



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

Processo n° 12585.720423/2011-66
Recurso n° 12.585.720423201166 Voluntário
Acórdão n° **3402-002.604 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Sessão de 28 de janeiro de 2015
Matéria PIS - NÃO CUMULATIVIDADE - PEDIDO DE RESSARCIMENTO
Recorrente FIBRIA CELULOSE S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/03/2010

FALTA DE APRESENTAÇÃO DE PROVA DOCUMENTAL. PRINCÍPIO PROCESSUAL DA VERDADE MATERIAL.

A busca da verdade real não se presta a suprir a inércia do contribuinte que tenha deixado de apresentar as provas dos créditos alegados, de acordo com o sistema de distribuição da carga probatória adotado.

ÔNUS DA PROVA. FATO CONSTITUTIVO DO DIREITO NO QUAL SE FUNDAMENTA A AÇÃO. INCUMBÊNCIA DO INTERESSADO.

Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado. A realização de diligência ou perícia não se presta para a produção de provas que toca à parte produzir.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/03/2010

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS. CONCEITO.

Insumos, para fins de creditamento da Contribuição Social não-cumulativa, são todos aqueles bens e serviços pertinentes ao, ou que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços, que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração importa na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção, isto é, cuja subtração obsta a atividade empresária, ou implica em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes.

As Leis de Regência da não cumulatividade atribuem o direito de crédito em relação ao custo de bens e serviços aplicados na "produção ou fabricação" de bens destinados à venda, inexistindo amparo legal para secção do processo produtivo da sociedade empresária agroindustrial em cultivo de matéria-prima para consumo próprio e em industrialização propriamente dita, a fim

de expurgar do cálculo do crédito os custos incorridos na fase agrícola da produção.

Os custos incorridos com bens e serviços aplicados na floresta de eucaliptos guardam relação de pertinência e essencialidade com o processo produtivo da pasta de celulose e configuram custo de produção, razão pela qual integram a base de cálculo do crédito das contribuições não-cumulativas.

FRETES. TRANSPORTE DE MATÉRIA-PRIMA ENTRE A FLORESTA E A FÁBRICA

Os custos incorridos com fretes no transporte de madeira entre a floresta de eucaliptos e a fábrica configuram o custo de produção da celulose e, por tal razão, integram a base de cálculo do crédito das contribuições não-cumulativas.

CRÉDITOS. DESPESAS OPERACIONAIS. TRANSPORTE DE PRODUTO ACABADO.

As despesas com inspeção e movimentação de produto acabado, antes de sua venda não geram créditos no regime da não-cumulatividade.

CRÉDITOS. ATIVO PERMANENTE. FASE AGRÍCOLA DO PROCESSO PRODUTIVO.

É legítima a tomada de crédito em relação ao custo de aquisição de bens empregados na fase agrícola do processo produtivo da agroindústria, ainda que sejam classificáveis no ativo permanente.

CRÉDITOS. BENS E SERVIÇOS. MANUTENÇÃO. BENS PASSIVEIS DE ATIVAÇÃO.

Não há direito à tomada de créditos sobre o custo de aquisição de bens ou serviços empregados na manutenção de bens passíveis de ativação que não guardem estreita relação de pertinência e essencialidade com a fase agrícola.

CRÉDITOS. REGIME DE RECONHECIMENTO.

Os créditos da não-cumulatividade devem ser reconhecidos no período de apuração em que for realizada aquisição do bem ou contratada a prestação do serviço.

REGIME NÃO-CUMULATIVO. APURAÇÃO DE CRÉDITOS. RATEIO PROPORCIONAL. RECONHECIMENTO DE RECEITAS.

Na determinação dos créditos da não-cumulatividade passíveis de ressarcimento, o rateio proporcional entre as receitas obtidas com operações de exportação e de mercado interno, reconhecendo as receitas de exportação apuradas na data de embarque das mercadorias.

CREDITAMENTO EXTEMPORÂNEO. DACON. RETIFICAÇÕES. COMPROVAÇÃO.

Para utilização de créditos extemporâneos, é necessário que reste configurada a não utilização em períodos anteriores, mediante retificação das declarações correspondentes, ou apresentação de outra prova inequívoca da sua não utilização.

PIS E COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO. COMBUSTÍVEIS. REINTRODUÇÃO NA CADEIA DE PRODUÇÃO. NATUREZA DE INSUMO. DIREITO A CRÉDITO.

Apesar dos combustíveis estarem sujeitos a tributação concentrada (incidência monofásica), sendo eles tributados pelo fabricante ou importador, ao serem empregados no processo produtivo são *reintroduzidos* na cadeia fabril, passando a ostentarem a natureza de *insumos* para os fins dos incisos II, dos arts. 3º, das Leis nºs. 10.637, de 2002 e 10.833, de 2003, os quais concedem expressamente o direito ao crédito.

Recurso Voluntário Provido em Parte

Direito Creditório Reconhecido em Parte

ACORDAM os membros do Colegiado, por maioria de votos em dar provimento parcial ao recurso voluntário, nos termos do relatório e voto do relator e do redator designado, que integram o presente julgado. Vencidos os conselheiros João Carlos Cassuli Júnior, quanto ao aproveitamento extemporâneo de créditos e quanto ao frete de produtos acabados, Alexandre Kern e Aparecida Martins de Paula, quanto ao aproveitamento de créditos sobre gastos com combustíveis. Designado o Conselheiro João Carlos Cassuli Júnior para redigir o voto vencedor quanto aos créditos sobre combustíveis.

(assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenburg Filho – Presidente

(assinado digitalmente)

Alexandre Kern – Relator

(assinado digitalmente)

João Carlos Cassuli Júnior – Redator designado

Participaram do julgamento os conselheiros Fernando Luiz da Gama Lobo D'Eça, Maria Aparecida Martins de Paula, João Carlos Cassuli Júnior e Francisco Mauricio Rabelo de Albuquerque Silva.

Relatório

FIBRIA CELULOSE S/A transmitiu, em 04/11/2011 o PER nº 26504.78847.301210.1.1.08-8945 (fls. 5 a 29, retificado em 30/12/2010 PER nº 20875.26815.041111.1.5.08-5070), por meio do qual pretendeu ressarcimento de saldo credor de PIS não cumulativa, vinculado à receita de exportação, acumulado no 1º trimestre de 2010, no valor de R\$ 3.391.930,94. Não constou apresentação de DCOMPs. O Despacho Decisório, fls. 6.062 a 6.092, deferiu o ressarcimento em R\$ 592.335,11. O deferimento apenas parcial decorreu dos seguintes ajustes:

- a) na data de apropriação dos créditos, glosando as notas que não foram emitidas no mês da apropriação;
- b) glosa dos créditos tomados sobre as aquisições de insumos adquiridos a pessoas físicas;
- c) glosa dos créditos tomados sobre aquisições de itens que escapam do conceito de insumos adotado na legislação do IPI, entre eles, ferramentas de

trabalho para manutenção, calços para alinhamento da altura de equipamentos rotativos, pistola de ar comprimido, serviços relacionados ao sistema de alarmes de emergências, serviços logísticos, serviços de movimentação de materiais e insumos e locação de guindastes;

- d) glosa dos créditos tomados sobre os gastos com todos os bens e serviços utilizados antes do tratamento físico-químico da madeira, caracterizados como despesas relacionadas com bens do ativo permanente, entre eles, com corrente de corte (motosserra), picadores (desgastador de madeira), sabres (manejo florestal), insumos utilizados no corte de cavacos, serviços florestais de silvicultura/trato cultural das florestas próprias, serviços de inventário florestal, serviços de viveiros, serviço florestal de colheita, serviço de manutenção/construção de estrada e pontes, serviços topográficos, controle de qualidade de madeiras, monitoramento florestal, irrigação, terraplenagem, sensoriamento remoto e peças e reparos em maquinários relacionados com a área de silvicultura (marcas de tratores e outros veículos como a Komatsu, Volvo e John Deere);
- e) glosa dos créditos tomados sobre despesas de exaustão de reservas florestais;
- f) glosa dos créditos tomados sobre despesas de fretes pagos na aquisição dos bens que compõem o ativo imobilizado;
- g) glosa dos créditos tomados sobre despesas com materiais de transporte (correias utilizadas para transporte de fardos de celulose, estrados de madeira, palete e caixas de papelão);
- h) glosa de créditos tomados sobre despesas de estadia e traslado, locação de veículos e despesas de transporte de supervisores;
- i) glosa dos créditos tomados sobre partes e peças de reposição adquiridas de pessoa jurídica para manutenção de máquinas e equipamentos componentes do ativo imobilizado (reparos em veículos e de carga e peças de reposição de transpaleteiras);
- j) glosa dos créditos tomados sobre itens incorporados ao ativo imobilizado - edificações: tijolo comum, tintas para utilização em pisos em geral, placa de gail para piso, lâmpadas de iluminação em geral, pedra brita,
- k) glosa de créditos tomados sobre despesas de logística, armazenagem e frete de transporte de produtos acabados entre estabelecimentos;
- l) glosa dos créditos tomados sobre gastos com combustíveis utilizados para o transporte e manejo dos insumos;
- m) glosa dos créditos extemporâneos tomados sem observância do critério temporal (sem retificação do Dacon do mesmo período dos créditos), ou não comprovados;

Em reclamação, fls. 6.101 a 6.143, o interessado controverteu:

- (i) o índice de rateio proporcional relativamente às receitas de exportação e do mercado interno adotado pelo Fisco, que colidiria com o disposto no § 3º do

art. 6º, c/c § 8º do art. 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, que dispõe que o rateio será proporcional ao auferimento de receitas, sem impor que tenha havido o embarque da mercadoria ao exterior para que as receitas auferidas fossem consideradas de exportação;

