualquer prova de que a autoridade processante ou julgadora tenha conhecimento, desde que a faça trasladar para o processo. É busca da verdade material em contraste com a verdade formal.
- Nesse sentido, Superior Tribunal de Justiça corrobora o entendimento jurisprudencial.
- A verdade material somente será alcançada através do reconhecimento pela Receita Federal do Brasil dos créditos de PIS da empresa.

### **DOS PEDIDOS**

- Digne-se a Autoridade Pública, por meio do órgão competente, a receber e processar a presente Manifestação de Inconformidade, suspendendo a exigibilidade do crédito tributário objeto das compensações objurgadas, nos termos da legislação de regência, julgando-a procedente em todos os seus termos;
- Que seja reformada a decisão prolatada com a consequente homologação das compensações realizadas pela empresa porquanto a Requerente possui créditos de PIS, com base na fundamentação retro;
- No intuito de garantir a busca pela verdade material, princípio norteador de todo e qualquer procedimento administrativo fiscal, e por entender que tais procedimentos probatórios são imprescindíveis para o deslinde do feito, protesta a requerente, com fulcro no inciso IV, do artigo 16 do Decreto 70.235/72, pela produção de todas as provas admitidas em direito, em especial pela realização de perícia técnica, a fim de apurar e demonstrar a cobrança indevida de valores resultante da autuação equivocada do agente. Para tanto, apresenta o Sr. Nereu de Lima, CRC 014521/o-5, para atuar como

Fl. 12 da Resolução n.º 3002-000.218 - 3ª Sejul/2ª Turma Extraordinária  
Processo nº 12571.000367/2010-18

assistente técnico da empresa, enumerando desde já os quesitos que deverão ser dirimidos:

- i) Qual o conceito de insumos deveria ser utilizado pela Requerente para calcular os créditos de PIS do empreendimento;
  - ii) Em que fase (parte) do processo fabril da Requerente ocorre os gastos (custos ou despesas) que tiveram seus créditos de PIS não aceitos pelo Fisco;
  - iii) Como se caracterizam os gastos (custos ou despesas) da Requerente que tiveram seus créditos de PIS glosadas pelo Fisco Federal;
  - iv) Qual é o procedimento correto para definir os gastos (custos ou despesas) da Requerente passíveis de apropriação de créditos de PIS pela Requerente.
- A juntada de novos documentos, provas emprestadas de outros procedimentos administrativos;
  - A apresentação de quesitos complementares, caso assim seja necessário;
  - Não sendo esse o entendimento da Delegacia de Julgamento que apresente de forma expressa e fundamentada resposta a essa Manifestação de Inconformidade.

É o relatório.

A manifestação de inconformidade foi julgada pela 3ª Turma da DRJ/CGE que, por unanimidade de votos, não reconheceu o crédito pleiteado, restando assim ementado o acórdão:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/07/2006 a 30/09/2006

DILAÇÃO PROBATÓRIA

A prova documental deve ser apresentada juntamente com a impugnação, sob pena de preclusão.

PEDIDO DE PERÍCIA

Estando presentes nos autos todos os elementos de convicção necessários à adequada solução da lide, e não sendo necessário conhecimento técnico-científico especializado para sua análise, indefere-se, por prescindível, o pedido de diligência ou perícia.

COMPENSAÇÃO. COFINS

Não há que se falar em compensação de débitos de PIS quando não restar comprovada a existência do direito creditório que lhe daria suporte.

PIS. CREDITAMENTO

Somente dão direito ao crédito de PIS, no regime de incidência não cumulativa, os dispêndios expressamente autorizados em lei.

CRÉDITO. ENERGIA ELÉTRICA

Devem se mantidas as glosas de créditos decorrentes de faturas de energia elétrica emitidas em nome de terceiros.

Fl. 13 da Resolução n.º 3002-000.218 - 3ª Sejul/2ª Turma Extraordinária  
Processo nº 12571.000367/2010-18

#### CRÉDITO. EMBALAGENS. TRANSPORTE

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

#### CRÉDITO. ALUGUEL DE MÁQUINAS DE EQUIPAMENTOS

O contribuinte pode apurar créditos de PIS sobre o valor dos aluguéis de máquinas e equipamentos somente quando pagos a pessoas jurídicas e utilizados nas atividades da empresa.

#### NÃO CUMULATIVIDADE. DESPESAS COM ARMAZENAGEM.

**MOVIMENTAÇÃO DE CONTÊINERES** As despesas com armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, quando o ônus for suportado pelo vendedor, geram direito ao desconto de créditos na apuração não cumulativa de PIS e Cofins.

Entende-se por armazenagem estritamente a guarda de mercadoria, não se incluindo nesse conceito a movimentação de contêineres e operações congêneres.

#### ENCARGOS DE DEPRECIÇÃO. REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. CONDIÇÕES DE CREDITAMENTO.

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

#### DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS

É vedada a extensão administrativa dos efeitos de decisões judiciais contrárias à orientação estabelecida para a administração direta e autárquica em atos de caráter normativo ordinário.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Intimada em 20/09/2017 a recorrente apresentou, tempestivamente, recurso voluntário defendendo a existência do crédito indicado no Per/Dcomp em análise, para tanto, defende a necessidade de se afastar a aplicação do conceito de insumos do IPI às contribuições ao PIS/PASEP e a COFINS. Cita precedentes do CARF.

É o relatório.

#### **VOTO**

Conselheira Sabrina Coutinho Barbosa, Relatora.

O recurso voluntário preenche os requisitos necessários de validade, portanto, dele conheço.