- (ii) o momento de apuração de créditos decorrentes de bens e serviços utilizados como insumos, que pretende que seja no momento da efetiva entrega material do bem, quando ocorre a tradição da coisa, sendo manifestamente ilegítimo considerar este momento como sendo a data em que se adquire o bem, notadamente para fins tributários;
- (iii) a desnecessidade de retificação de DACON e DCTF para o aproveitamento do crédito em meses subsequentes;
- (iv) o conceito de insumo usado como critério para a sua apropriação, rechaçando as instruções normativas da SRF;
- (v) a glosa dos dispêndios com bens e serviços adquiridos para o plantio, corte, colheita, transporte das toras de madeira, que possuem classificação jurídica e contábil como custos de produção, considerando que a madeira é seu principal insumo;
- (vi) as glosas dos créditos tomados sobre gastos com ferramentas de trabalho para manutenção, calços para alinhamento da altera de equipamentos rotativos, pistola de ar comprimido, serviços relacionados ao sistema de alarmes de emergências, serviços logísticos, serviços de movimentação de materiais e insumos, locação de guindastes, correias utilizadas para transporte de fardos de celulose, estrados de madeira, pallets (paleta), caixas de papelão, despesas com equipamento de proteção individual, etiquetas adesivas de escritório, rolos de pintura, lonas de plástico para efetuar manutenções, insumos utilizados em análises químicas em laboratório, baterias, pilhas, rádios transceptores, projetores de apresentação, manutenção de PABX, manutenção de nobreaks, encadernação de NFs, copos para água mineral, almofada para carimbo, binóculos, borrachas para lápis, brindes e camisetas promocionais, brinquedos para filhos de funcionários, café expresso em grãos, CD-R graváveis, cestas de natal, coffe-break, serviços de cópias de chaves, coroas de flores, desjejum, custos de eventos festivos, lanches, livros de literatura, locação de máquinas de café, marmitex, medicamentos, palestras, óculos de segurança Bandido, tijolo comum, tinta para utilização em pisos em geral, placa de gail para piso, lâmpadas de iluminação em geral e pedra brita, que são parte essencial no processo produtivo, e para os quais requer a realização de diligência para a comprovação de que os bens e serviços adquiridos pela empresa são efetivamente custos ligados à sua produção ou fabricação;
- (vii) as glosas dos créditos tomados sobre as despesas de formação de florestas, inclusive sobre a exaustão, já que seu processo produtivo inicia-se com o desenvolvimento de mudas de eucalipto, se intensifica na formação das florestas e, se encerra após a transformação da madeira em celulose, de forma que todos os dispêndios com bens e serviços adquiridos para o plantio, corte, colheita, transporte das toras de madeira possuem a natureza jurídica de

insumo na elaboração da pasta de celulose, que é o produto final da empresa destinado à venda;

- (viii) as glosas sobre gastos com serviços de clonagem, pesquisa, tratamento do solo, adubação, irrigação, controle de pragas, combate a incêndio e colheita, contratados a terceiros; conforme atestariam as próprias planilhas elaboradas pela Fiscalização;
- (ix) as glosas dos créditos sobre fretes não relacionados à entrega de mercadorias diretamente aos clientes armazenagem/transporte de papel e logística, já que todos esses gastos são tidos como custo de produção, constituindo insumos, cujo crédito é assegurado pelo inciso II do art. 3º das Leis de regência;

Requeru expressamente a realização de diligência e perícia, nos termos do inciso IV do art. 16 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, necessária para a comprovação da real natureza de cada bem/serviço adquiridos pela empresa, como eles são empregados no processo produtivo, que estes são efetivamente usados nos estabelecimentos produtores e industriais, que são custos de produção, que foram contabilizados como tal, dentre outras informações indispensáveis para assegurar o direito ao crédito, bem como buscar a verdade material. Indica peritos e formula quesitos.

A 2ª Turma da DRJ/POA julgou a Manifestação de Inconformidade improcedente. O Acórdão nº 10-50.030, de 19 de maio de 2014, fls. 6.453 a 6.483, teve ementa vazada nos seguintes termos:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/03/2010

PEDIDO DE DILIGÊNCIA OU PERÍCIA. PRESCINDIBILIDADE.

Não se justifica a realização de perícia/diligência quando presentes nos autos elementos suficientes para formar a convicção do julgador.

REPETIÇÃO DE INDÉBITO. COMPROVAÇÃO DO DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA. CONTRIBUINTE.

No âmbito específico dos pedidos de restituição, compensação ou ressarcimento, é ônus do contribuinte/pleiteante a comprovação minudente da existência do direito creditório pleiteado.

DESPACHO DECISÓRIO. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Restando consignado no Despacho Decisório, de forma clara e concisa, o motivo do não reconhecimento do direito creditório pleiteado, bem como da não homologação das compensações tencionadas, deve ser afastada a pretensão de declaração de nulidade do ato administrativo.

RAZÕES DA MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE. RECURSO ADMINISTRATIVO. PERTINÊNCIA COM A MATÉRIA.

Em sede de contestação de primeiro grau contra indeferimento parcial de pedido de ressarcimento, descabem discussões acerca de matéria estranha ao objeto da lide.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/03/2010

ENTENDIMENTOS ADMINISTRATIVOS E MANIFESTAÇÕES DOUTRINÁRIAS. EFEITOS. NÃO VINCULAÇÃO.

As referências a entendimentos de segunda instância administrativa ou a manifestações da doutrina especializada, não vinculam os julgamentos emanados pelas Delegacias da Receita Federal do Brasil de Julgamento.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/03/2010

REGIME NÃO-CUMULATIVO. INSUMOS. CONCEITO.

Para ser considerado insumo, o bem ou o serviço, desde que adquirido de pessoa jurídica, deve ter sido consumido, desgastado, ou ter perdidas as suas propriedades físicas ou químicas em razão de ação diretamente exercida sobre o produto em elaboração.

REGIME NÃO-CUMULATIVO. APURAÇÃO DE CRÉDITOS. RATEIO PROPORCIONAL.

Na determinação dos créditos da não-cumulatividade passíveis de ressarcimento/compensação, há de se fazer o rateio proporcional entre as receitas obtidas com operações de exportação e de mercado interno (tributadas e NT).

REGIME NÃO-CUMULATIVO. EXPORTAÇÃO. FATO GERADOR. ASPECTO TEMPORAL.

A receita de exportação deve ser reconhecida na data do embarque dos produtos vendidos para o exterior.

REGIME NÃO-CUMULATIVO. INSUMOS PARA FORMAÇÃO DE FLORESTAS. INCORPORAÇÃO AO ATIVO IMOBILIZADO. DESCONTO DE CRÉDITO COMO EXAUSTÃO. IMPOSSIBILIDADE.

Os custos de formação de floresta são incorporados ao valor desse bem registrado no ativo imobilizado, valor que, na medida da utilização da floresta, deve ser objeto de encargos de exaustão, que não dão direito a crédito por falta de previsão legal.

REGIME NÃO-CUMULATIVO. DESPESAS COM FRETES. CONDIÇÕES DE CREDITAMENTO.

Observada a legislação de regência, a regra geral é que em se tratando de despesas com serviços de frete, somente dará direito

à apuração de crédito o frete contratado relacionado a operações de venda, onde ocorra a entrega de bens/mercadorias vendidas diretamente aos clientes adquirentes, desde que o ônus tenha sido suportado pela pessoa jurídica vendedora.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Cuida-se agora de recurso voluntário contra a decisão da 2ª Turma da DRJ/POA. O arazoado de fls. 6.494 a 6.559, após protesto de tempestividade e síntese dos fatos relacionados com a lide, retoma os argumentos da Manifestação de Inconformidade, controvertendo:

- I) o equivocado critério utilizado para aplicação do índice de rateio proporcional dos créditos;
- II) a inaplicabilidade das instruções normativas da SRF para a definição do conceito de insumo, pugnando por que se adote o conceito equivalente aos custos de produção;
- III) o equivocado entendimento de que o processo produtivo inicia-se somente no momento do tratamento físico-químico da madeira;
- IV) a ilegalidade das glosas dos créditos tomados sobre:
 - a. gastos com equipamentos de proteção individual, com a utilização de rádios de comunicação; com partes e peças de reposição empregados na manutenção de máquinas e equipamentos florestais;
 - b. encargos de exaustão;
 - c. serviços de clonagem, pesquisa, plantio, tratamento do solo, adubação, irrigação, controle de pragas, combate a incêndio e colheita, contratados a terceiros;
 - d. todos os fretes contratados, tanto na aquisição de insumos, quanto na transferência de produtos em elaboração ou acabados (para colocação no estabelecimento vendedor), e ainda nas aquisições de bens destinados ao ativo imobilizado;
 - e. gastos com GLP utilizados em empilhadeiras; gasolina utilizada nos veículos que transportam pessoal; óleo diesel, óleo biodiesel e GLP a granel;
 - f. materiais de transporte de celulose;
 - g. despesas de veículos e materiais de construção.
- V) O momento correto para a apuração do crédito;
- VI) A possibilidade de aproveitamento extemporâneo de créditos e a desnecessidade de prévia retificação do Dacon e da DCTF, e;

VII) O direito aos créditos vinculados à receita de exportação.

Renova o pedido de perícia, formulando quesitos e indicando peritos.

O processo administrativo correspondente foi materializado na forma eletrônica, razão pela qual todas as referências a folhas dos autos pautar-se-ão na numeração estabelecida no processo eletrônico.

É o Relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Alexandre Kern, Relator

Presentes os pressupostos recursais, a petição de fls. 6.494 a 6.559 merece ser conhecida como recurso voluntário contra o Acórdão DRJ-POA-2ª Turma nº 10-50.030, de 19 de maio de 2014.

Pedido de diligência/perícia

O laudo técnico oferecido pelo recorrente e constante dos autos responde todos os quesitos formulados e revela a desnecessidade da providência requerida.

Nada obstante, são recorrentes em processos de iniciativa do contribuinte a conversão de julgamentos em diligência a fim de ser suprida suas deficiências probatórias.

Matéria de extremada importância em sede processual é a referente à repartição do ônus da prova nas questões litigiosas. Com efeito, da delimitação do *onus probandi* depende a definição de grande parte das responsabilidades processuais. Assim é nas relações de direito privado e, igualmente, nas relações de direito público, dentre as quais as relacionadas à imposição tributária.

Neste campo, a legislação processual administrativo-tributária inclui disposições que, em regra, reproduzem aquele que é, por assim dizer, o princípio fundamental do direito probatório, qual seja o de que quem acusa e/ou alega deve provar. Assim é que, nos casos de lançamentos de ofício, não basta a afirmação, por parte da autoridade fiscal, de que ocorreu o ilícito tributário; pelo contrário, é fundamental que a infração seja devidamente comprovada, como se depreende da parte final do *caput* do art. 9º do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972 - PAF, que determina que os autos de infração e notificações de lançamento "*deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito*". De outro lado, ao contribuinte a legislação impõe o ônus de provar o que alega em face das provas carreadas pela autoridade fiscal, como expresso no inciso III do artigo 16 do mesmo Decreto nº 70.235, de 1972, que determina que a impugnação contera "*os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir*".

Esse, portanto, o quadro nos lançamentos de ofício: à autoridade fiscal incumbe provar, pelos meios de prova admitidos pelo direito, a ocorrência do ilícito; ao contribuinte, cabe o ônus de provar o teor das alegações que contrapõe às provas ensejadoras

do lançamento. Já nos casos de ressarcimento, como no presente processo, entretanto, o quadro resta um pouco modificado, como a seguir se verá.

Quando a situação posta se refere à restituição, compensação ou ressarcimento de créditos tributários, como no caso que ora se apresenta, é atribuição do contribuinte a demonstração da efetiva existência do indébito. Tanto é assim que a Instrução Normativa SRF nº 900, de 30 de dezembro de 2008, que regia, à época da transmissão do PER/DComp, os processos de restituição, compensação e ressarcimento de créditos tributários, assim expressa em vários de seus dispositivos:

Art. 3º A restituição a que se refere o art. 2º poderá ser efetuada:

I - a requerimento do sujeito passivo ou da pessoa autorizada a requerer a quantia; ou

II - mediante processamento eletrônico da Declaração de Ajuste Anual do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física (DIRPF).

§ 1º A restituição de que trata o inciso I do caput será requerida pelo sujeito passivo mediante utilização do programa Pedido de Restituição, Ressarcimento ou Reembolso e Declaração de Compensação (PER/DCOMP).

§ 2º Na impossibilidade de utilização do programa PER/DCOMP, o requerimento será formalizado por meio do formulário Pedido de Restituição, constante do Anexo I, ou mediante o formulário Pedido de Restituição de Valores Indevidos Relativos a Contribuição Previdenciária, constante do Anexo II, conforme o caso, aos quais deverão ser anexados documentos comprobatórios do direito creditório.

[..]

§ 4º Tratando-se de pedido de restituição formulado por representante do sujeito passivo mediante utilização do programa PER/DCOMP, os documentos a que se refere o § 3º serão apresentados à RFB após intimação da autoridade competente para decidir sobre o pedido.

[..]

Art. 65. A autoridade da RFB competente para decidir sobre a restituição, o ressarcimento, o reembolso e a compensação poderá condicionar o reconhecimento do direito creditório à apresentação de documentos comprobatórios do referido direito, inclusive arquivos magnéticos, bem como determinar a realização de diligência fiscal nos estabelecimentos do sujeito passivo a fim de que seja verificada, mediante exame de sua escrituração contábil e fiscal, a exatidão das informações prestadas.

Como se percebe, em qualquer dos tipos de repetição é exigida a apresentação dos documentos comprobatórios da existência do direito creditório como pré-requisito ao conhecimento do pleito. E o que se deve ter por documentos comprobatórios do crédito? Por óbvio que os documentos que atestem, de forma inequívoca, a origem e a natureza do crédito. Sem tal evidenciação, o pedido repetitório fica inarredavelmente prejudicado.

Não é lícito ao julgador, tanto em sede de apreciação de lançamento de ofício, quanto em sede de pleito repetitório, dispensar a autoridade lançadora ou o pleiteante, conforme o caso, do ônus que a lei impõe a cada um deles. tanto quanto não lhe é lícito valer-se das diligências e perícias para, por vias indiretas, suprir o ônus probatório que cabia a cada parte. Diligências existem para resolver dúvidas acerca de questão controversa originada da confrontação de elementos de prova trazidos pelas partes, mas não para permitir que seja feito aquilo que a lei já impunha como obrigação, desde a instauração do litígio, às partes componentes da relação jurídica. Já as perícias existem para fins de que sejam dirimidas questões para as quais exige-se conhecimento técnico especializado, ou seja, matéria impassível de ser resolvida a partir do conhecimento das partes e do julgador.

Dentro deste quadro, percebe-se que quando a Instrução Normativa SRF nº 900, de 2008, acima parcialmente transcrita, prevê a "realização de diligência fiscal nos estabelecimentos do sujeito passivo a fim de que seja verificada, mediante exame de sua escrituração contábil e fiscal, a exatidão das informações prestadas", não está querendo dizer que, diante de qualquer pleito repetitório apresentado, deve a autoridade fiscal diligenciar para fins de verificar, de ofício, a existência do crédito pleiteado. O que o ato legal quer dizer, e isto sim, é que, apresentado o pedido e constatado que o contribuinte demonstrou, por documentos e registros contábeis individualmente associados, a origem dos créditos pleiteados, pode a autoridade fiscal, se dúvidas remanescerem em relação a questões pontuais (natureza da operação em um ou outro registro, falta de clareza de algum documento ou registro etc.), demandar por diligências para dirimir tais dúvidas. Por certo que o ato legal não quer, com a previsão da realização das diligências, transferir para a autoridade fiscal ou para o julgador administrativo a responsabilidade pela produção probatória atribuída originariamente ao contribuinte no caso dos pedidos de repetição de indébito. E é isso que ocorreria, por exemplo, se fossem promovidas diligências no caso, por exemplo, em que o contribuinte, junto com seu pleito, traz apenas uma listagem genérica de créditos e uma massa de documentos fiscais sem vinculação recíproca. neste caso, a promoção das diligências estaria suprimindo, irregularmente, a omissão do contribuinte, o que não é processualmente admissível.

De se ressaltar, igualmente, que o fato de o processo administrativo ser informado pelo princípio da verdade material, em nada macula tudo o que foi até aqui dito. É que o referido princípio – de natureza estritamente processual, e não material destina-se a busca da verdade que está para além dos fatos alegados pelas partes, mas isto num cenário dentro do qual as partes trabalharam proativamente no sentido do cumprimento do seu *onus probandi*. Em outras palavras, o princípio da verdade material autoriza o julgador a ir além dos elementos de prova trazidos pelas partes, quando tais elementos de prova induzem à suspeita de que os fatos ocorreram não da forma como esta ou aquela parte afirma, mas de uma outra forma qualquer (o julgador não está vinculado às versões das partes). Mas isto, à evidência, nada tem a ver com propiciar à parte que tem o ônus de provar o que alega/pleiteia, a oportunidade de, por via de diligências, produzir algo que, do ponto de vista estritamente legal, já deveria compor, como requisito de admissibilidade, o pleito desde sua formalização inicial.

Dito de outro modo: da mesma forma que não é aceitável que um lançamento seja efetuado sem provas e que se permita posteriormente, em sede de julgamento e por meio de diligências, tal instrução probatória, também não é aceitável que um pleito repetitório seja proposto sem a minudente demonstração e comprovação da existência do indébito e que posteriormente, também em sede de julgamento e por via de diligências, se oportunize tais demonstração e comprovação.

Por fim, da mesma forma que não se pode usar as diligências como meio de suprir o ônus probatório não cumprido pelas partes, também não se pode exigir que o julgador da questão controversa promova, ele próprio, a contextualização dos elementos de prova juntados ao processo. Por exemplo, usando-se o caso já acima referido, se o contribuinte, para consubstanciar seu pleito repetitório, limita-se a fornecer um demonstrativo de créditos em que não aparecem individualmente associados registros e documentos, não cabe ao julgador deter-se sobre a massa de documentos e buscar, ele próprio, fazer aquilo que o contribuinte deveria ter feito. Ao julgador não cabe fazer a associação dos, não raramente, inúmeros registros e documentos. A ele deve ser oferecido o registro vinculado ao documento que o respalda, para que verifique se aquela operação específica dá ou não direito ao crédito pleiteado (esta é a sua função: apresentados os documentos que instrumentam um registro, analisar a natureza da operação para fins de deferimento ou não do pleito). O que se quer aqui firmar, portanto, é que não há como, em sede de julgamento administrativo, suprir esta omissão do contribuinte (em termos de cumprimento de seus *onus probandi*) por via, por exemplo, de diligências ou perícias, já que, como acima já foi exposto, tais institutos não se destinam a tanto.

Conceito de insumo adotado neste voto

Com a edição da Emenda Constitucional nº 42, de 31 de dezembro de 2003, o princípio da não-cumulatividade das contribuições sociais alcançou o plano constitucional através da inserção do § 12 ao art. 195 da Constituição da República Federativa do Brasil – CF/88. É verdade, da norma constitucional em referência **não** se extrai a possibilidade de dedução de créditos a todo e qualquer bem ou serviço adquirido para consecução da atividade empresarial, restando expresso que a regulamentação da sistemática da não-cumulatividade aplicável às Contribuições Sociais ficaria afeta ao legislador ordinário. Foi o art. 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, inc. II, com a redação da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, no que pertine ao PIS, que regulamentou o direito de crédito da Contribuição sobre 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.

Interpretando o conteúdo da legislação fiscal em comento, a Autoridade Tributária veiculou, pela Instrução Normativa SRF nº 247, de 21 de novembro de 2002 (redação alterada pela Instrução Normativa SRF nº 358, de 9 de setembro de 2003), e Instrução Normativa SRF nº 404, de 12 de março de 2004, orientação necessária à sua execução, estabelecendo, para fins de aproveitamento de créditos, o alcance do termo "**insumo**", ao dispor:

IN-SRF nº 247, de 2002 - PIS/Pasep

Art. 66. A pessoa jurídica que apura o PIS/Pasep não-cumulativo com a alíquota prevista no art. 60 pode descontar créditos, determinados mediante a aplicação da mesma alíquota, sobre os valores:

I – das aquisições efetuadas no mês:

[...]

b) de bens e serviços, inclusive combustíveis e lubrificantes, utilizados como insumos: (Redação dada pela IN SRF 358, de 09/09/2003)

b.1) na fabricação de produtos destinados à venda; ou (Incluída pela IN SRF 358, de 09/09/2003)

b.2) na prestação de serviços; (Incluída pela IN SRF 358, de 09/09/2003)

[...]