Fl. 14 da Resolução n.º 3002-000.218 - 3ª Sejul/2ª Turma Extraordinária  
Processo n.º 12571.000367/2010-18

Consoante narrado trata-se de pedido de ressarcimento de créditos de COFINS não cumulativa decorrente de receita de exportação obtida no período do 3º trimestre de 2006, na monta de R\$ 141.582,44.

Parte do crédito pleiteado foi concedida, restando glosado o saldo de R\$ 45.719,63, após exame pela autoridade fiscal dos documentos contábeis e fiscais da recorrente, nos termos do despacho decisório de fls. 301/309.

Logo, o ponto nodal do litígio é o conceito de insumos para fins de creditamento à luz do Resp n.º 1.221.170/PR, julgado sob o regime de recursos repetitivos.

De já, entendo desnecessário arrastarmos a discussão, porquanto existentes outros processos desta recorrente sobre a mesma matéria, julgados recentemente, inclusive, na sistemática dos repetitivos cito 10940.907147/2011-27, 10940.907142/2011-02, 10940.907143/2011-49, 10940.907144/2011-93, 10940.907145/2011-38, 10940.907146/2011-82 e 12571.720371/2011-87.

Sendo assim, a fim manter estável e coerente às decisões que envolvem este tema e contribuinte (ora recorrente), adoto as razões de decidir da resolução paradigma n.º 3301-001.460, *in verbis*:

A controvérsia gira em torno do conceito de insumos.

A Autuante adotou um conceito restrito, com fundamento na interpretação do inciso II do art. 3º da Lei n.º 10.637/02 dada pelos § 5º do art. 66 da IN SRF n.º 247/02 e § 4º art. 8º da IN SRF 404/04 (fl. 172):

“Além dos insumos diretos (matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem), somente seriam insumos aqueles bens e serviços que efetivamente sejam aplicados ou • consumidos na produção de bens destinados à venda, de forma 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.”

Por outro lado, inicialmente, a recorrente interpretou citado dispositivo legal de forma extensiva, baseada na doutrina à época dominante e algumas decisões administrativas. Em sua manifestação de inconformidade, sustentou que todos os bens e serviços essenciais deveriam ser classificados como insumos.

O conceito de insumos, todavia, evoluiu.

O resultado foi a decisão proferida pelo STJ, sob o regime dos recursos repetitivos, nos autos do REsp n.º 1.221.170/PR, à qual estão vinculadas as decisões do CARF, por força de previsão regimental (art. 62 do Anexo II da portaria MF n.º 343/15). Reproduzo a ementa:

“TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. NÃO CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. DEFINIÇÃO

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

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

2. O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.

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

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

A decisão foi de fato impactante, pois, além de trazer inédito conceito de insumos, fulminou o que até então vinha sendo adotado pela fiscalização, por meio da decretação da ilegalidade dos respectivos dispositivos das IN SRF nº 247/02 e 404/04.

Fl. 16 da Resolução n.º 3002-000.218 - 3ª Sejul/2ª Turma Extraordinária  
Processo n.º 12571.000367/2010-18

E, na esteira desta decisão, foi editado o PN COSIT/RFB n.º 05/18, vinculante no âmbito da RFB, por meio do qual o Fisco consigna seu novo entendimento acerca da matéria, significativamente diferente do anterior, como se verifica por meio do seguinte trecho da conclusão:

“e) a subsunção do item ao conceito de insumos independe de contato físico, desgaste ou alteração química do bem-insumo em função de ação diretamente exercida sobre o produto em elaboração ou durante a prestação de serviço;”

Não consta nos autos descrição detalhada do processo produtivo. Não obstante, depreende-se do Despacho Decisório que a fiscalização investigou-o com rigor e profundidade, para fins de enquadramento no seu conceito de insumos. E a recorrente, por sua vez, discorreu em detalhes sobre sua atividade industrial, em defesa dos créditos a seu ver injustamente glosados.

Conforme relatado, foram objetos de glosa grande variedade de bens e serviços, em razão de o agente fiscal ter aplicado um já superado conceito de insumos. **Diante disto, em linha com a postura que vem sendo adotada por esta turma, proponho que o julgamento seja convertido em diligência, para que a unidade de origem reveja as glosas de créditos, tendo como base, desta feita, o PN COSIT n.º 05/18.**

Cumprе mencionar que a recorrente pleiteou a realização de perícia, para que pudesse “catalogar todos os insumos necessários à consecução do empreendimento econômico”. Contudo, não me parece necessária, haja vista que não houve discordância sobre a natureza e especificidades do processo industrial, tais como, a finalidade de cada bem ou serviço cujo crédito foi glosado, porém acerca da sua leitura, à luz da legislação aplicável.

### **Conclusão.**

Por todo o exposto, sugiro a conversão do presente julgamento em diligência para que sejam os autos remetidos a Unidade de Origem para que a autoridade fiscal apure a certeza e liquidez do crédito pretendido pela recorrente nos termos do PN Cosit n.º 05/2018.

Encerrados os trabalhos, seja emitido relatório fiscal conclusivo com posterior ciência de seu teor a recorrente para que se manifeste dentro do prazo de 30 dias.

Vencido o prazo, com ou sem manifestação, sejam os autos devolvidos a esta Turma para prosseguimento do julgamento.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Sabrina Coutinho Barbosa

Fl. 17 da Resolução n.º 3002-000.218 - 3ª Sejul/2ª Turma Extraordinária  
Processo nº 12571.000367/2010-18