§ 5º Para os efeitos da alínea "b" do inciso I do caput, entende-se como insumos: (Incluído pela IN SRF 358, de 09/09/2003)

I - utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda: (Incluído pela IN SRF 358, de 09/09/2003)

a) as matérias primas, os produtos intermediários, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado; (Incluído pela IN SRF 358, de 09/09/2003)

b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto; (Incluído pela IN SRF 358, de 09/09/2003)

II - utilizados na prestação de serviços: (Incluído pela IN SRF 358, de 09/09/2003)

a) os bens aplicados ou consumidos na prestação de serviços, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado; e (Incluído pela IN SRF 358, de 09/09/2003)

b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na prestação do serviço. (Incluído pela IN SRF 358, de 09/09/2003)

IN-SRF nº 404, de 2004 - Cofins

Art. 8º Do valor apurado na forma do art. 7º, a pessoa jurídica pode descontar créditos, determinados mediante a aplicação da mesma alíquota, sobre os valores:

I - das aquisições efetuadas no mês:

[...]

b) de bens e serviços, inclusive combustíveis e lubrificantes, utilizados como insumos:

b.1) na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda; ou

b.2) na prestação de serviços;

[...]

§ 4º Para os efeitos da alínea "b" do inciso I do caput, entende-se como insumos:

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

a) a matéria-prima, o produto intermediário, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado;

b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto;

II - utilizados na prestação de serviços:

a) os bens aplicados ou consumidos na prestação de serviços, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado; e

b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na prestação do serviço.

[...]

O que se deduz da leitura das referidas regras infralegais é que a apuração do creditamento da Contribuição ao PIS e da Cofins foi restrita aos **bens** que compõem diretamente os produtos da empresa (a matéria-prima, o produto intermediário, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado) ou prestação de **serviços** aplicados ou consumidos na fabricação do produto. A definição de "insumos" adotada pelo Fisco foi, nitidamente, contrabandeada da legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, ditada, atualmente pelo art. 226 do Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, aprovado pelo Decreto nº 7.212, de 15 de junho de 2010 – RIPI/2010. Compare-se:

Art. 226. Os estabelecimentos industriais e os que lhes são equiparados poderão creditar-se (Lei nº 4.502, de 1964, art. 25):

I - do imposto relativo a matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, adquiridos para emprego na industrialização de produtos tributados, incluindo-se, entre as matérias-primas e os 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;

[...]

Todavia, penso não ser possível que a sistemática das Contribuições Sociais não-cumulativas colha o conceito de "insumos" adotado pela legislação própria do IPI, porque o legislador ordinário simplesmente **não** fez essa importação. Cabe enfatizar: **nas leis que tratam do PIS/Pasep e Cofins não-cumulativos, não há remissão a qualquer arcabouço normativo em vigor para se colher o conceito de "insumos"**.

A não-cumulatividade das Contribuições Sociais apresenta perfil totalmente diverso daquela atinente ao IPI, visto que a previsão legal possibilita a dedução dos valores de determinados bens e serviços suportados pela pessoa jurídica dos valores a serem recolhidos a título dessas contribuições, e calculados pela aplicação da alíquota correspondente sobre a

totalidade das receitas por ela auferidas. Como se verifica, na técnica de arrecadação dessas contribuições, não há propriamente um mecanismo não-cumulativo, decorrente do creditamento de valores das entradas de bens que sofrerão nova incidência em etapa posterior da cadeia produtiva, nos moldes do que existe para o IPI, tributo geneticamente informado pelo princípio. As próprias Leis Instituidoras elasteceram a definição de "insumos", ao admitir que prestação de serviços seja considerada como tal, verdadeira heresia no regime do IPI. Ressalta-se, ainda, que a não-cumulatividade do PIS e da Cofins não tem por objetivo eliminar o ônus destas contribuições apenas no processo fabril, visto que a incidência destas exações não se limita às pessoas jurídicas industriais, mas a todas as pessoas jurídicas que auferam receitas, inclusive prestadoras de serviços (excetuando-se as pessoas jurídicas que permanecem vinculadas ao regime cumulativo elencadas nos artigos 8º da Lei nº 10.637, de 2002, e 10 da Lei nº 10.833, de 2003), o que dá maior extensão ao contexto normativo desta contribuição do que aquele atribuído ao IPI.

A utilização da legislação do IR, como pretendem o recorrente, parcela da doutrina e a jurisprudência marginal do CARF, também encontra o óbice do excessivo alargamento do conceito de "insumos" ao equipará-lo ao conceito contábil de "custos e despesas operacionais" que abarca todos os custos e despesas que contribuem para a produção de uma empresa, perdendo a conceituação uma desejável proximidade ao processo produtivo e à atividade-fim, que é o que se intenta desonerar, passando-se a desonerar o produtor como um todo e não especificamente o processo produtivo. Com efeito, o conceito de "insumos" não é próprio da legislação do Imposto de Renda que faz uso de termos jurídico-contábeis, a exemplo dos termos "Custos de mercadorias ou serviços" e "Despesa Operacional". Sob o signo "Despesas Operacionais" se encontra uma miríade de despesas que sequer se aproximam de um conceito formulado pelo senso comum de "insumos".

Inclino-me pelo conceito de insumo deduzido no voto condutor do REsp nº 1.246.317 - MG (2011/0066819-3). Nele, o Ministro Mauro Campbell Marques interpreta que, da dicção do inc. II do art. 3º tanto da Lei nº 10.637, de 2002, quanto da Lei nº 10.833, de 2003, extrai-se que **nem todos** os bens ou serviços, utilizados na produção ou fabricação de bens geram o direito ao creditamento pretendido. É necessário que essa utilização se dê na qualidade de "insumo" ("utilizados como insumo"). Isto significa que a qualidade de "insumo" é algo a mais que a mera utilização na produção ou fabricação, o que também afasta a utilização dos conceitos de "Custos e Despesas Operacionais" inerentes ao IR. Não basta, portanto, que o bem ou serviço seja necessário ao processo produtivo, é preciso algo a mais, algo mais específico e íntimo ao processo produtivo. As leis, exemplificativamente, mencionam que se inserem no conceito de "insumos" para efeitos de creditamento:

- a) serviços utilizados na prestação de serviços;
- b) serviços utilizados na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda;
- c) bens utilizados na prestação de serviços;
- d) bens utilizados na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda;
- e) combustíveis e lubrificantes utilizados na prestação de serviços;

estabelecimentos, e as despesas de remoção de resíduos industriais. Por outro lado, não constituem insumos os combustíveis utilizados em veículos da empresa que transportam funcionários.

Acórdão nº 3403-002.656, de 28 de novembro de 2013, Cons. Rosaldo Trevisan:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/04/2004 a 30/06/2004

Ementa: PEDIDOS DE RESSARCIMENTO. ÔNUS PROBATÓRIO.

Nos processos referentes a pedidos de compensação ou ressarcimento, a comprovação dos créditos ensejadores incumbe ao postulante, que deve carrear aos autos os elementos probatórios correspondentes.

ANÁLISE ADMINISTRATIVA DE CONSTITUCIONALIDADE. VEDAÇÃO. SÚMULA CARF N. 2.

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

CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. NÃO-CUMULATIVIDADE. INSUMO. CONCEITO.

O conceito de insumo na legislação referente à Contribuição para o PIS/PASEP e à COFINS não guarda correspondência com o extraído da legislação do IPI (demasiadamente restritivo) ou do IR (excessivamente alargado). Em atendimento ao comando legal, o insumo deve ser necessário ao processo produtivo/fabril, e, conseqüentemente, à obtenção do produto final.

Particularmente, entendo ainda mais apropriado a especificidade do conceito deduzido pelo Min. Mauro Campbell Marques, plasmado no REsp 1.246.317-MG, segundo o qual (sublinhado no original):

Insumos, para efeitos do art. 3º, II, da Lei n. 10.637/2002, e art. 3º, II, da Lei n. 10.833/2003 são todos aqueles bens e serviços pertinentes ao, ou que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços, que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração importa na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção, isto é, cuja subtração obsta a atividade da empresa, ou implica em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes.

Portanto, ao contrário do que pretende o recorrente, **não** é todo e qualquer custo ou despesa necessária à atividade da empresa, nos termos da legislação do IRPJ. Há de se perquirir a pertinência e a essencialidade do gasto relativamente ao processo fabril ou de prestação de serviço para que se lhe possa atribuir a natureza de insumo.

Com esse conceito em vista, passemos à análise do caso concreto.

Com as disposições das Leis de Regência em vista e à luz do conceito acima deduzido, passa-se à análise do caso concreto.

O contribuinte tem como objeto social: “a) a indústria e o comércio, no atacado e no varejo de celulose, papel, papelão e quaisquer outros produtos derivados desses materiais, próprios ou de terceiros; b) comércio, no atacado e no varejo, de produtos destinados ao uso gráfico em geral; c) a exploração de todas as atividades industriais e comerciais que se relacionarem direta ou indiretamente com seu objetivo social; d) a importação de bens e mercadorias relativos aos seus fins sociais; e) a exportação dos produtos de sua fabricação e de terceiros; f) a representação por conta própria ou de terceiros; g) a participação em outras sociedades, no país ou no exterior, qualquer que seja a sua forma e objeto, na qualidade de sócia, quotista ou acionista; h) a prestação de serviços de controle administrativo, organizacional e financeiro às sociedades ligadas ou a terceiros; i) a administração e implementação de projetos de florestamento e reflorestamento, por conta própria ou de terceiros, incluindo o gerenciamento de todas as atividades agrícolas que viabilizem a produção, fornecimento e abastecimento de matéria prima para indústria de celulose, papel, papelão e quaisquer outros produtos derivados desses materiais; e j) a prestação de serviços técnicos, mediante consultoria e assessoria às suas controladas ou a terceiros.”

Assim como rechaçamos o conceito de insumos restritivo, vinculado ao IPI, por considerá-lo desamparado de autorização legal, pelo mesmo motivo rejeitamos a secção da atividade do contribuinte, procedida no Despacho Decisório em duas etapas, a primeira, da produção da matéria-prima (madeira) até seu tratamento, e a segunda, a extração da pasta de celulose propriamente dita. O viés introduzido nos critérios da Fiscalização pela adoção do conceito de insumo da legislação do IPI, dissociado do aspecto material das contribuições sociais não cumulativas, acabou por considerar como produção apenas a etapa industrial do processo produtivo, o que vai de encontro à redação dos arts. 3º, incs. II, das Leis de Regência, que empregam as locuções produção e fabricação.

A propósito, ao tratar do tema, o Conselheiro Antonio Carlos Atulim, percuientemente assentou no voto condutor do Acórdão nº 3403-002.824, de 27 de fevereiro de 2014:

Os referidos dispositivos legais, ao tratarem do direito de crédito das contribuições no regime não-cumulativo, se referem a bens e serviços utilizados na "produção ou fabricação "de bens ou produtos destinados à venda.

Uma breve consulta ao Dicionário Aurélio permite constatar que os verbos "produzir" e "fabricar" possuem significados distintos. "Produzir" significa "gerar", "dar lugar ao aparecimento de algo", "criar".

Por seu turno, o verbo "fabricar" denota "transformar matérias em objetos de uso corrente", "manufaturar", "construir".

Ao utilizar verbos com significados diferentes ligados pelo conectivo "ou", os arts. 3º, II, das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03 asseguraram o direito de crédito em relação aos processos de fabricação; aos processos de produção, que englobam atividades não industriais, e também aos processos produtivos mistos que envolvam aquelas duas atividades das quais resultem um bem ou um serviço que seja destinado à venda. Isto porque a partícula "ou" foi empregada com valor semântico inclusivo. Quisesse o legislador excluir de forma deliberada a atividade mista (produção e fabricação), teria empregado no art. 3º, II, a expressão "ou...ou" ("ou produção ou fabricação").

(fabricação) por meio do processo industrial descrito nos recursos apresentados neste processo.

Tendo em vista que a lei contemplou com o direito de crédito os contribuintes que exerçam as duas atividades, conclui-se, a partir da interpretação literal dos textos dos arts. 3º, II, das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, que não há respaldo legal para expurgar dos cálculos do crédito os custos incorridos na fase agrícola (produção da madeira), sob argumento de que esta fase culmina na produção de bem para consumo próprio.

Em outra linha de argumentação, é bom lembrar que o art. 22-A da Lei nº 8.212/91, introduzido pelo art.1º da Lei nº 10.256/01, estabeleceu que para o fim de incidência da contribuição previdenciária, "agroindústria" é definida como sendo o produtor rural pessoa jurídica cuja atividade econômica seja a industrialização de produção própria ou de produção própria e adquirida de terceiros.

Versando este processo sobre créditos de contribuições devidas ao sistema da seguridade social, forçoso concluir que a "industrialização de produção própria" foi contemplada pela legislação tributária como sendo uma atividade única, fato que também desautoriza a secção da atividade do contribuinte, tal como foi feito pela autoridade administrativa.

Portanto, com base nos dispositivos legais acima, tanto em relação ao cumprimento de obrigações tributárias, quanto para o fim de aproveitamento de créditos das contribuições, o processo produtivo da recorrente deve ser visto como um todo único, iniciando-se com a criação das mudas de eucalipto e terminando com o corte e o enfardamento das folhas de celulose, conforme descrito nos recursos apresentados.

Glosas revertidas

Assim, relativamente à fase agrícola do processo produtivo, consistente na criação de mudas, plantio, manejo e colheita dos eucaliptos, não existe amparo legal para que a autoridade administrativa expurgue dos cálculos os custos incorridos com insumos na floresta, sob o argumento de que amadeira lá produzida não se destina à venda, mas sim a consumo próprio. Isto porque, conforme já ficou assentado antes, a atividade do contribuinte deve ser vista como um todo único e indivisível, seja pela interpretação literal do art. 3º da Lei de Regência, ou pela aplicação da definição legal de "agroindústria".

Bens e serviços caracterizáveis como insumo, segundo o conceito adotado neste voto, aplicados na fase agrícola do processo produtivo

Sendo assim, devem ser revertidas as glosas dos créditos tomados sobre dispêndios com bens e serviços contratados a terceiros para o plantio clonagem, pesquisa, tratamento do solo, adubação, irrigação, controle de pragas, combate a incêndio, corte, colheita, transporte das toras de madeira, utilizados antes do tratamento físico-químico da madeira, **não** caracterizados como despesas relacionadas com bens do ativo permanente e que possuam classificação jurídica e contábil como custos de produção, entre eles, serviços florestais de silvicultura/trato cultural das florestas próprias, serviços de viveiros, serviço florestal de colheita, serviços topográficos, controle de qualidade de madeiras, monitoramento florestal, irrigação, terraplenagem.

Da mesma forma, reverta-se a glosa dos créditos tomados sobre os aluguéis de guindaste, que, enquanto máquina/equipamento utilizado na atividade da empresa, está expressamente autorizada pela Lei de Regência no inc. IV do art. 3º.

Gastos com serviços de transporte

Em se tratando de serviço de transporte, as leis de regência permitem o creditamento tomado sobre o frete pago quando o serviço de transporte seja utilizado como insumo na prestação de serviço ou na produção de um bem destinado à venda, com base no inc. II do art. 3º, e no caso de serviço de frete na operação de venda, quando o ônus for suportado pelo vendedor, cfe. inc. IX. A construção jurisprudencial admite também a tomada de créditos sobre despesas com fretes pagos a pessoas jurídicas quando o custo do serviço, suportado pelo adquirente, é apropriado ao de aquisição de um bem utilizado como insumo ou de um bem para revenda, isso em razão de o valor do serviço integrar o valor de aquisição de tal bem, passando então a compor a base de cálculo do crédito decorrente da aquisição de bem para revenda ou para utilização como insumo. Há ainda uma quarta hipótese, defendida na jurisprudência deste Colegiado, decorrente do conceito de insumo que se adota, no caso de fretes pagos a pessoa jurídica para transporte de insumos ou produtos inacabados entre estabelecimentos, dentro do contexto do processo produtivo da pessoa jurídica.

Assim, muito embora a Fiscalização não tenha especificado as glosas do frete na etapa agrícola do processo produtivo – condensando-as sob a rubrica **frete pago na aquisição dos bens que compõem o ativo imobilizado**, devem ser revertidas todas as glosas referentes a transporte de madeira entre a floresta e a fábrica.

Lubrificantes

A possibilidade de desconto de créditos calculados em relação aos gastos lubrificantes consumidos nos equipamentos utilizados na produção de pasta de celulose está expressamente prevista no inc. II do art. 3º das Leis de Regência.

Materiais para transporte dos produtos acabados

O acondicionamento para transporte do produto acabado deve ser considerado como etapa integrante do processo produtivo da recorrente.

Assim o valor dos gastos com correias de amarração, estrados, paletes e caixas de papelão, desde que não se configurem em itens imobilizados, ensejam a tomada de créditos.

Essas são as glosas que devem ser revertidas.

Glosas mantidas

Na continuação, abordam-se os ajustes que devem ser mantidos.

Método de rateio proporcional

A Fiscalização apurou novos índices de rateio segundo a relação percentual existente entre a receita bruta sujeita à incidência não-cumulativa e a receita bruta total, detalhados em memoriais de cálculo constantes do relatório da auditoria. A partir deles, parte do crédito pretendido foi indeferido por conta do referido ajuste no percentual de rateio das receitas oriundas de exportação/mercado interno. A recorrente alega que é equivocado considerar a data do embarque das mercadorias como o momento para o reconhecimento da receita de operações com o mercado externo. Segundo seu entendimento, o ADI SRF nº 22, de

2002, no qual teria se baseado o procedimento fiscal, regularia especificamente a exportação de produtos nacionais sem saída do território nacional, para o gozo da isenção, o que não seria o presente caso.

A matéria tem regramento na Portaria MF nº 356, de 1988, que fixou o momento em que deve ser reconhecida a receita de exportação (sublinhado na transcrição):

I - A receita bruta de vendas nas exportações de produtos manufaturados nacionais será determinada pela conversão, em cruzados, de seu valor expresso em moeda estrangeira à taxa de câmbio fixada no boletim de abertura pelo Banco Central do Brasil, para compra, em vigor na data de embarque dos produtos para o exterior.

I...I

Entende-se como data de embarque dos produtos para o exterior aquela averbada pela autoridade competente, na Guia de Exportação ou documento de efeito equivalente.

II - As diferenças decorrentes de alteração na taxa de câmbio, ocorridas entre a data do fechamento do contrato de câmbio e a data do embarque, serão consideradas como variações monetárias passivas ou ativas.

A doutrina¹ chancela:

Na hipótese de exportações de produtos manufaturados nacionais, a receita bruta de vendas será determinada pela conversão, em moeda nacional, de seu valor expresso em moeda estrangeira à taxa de câmbio fixada no boletim de abertura pelo Banco Central do Brasil, para compra, em vigor na data de embarque dos produtos para o exterior, entendida esta como o data averbada pela autoridade aduaneira, na Guia de exportação ou documento de efeito equivalente. As diferenças decorrentes de alteração na taxa de câmbio, ocorridas entre a data do fechamento do contrato de câmbio e a data do embarque, serão consideradas como variações monetárias ativas ou passivas/

Momento de Apuração de Créditos
na Aquisição de Insumos

A recorrente defende que o momento correto para a contabilização do crédito, não é a data da aquisição do bem ou da contratação do serviço, mas sim a data da entrega do bem ou da conclusão da prestação do serviço, momento em que se operariam os efeitos patrimoniais relevantes.

O momento correto para apuração de eventuais créditos da Contribuição decorrente da aquisição de insumos está determinado no art. 3º, inciso II, das Leis de Regência. E, novamente, como assentado pelo Conselheiro Atulim, no já referido Acórdão nº 3403-002.824 (grifo na transcrição):

Já no regime não cumulativo das contribuições ao PIS e à Cofins, o crédito é calculado, em regra, sobre os gastos e despesas incorridos no mês, em relação aos quais deve ser aplicada a mesma alíquota que incidu sobre o faturamento para apurar a contribuição devida (art. 3º, § 1º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/04). E os eventos que dão direito à apuração do crédito estão exaustivamente citados no art. 3º e seus incisos, onde se nota claramente que houve uma ampliação do número de eventos que dão direito ao crédito em relação ao direito previsto na legislação do IPI.

Aproveitamento de Créditos
Extemporâneos

Não é possível o aproveitamento direto de créditos resultantes da aquisição de um determinado insumo em mês diverso da aquisição. O que é possível é aproveitar o saldo de créditos, remanescentes após o confronto entre créditos e débitos de um determinado mês, pelo qual poderá restar saldo de créditos a serem aproveitados nos meses subseqüentes.

O recorrente, por sua vez, remete a discussão às Leis de Regência, para argumentar que o 4 do art. 3º é claro ao dispor que o crédito não aproveitado em determinado mês poderá ser aproveitado nos meses subseqüentes. Aduz que não se pode desconsiderar as aquisições de insumos e o respectivo direito aos créditos pelo simples fato de que foram escrituradas em momento posterior.

A matéria no entanto já tem entendimento pacificado neste colegiado, plasmado, por exemplo, no Acórdão nº 3403-002.717, de 29 de janeiro de 2014 (Rel. Cons. Rosaldo Trevisan, unânime), em que ficou assente a necessidade de que reste documentado o aproveitamento dos créditos, mediante as retificações das declarações correspondentes, de modo a não dar ensejo a duplo aproveitamento, ou a irregularidades decorrentes. Admite-se a possibilidade de relevar formalidade de retificação das declarações desde que demonstrada conclusiva e irrefutavelmente, a ausência de utilização do crédito extemporaneamente registrado. De se reconhecer, no entanto, que a retificação das declarações é extremamente mais simples.

Assim, omitindo-se em proceder à prévia retificação do Dacon respectivo e sem fazer prova caba de que não aproveitou o crédito anacrônico, deve-se manter a glosa.

Glosas dos créditos tomados sobre
itens que não se subsumem no
conceito de insumo adotado neste
voto

Há que se atentar para o fato de que para um bem ser apto a gerar créditos da contribuição não cumulativa, com base no art. 3º, inc. II, das Leis de Regência, ele deve ser pertinente e essencial ao processo produtivo, integrando o seu custo de produção, e, ao mesmo tempo, não ser passível de ativação obrigatória à luz do disposto no art. 301 do RIR/99; Se for passível de ativação obrigatória, o crédito deverá ser apropriado não com base no custo de aquisição, mas sim com base na despesa de depreciação ou amortização, conforme normas específicas.

Seja por não guardarem a necessária relação de pertinência e essencialidade com o processo produtivo, considerado na sua indivisível unicidade, ainda que sejam contabilizados como custo de produção; ou por serem passíveis de ativação, devem ser mantidas as glosas dos créditos tomados sobre os seguintes itens:

- a) ferramentas de trabalho para manutenção,
- b) calços para alinhamento da altura de equipamentos rotativos,
- c) pistola de ar comprimido,
- d) serviços relacionados ao sistema de alarmes de emergências;
- e) serviços logísticos,
- f) serviços de movimentação de materiais,
- g) despesas com equipamento de proteção individual, óculos de segurança Bandido,
- h) etiquetas adesivas de escritório,
- i) rolos de pintura,
- j) lonas de plástico para efetuar manutenções,
- k) insumos utilizados em análises químicas em laboratório,
- l) baterias, pilhas, rádios transceptores, projetores de apresentação,
- m) manutenção de PABX e de nobreaks,
- n) encadernação de NFs,
- o) copos para água mineral,
- p) almofada para carimbo,
- q) binóculos,
- r) borrachas para lápis,
- s) brindes e camisas promocionais, brinquedos para filhos de funcionários, café expresso em grãos, CD-R graváveis, cestas de natal, coffe-break, serviços de cópias de chaves, coroas de flores, desjejum, custos de eventos festivos, lanches, livros de literatura, locação de máquinas de café, marmitex, medicamentos, palestras,
- t) tijolo comum, tinta para utilização em pisos em geral, placa de gail para piso, lâmpadas de iluminação em geral e pedra brita;
- u) peças e reparos em maquinários relacionados com a área de silvicultura (marcas de tratores e outros veículos como a Komatsu, Volvo e John Deere);
- v) correntes de corte (motosserra), picadores (desgastador de madeira), **sabres (manejo florestal), insumos utilizados no corte de cavacos.**

Especificamente em relação às despesas com manutenção de bens, este colegiado vem entendendo que para um bem ser apto a gerar créditos da contribuição não cumulativa, com base no art. 3º, inc. II, das Leis de Regência (i. é, como insumo) ele deve ser aplicado ao processo produtivo (integrar o custo de produção) e não ser passível de ativação obrigatória à luz do disposto no art. 301 do RIR/99. A esse respeito, ver, por exemplo, Acórdão nº 3403-002.648, de 27 de novembro de 2013, Rel. Conselheiro Antonio Carlos Atulim, unânime quanto a essa matéria.

Se for passível de ativação obrigatória, o crédito deverá ser apropriado não com base no custo de aquisição, mas sim com base na despesa de depreciação ou amortização (inc. III do § 1º do art. 3º), conforme normas específicas.

A defesa limitou-se a fazer alegações genéricas em relação ao seu direito de tomar o crédito em relação a despesas de manutenção de máquinas e equipamentos florestais na qualidade de insumo, mas não se desincumbiu do ônus de provar que cada um desses bens se enquadra nos requisitos que garantem o direito de crédito com base no seu custo de aquisição.

O exame das alegações recursais e da parca documentação acostada junto com a Manifestação de Inconformidade revela que os equipamentos de que se trata – da marca John Deere e Komatsu - são notoriamente passíveis de ativação obrigatória, seja em razão dos prazos de vida útil (art. 301, § 2º do RIR/99), seja em razão de serem utilizados em conjunto com vários bens da mesma natureza (art. 301, § 1º, do RIR/99).. Não sendo esse o caso, tocaria ao contribuinte demonstrá-lo, consoante o sistema de distribuição da carga probatória adotado em processos de iniciativa do contribuinte, o que não ocorreu.

No caso concreto, trata-se de processo de iniciativa do contribuinte, no qual ele compareceu perante a administração para lhe opor o direito aos créditos da contribuição. Compete-lhe, portanto, o ônus de comprovar que o direito alegado é certo quanto a sua existência e líquido quanto ao valor pleiteado.

GLP utilizados em empilhadeiras,
GLP a granel, óleo diesel, biodiesel e
GLP granel

A possibilidade de desconto de créditos calculados em relação aos gastos com combustíveis e lubrificantes está expressamente prevista no inc. II do art. 3º das Leis de Regência.

Por outro lado, as diversas “formas” de desoneração da tributação (imunidade, não-incidência, isenção e tributação à alíquota zero) **não dão**, em princípio, direito ao creditamento. Nesse ponto, convém lembrar o entendimento no STF de que a aplicação do princípio da não-cumulatividade, como o próprio vernáculo está a indicar, pressupõe tributação positiva tanto na entrada quanto na saída, sem o que não há cumulação.

Não foi por outra razão, a Lei de Regência vedou expressamente o direito a crédito sobre o valor da aquisição de bens e serviços não sujeitos ao pagamento da Contribuição (não gravados), em qualquer hipótese, nos termos do inc. II do § 2º do art. 3º:

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

...

§ 2º Não dará direito a crédito o valor:

...

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.

A Lei de Regência, ao mesmo tempo, excluiu da base de cálculo as receitas tributadas à alíquota zero, em dispositivo que engloba, indistintamente, também a isenção e a não-incidência:

Art. 1º A Contribuição para o ..., 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.

[...]

§ 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);** (grifei)*

A redação original do art. 4º da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, instituiu sistema de tributação pelas contribuições sociais cumulativas por substituição tributária (ST) para a cadeia dos combustíveis e derivados de petróleo:

*Art. 4º As refinarias de petróleo, relativamente às vendas que fizerem, ficam obrigadas a cobrar e a recolher, na condição de contribuintes substitutos, as contribuições a que se refere o art. 2º, **devidas pelos distribuidores e comerciantes varejistas** de combustíveis derivados de petróleo, inclusive gás.*

***Parágrafo único.** Na hipótese deste artigo, a contribuição será calculada sobre o preço de venda da refinaria, multiplicado por quatro.*

A técnica de tributação por ST, no que diz respeito aos combustíveis, teve vida breve. O art. 3º da Lei nº 9.990, de 21 de julho de 2000, alterou o art. 4º da Lei nº 9.718, de 1998, instituindo a tributação concentrada na refinaria:

Art. 3º Os arts. 4º, 5º e 6º, da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, passam a vigorar com a seguinte redação:

*Art. 4º As contribuições para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público – PIS/Pasep e para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins, **devidas pelas refinarias de petróleo** serão calculadas, respectivamente, com base nas seguintes alíquotas:*

I – dois inteiros e sete décimos por cento e doze inteiros e quarenta e cinco centésimos por cento, incidentes sobre a receita bruta decorrente da venda de gasolinas, exceto gasolina de aviação;

II – dois inteiros e vinte e três centésimos por cento e dez inteiros e vinte e nove centésimos por cento, incidentes sobre a receita bruta decorrente da venda de óleo diesel;

III – dois inteiros e cinquenta e seis centésimos por cento e onze inteiros e oitenta e quatro centésimos por cento incidentes sobre a receita bruta decorrente da venda de gás liquefeito de petróleo – GLP;

IV – sessenta e cinco centésimos por cento e três por cento incidentes sobre a receita bruta decorrente das demais atividades.

A Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, por sua vez, reduziu a zero as alíquotas incidentes nas etapas subsequentes das cadeias (distribuidores e varejistas):

Art. 42. Ficam reduzidas a zero as alíquotas da contribuição para o PIS/PASEP e COFINS incidentes sobre a receita bruta decorrente da venda de:

I - gasolinas, exceto gasolina de aviação, óleo diesel e GLP, auferida por distribuidores e comerciantes varejistas;

Como se vê, a tributação monofásica dos combustíveis foi erigida dentro da moldura normativa da incidência cumulativa. Toca agora verificar se a não-cumulatividade é compatível com a tributação concentrada nas etapas **desoneradas**, isso é, das distribuidoras em diante.

A propósito do tema, o Ministro Marco Aurélio, no voto condutor do RE nº 460.785/RS, esmiuçou definitivamente o conteúdo do princípio constitucional da não cumulatividade e cristalizou o entendimento, agora predominante na Suprema Corte, de que a aplicação do princípio, como o próprio vernáculo está a indicar, pressupõe tributação positiva tanto na entrada quanto na saída, sem o que não há cumulação. Esclareceu também que não importa se há ou não a incidência na venda dos produtos, mas sim se a operação é ou não onerada pela tributação e só será onerada, por óbvio, se a alíquota for positiva e não haja a isenção.

Ilustro com os seguintes excertos os seguintes trechos do voto:

No mais, atendem para a razão de ser do creditamento. Visa a evitar a sobreposição de cobrança de tributo consideradas sucessivas operações. Então, ante o princípio da não-cumulatividade, o valor do tributo apurado em certa operação sofre a diminuição do que satisfeito anteriormente. Utiliza-se o crédito com o objetivo único de não haver a sobreposição, a cobrança do tributo em cascata, transgredindo o princípio vedador da duplicidade. (...)

Pois bem, de início, ante a sucessividade de operações versadas neste processo, percebe-se o não-envolvimento do princípio da não-cumulatividade. A conclusão decorre da circunstância de o

inciso II do § 3º do artigo 153 da Carta da República, não bastasse o alcance vernacular da expressão – não-cumulatividade – , surgir pedagógico ao revelar que a compensação a ser feita levará em conta o que for devido e recolhido em operações anteriores com o montante cobrado na subseqüente. Considerando apenas o princípio da não-cumulatividade, se o ingresso da matéria-prima ocorreu com incidência do tributo, logicamente houve a obrigatoriedade de recolhimento. Mas, se na operação final verificou-se a isenção, não existirá compensação do que recolhido anteriormente ante a ausência de objeto. Compensar o que?

[...]

Em síntese, presente o princípio da não-cumulatividade – e deste somente é possível falar quando há dupla incidência, sobreposição -, o direito do contribuinte ao crédito considerado o que recolhido em operação anterior, tendo-se a isenção ou alíquota zero na operação final surgiu – e mesmo assim implicitamente, se é que isso é possível – com a edição da Lei nº 9.779/99. Não implicou ela mera explicitação de um direito. Entender-se, como fez a Corte de origem, que no caso pouco importa o período alusivo às operações, se anterior à lei comentada ou posterior, implica fugir a ordem natural das coisas, olvidando-se o princípio da não-cumulatividade no que sem o envolvimento de dupla incidência, caminhou-se, sem previsão em lei, no sentido de creditamento.

Ratificando o decidido no RE nº 460.785/RS e dando consistência à doutrina do STF sobre o princípio da não cumulatividade, extraio excerto do voto condutor do julgamento proferido pelo STF no RE nº 475.551/PR, proferido pelo Ministro Menezes Direito:

A alíquota zero, portanto, significa ser o crédito inexigível, sendo uma modalidade de desoneração do tributo.

De todo os modos, a conseqüência final não é alterada, porque em todos os casos de isenção ou de alíquota zero o que existe é a desoneração do tributo e daí, penso, respeito embora aqueles que entendem em sentido oposto, não há falar na distinção para efeito de se estabelecer o sistema da não cumulatividade.

Portanto, para que se cogite em não cumulatividade deve haver necessariamente incidência plurifásica, sob pena de ofensa à lógica do princípio. A está respaldada também na jurisprudência do STJ:

REsp nº 1.140.723/RS, Rel. Min. Eliana Calmon, DJ 22/09/2010.

*TRIBUTÁRIO - PROCESSO CIVIL - PIS - COFINS –
INCIDÊNCIA MONOFÁSICA – CREDITAMENTO –
IMPOSSIBILIDADE – LEGALIDADE – INTERPRETAÇÃO
LITERAL – ISONOMIA – PRESTAÇÃO JURISDICIONAL
SUFICIENTE – NULIDADE – INEXISTÊNCIA.*

[...]

2. A Constituição Federal remeteu à lei a disciplina da não-cumulatividade das contribuições do PIS e da COFINS, nos termos do art. 195, § 12 da CF/88.

3. A incidência monofásica, em princípio, é incompatível com a técnica do creditamento, cuja razão é evitar a incidência em cascata do tributo ou a cumulatividade tributária.

AgRg no REsp n 1.226.371/RD, Rel. Min. Humberto Martins, Dje 10/05/2011

TRIBUTÁRIO. PROCESSO CIVIL. ART. 14 DA LEI N. 11.727/2008. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO. SÚMULA 211/STJ. PIS E COFINS. REGIME DE INCIDÊNCIA MONOFÁSICA. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE. ART. 17 DA LEI 11.033/2004. APLICAÇÃO ÀS EMPRESAS INSERIDAS NO REGIME DE TRIBUTAÇÃO DENOMINADO REPORTO.

[...]

2. Nos termos da jurisprudência pacífica desta Corte, a incidência monofásica não se compatibiliza com a técnica do creditamento....

A Ministra Eliana Calmon, no voto condutor do REsp nº 1.140.723/RS, enfatizou que a técnica de tributação concentrada é incompatível com o creditamento porque não há cumulatividade a compensar:

Como bem explanado no aresto recorrido, a técnica do creditamento é incompatível com a incidência monofásica porque não há cumulatividade a ser evitada, razão maior da possibilidade de que o contribuinte deduza da base de cálculo destas contribuições (faturamento ou receita bruta) o valor da contribuição incidente na aquisição de bens, serviços e produtos relacionados à atividade do contribuinte.

Permitir a possibilidade do creditamento destas contribuições na incidência monofásica, além de violar a lógica jurídica da adoção do direito à não-cumulatividade, implica em ofensa à isonomia e ao princípio da legalidade, que exige lei específica (cf. art. 150, § 6º da CF/88) para a concessão de qualquer benefício fiscal. E sem dúvida a permissão de creditamento de PIS e da COFINS em regime de incidência monofásica é concessão de benefício fiscal.

Na mesma direção caminha a jurisprudência dos tribunais regionais, como ilustra decisão do TRF da 5ª Região (AC nº 490.763/SE, TRF da 5ª Região, Rel. Des. Geraldo Apoliano, Dje 10/02/2011):

TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. PIS E COFINS. DISTRIBUIDORA DE COMBUSTÍVEIS. INCIDÊNCIA MONOFÁSICA COM ALÍQUOTA ZERO NAS OPERAÇÕES DE REVENDA. DIREITO AO CREDITAMENTO. LEIS 10.637/02, 10.833/03 E 10.865/04. IMPOSSIBILIDADE.

1. Mandado de Segurança impetrado por PETROX DISTRIBUIDORA LTDA. -firma distribuidora de combustíveis- que pretende, com base nas Leis nºs 10.637/02, 10.833/03 e

10.865/04, ver assegurado o direito de escriturar os créditos do PIS (1,65%) e da COFINS (7,6%), calculados sobre o valor da nota fiscal dos combustíveis adquiridos para revenda.

[...]

3. Segundo o regime da Lei nº 9.718/98, a sistemática do recolhimento do PIS e da COFINS para as operações relativas a combustíveis, concretizava-se pela via da substituição tributária, uma vez que o primeiro integrante da cadeia produtiva (as refinarias) recolhia as exações através da antecipação do fato gerador.

4. Com o advento da Lei nº 9.900/00, a tributação permaneceu sobre o primeiro integrante da cadeia produtiva; entretanto, na sistemática do 'regime monofásico', no qual as contribuições são pagas com uma alíquota elevada, logo na primeira fase da cadeia produtiva; para as demais pessoas que participam das etapas seguintes (v.g. distribuidores e revendedores) incide a alíquota zero.

5. O regime monofásico permaneceu em vigor, inclusive, após o advento das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, que implantaram a sistemática da não-cumulatividade para as contribuições 'PIS/COFINS'.

6. Com as modificações introduzidas pela Lei nº 10.865/2004, o alcance da sistemática da não-cumulatividade foi ampliado, passando a abranger as receitas provenientes da comercialização de combustíveis. **No entanto, tal alteração alcançou apenas as empresas produtoras e importadoras, tendo em vista que foi mantida a alíquota zero para os demais comerciantes (revendedores e distribuidores).**

7. **Impetrante/Apelante que não faz jus ao creditamento das contribuições em questão, pois, se assim fosse permitido, estaria, de forma indevida, auferindo um crédito relativo a um tributo que não foi por ela suportado, mas sim, pelo fabricante, o que importaria em enriquecimento ilícito. A configuração estrutural do sistema de incidência monofásica, por si só, inviabiliza a concessão do crédito às distribuidoras de combustíveis.**

8. Precedentes deste Tribunal Regional Federal da 5ª Região.

Apelação improvida.

Reporto, por fim, a percuciente análise do tema desenvolvida pelo AFRFB Cláudio Losse, por ocasião do julgamento da Manifestação de Inconformidade interposta nos autos do processo nº 10469.720452/2010-48 (grifos do original):

24.4 Assim sendo, da etapa em que a tributação é concentrada em diante, não há sentido em se falar em não-cumulatividade, pois simplesmente não é devida a contribuição. Se não estamos na não-cumulatividade, por definição, também não há o direito ao crédito, a qualquer título.

25. A etapa concentrada bem poderia ainda ser cumulativa – como o foi, por algum tempo, a produção da gasolina e do óleo diesel – mas optou o legislador, por questões de política tributária, permitir, com a edição da Lei nº 10.865/2004, o creditamento nas refinarias.

26. A referida lei, resultado da conversão da MP nº 164/2004, na realidade, tratou de matéria bem mais ampla, que foi a introdução da COFINS-Importação e da Contribuição para o PIS-Importação, que têm por fundamento constitucional o inciso IV do art. 195, introduzido pela Emenda Constitucional nº 42/2003, tanto é que o “mote” principal da Exposição de Motivos (nº 00008/2004) da referida medida provisória foi o “*tratamento isonômico entre a tributação dos bens produzidos e serviços prestados no País, que sofrem a incidência da Contribuição para o PIS-PASEP e da ... COFINS, e os bens e serviços importados de residentes ou domiciliados no exterior, que passam a ser tributados às mesmas alíquotas dessas contribuições*”.

26.1. Enfocando o caso específico em discussão, cumpre transcrever ainda outras justificativas trazidas na citada Exposição de Motivos (grifei):

3. Considerando a existência de modalidades distintas de incidência da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS – cumulativa e não-cumulativa – no mercado interno, nos casos dos bens ou serviços importados para revenda ou para serem empregados na produção de outros bens ou na prestação de serviços, será possibilitado, também, o desconto de créditos pelas empresas sujeitas à incidência não-cumulativa do PIS/PASEP e da COFINS, nos casos que especifica.

4. A proposta, portanto, conduz a um tratamento tributário isonômico entre os bens e serviços produzidos internamente e os importados: tributação às mesmas alíquotas e possibilidade de desconto de crédito para as empresas sujeitas à incidência não-cumulativa. As hipóteses de vedação de créditos vigentes para o mercado interno foram estendidas para os bens e serviços importados sujeitos às contribuições instituídas por esta Medida Provisória.

.....

10. Objetivando evitar evasão fiscal e regular o mercado de combustível, a proposta altera a alíquota ad valorem da Contribuição do PIS/PASEP e da COFINS incidentes sobre a receita bruta de venda de gasolina e óleo diesel, bem como estabelece a incidência mediante alíquotas específicas, por opção do contribuinte.

26.2. Aí se vêem três aspectos que interessam à causa em discussão:

- a) Por mais que o senso comum seja refratário à tese – por parecer, em primeira análise, “injusta”, em alguns casos – a adoção do regime não-cumulativo não necessariamente implica na aceitação de todo e qualquer creditamento, pois, já na exposição de motivos, ele é restrito a bens ou serviços importados para revenda ou para serem empregados na produção de outros bens ou na prestação de serviços e, ainda, nos casos que especifica, ou seja, fica patente que **não há determinação constitucional que obrigue que toda e qualquer aquisição necessária à atividade empresarial gere direito a crédito, mas apenas aquelas que o legislador eleger** (ainda mais, aí já de acordo com o senso comum, quando toda a tributação já ocorreu em etapa anterior);

- b) Tanto é assim, que as hipóteses de vedação de créditos vigentes para o mercado interno foram estendidas para os bens e serviços importados sujeitos às contribuições instituídas por esta medida provisória;
- c) O aumento das alíquotas (que já era mais que esperado, pois senão seria brutal a queda na arrecadação, mas, mesmo assim assombrou a reclamante) não foi só resultante da adoção o regime não-cumulativo nas refinarias, mas também foi decorrente de política tributária/econômica.

26.3. Às escancaras, então, o que quis o Poder Executivo foi alterar tão-somente a tributação dos combustíveis derivados de petróleo na importação e na produção (que passou a ser não-cumulativa, com direito a crédito, mas com alíquotas bem superiores na saída), em nada modificando a situação do distribuidores e varejistas. Não foram inseridos estes comerciantes no regime não-cumulativo e, como não poderia deixar de ser, não se permitiu a eles qualquer creditamento.

Assim sendo, homenageando o AFRFB Cláudio Losse, endosso suas conclusões: da etapa em que a tributação é concentrada em diante, não há sentido em se falar em não cumulatividade, pois simplesmente não é devida a contribuição. Se não estamos na não cumulatividade, por definição, também não há o direito ao crédito, a qualquer título.

Não há portanto direito a crédito nas aquisições desses combustíveis.

Glosas dos créditos tomados sobre despesas de exaustão

A possibilidade de tomada de créditos sobre os encargos de exaustão de florestas não foi contemplada nas Leis de Regência, que referem-se, exclusivamente, às despesas de depreciação e amortização.

Glosa de créditos tomados sobre os serviços de transporte de produtos acabados até o estabelecimento vendedor

O transporte de produto acabado - isso é, depois de concluído o processo produtivo - não se enquadra em qualquer dessas hipóteses permissivas. Se do ponto de vista logístico pode ser compreendido como etapa da futura operação de venda, juridicamente, não. Esse entendimento está plasmado, por exemplo, no voto condutor do Acórdão nº 3403-001.556, Rel. Cons. Marcos Tranchesi Ortiz, unânime, sessão de 25 de abril de 2012:

“Porque na sistemática da não-cumulatividade do PIS e da COFINS, os dispêndios da pessoa jurídica com a contratação de frete pode se situar em três diferentes posições: (a) se na operação de venda, constituirá hipótese específica de creditamento, referida pelo art. 3º, inciso IX. (b) se associado à compra de matérias-primas, materiais de embalagem ou produtos intermediários, integrará o custo de aquisição e, por este motivo, dará direito de crédito em razão do previsto no artigo 3º, inciso I. e (c) finalmente, se respeitar ao trânsito de produtos inacabados entre unidades fabris do próprio contribuinte, será catalogável como custo de produção (RIR, art. 290) e, portanto, como insumo para os fins do inciso II do mesmo artigo 3º.

De seu turno, o transporte de produtos acabados entre estabelecimentos do contribuinte somente do ponto de vista logístico ou geográfico pode ser compreendido como etapa da futura operação de venda. Juridicamente falando não o é e, a meu ver, não se enquadra dentre as hipóteses legais em que o creditamento é concedido.”

Eis a ementa do julgado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 31/01/2006 a 31/03/2006

Ementa: RESSARCIMENTO DEFERIDO SOMENTE EM PARTE. ACRÉSCIMO À BASE DE CÁLCULO DO TRIBUTO DE VALORES NÃO ESPONTANEAMENTE OFERECIDOS À TRIBUTAÇÃO PELO SUJEITO PASSIVO. CONTEÚDO MATERIAL DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO. MOTIVOS DETERMINANTES E ÔNUS DA PROVA.

Situação em que, ao ensejo do pedido de ressarcimento, a auditoria tributária defere somente em parte o pleito por considerar que o sujeito passivo não expusera à tributação a totalidade dos valores integrantes da base de cálculo tributo. Caso em que, a glosa do crédito se origina de ato que reveste materialmente a função de lançamento ex officio, razão pela qual cabe à administração o ônus probatório acerca da afirmação. Pelo mesmo motivo, não pode a auditoria, constatando que o fundamento original da glosa não procede, pretender recusar o direito ao ressarcimento com fundamento diverso. Aplicação da teoria dos motivos determinantes.

INCENTIVO FISCAL. RESTITUIÇÃO DE ICMS. BASE DE CÁLCULO DO PIS.

O ICMS restituído ao contribuinte pela Unidade Federativa a título de incentivo fiscal não configura receita, razão pela qual não integra a base de cálculo da contribuição ao PIS, mesmo sob a disciplina das Leis n^os 9.718/98, 10.637/02 e 10.833/03.

PIS. NÃO-CUMULATIVO. CRÉDITO. FRETE ENTRE ESTABELECIMENTOS DO PRÓPRIO CONTRIBUINTE.

A contratação de serviço de transporte entre estabelecimentos do próprio contribuinte somente enseja a apropriação de crédito, na sistemática de apuração não-cumulativa do PIS e da COFINS, em se tratando do frete de produtos inacabados, caso em que o dispêndio consistirá de custo de produção e, pois, funcionará como “insumo” da atividade produtiva, nos termos do inciso II, do art. 3^o das Leis nos. 10.637/02 e 10.833/03.

Não se configurando ainda uma operação de venda e tratando-se de transporte de produto acabado, isso é, quando já se encerrou o processo produtivo, não há

hipótese legal que autorize a tomada de crédito sobre fretes para transporte de produtos acabados até o estabelecimento vendedor.

Glosa de créditos tomados sobre gasolina utilizada no transporte de pessoal

O transporte de pessoal não guarda a relação de pertinência e essencialidade requerida pelo conceito de insumo adotado neste voto. Por essa razão, as glosas respectivas deverão ser mantidas. Ademais, valem as considerações já feitas para o creditamento sobre gastos com combustíveis.

CONCLUSÕES

Pelo exposto, voto por que se dê provimento parcial ao recurso, para o efeito de reversão das seguintes glosas:

- a) dos créditos tomados sobre dispêndios com bens e serviços contratados a terceiros para o plantio clonagem, pesquisa, tratamento do solo, adubação, irrigação, controle de pragas, combate a incêndio, corte, colheita, transporte das toras de madeira, utilizados antes do tratamento físico-químico da madeira, **não** caracterizados como despesas relacionadas com bens do ativo permanente e que possuem classificação jurídica e contábil como custos de produção, entre eles, serviços florestais de silvicultura/trato cultural das florestas próprias, serviços de viveiros, serviço florestal de colheita, serviços topográficos, controle de qualidade de madeiras, monitoramento florestal, irrigação, terraplenagem;
- b) sobre os aluguéis de guindaste operado para manejo de insumos;
- c) referentes a transporte de madeira entre a floresta e a fábrica;
- d) sobre os lubrificantes, consumidos nos equipamentos, mesmo durante a etapa agrícola;
- e) gastos com correias de amarração, estrados, paletes e caixas de papelão, desde que não se configurem em itens imobilizados.

Sala de sessões, em 28 de janeiro de 2015


Alexandre Kern

combustíveis foram reintroduzidos no processo de produção, participando da etapa de fabricação de um novo produto a ser revendido, esse agora com nova incidência das contribuições ao PIS e a COFINS, sendo nítido que as contribuições que gravaram referidos combustíveis, compõem o custo do produto em fabricação, inclusive onerando seu custo em caso de exportação.

Desta forma, ao ser reintroduzido no processo fabril, os combustíveis interromperam aquela *cadeia de circulação* que era esperada pela metodologia de incidência concentrada havida na fábrica ou importador e que antecipa a tributação dos distribuidores atacadistas e varejistas, aumentando a alíquota e concentrando-a em uma só fase (incidência monofásica). Ao participarem do processo produtivo de outro bem ou serviço, os combustíveis assumem a natureza jurídica de *insumo*, e como tal, voltam a conceder o direito ao desconto de crédito pelo fabricante ou industrial, pois que o novo produto em fabricação trará embutido em seu custo de produção o valor das contribuições que foram pagos pela fábrica (refinaria) ou importador.

Daí o porquê da razão do legislador que regulou a não cumulatividade das contribuições, expressamente tratar dos combustíveis como concessores do direito ao desconto de créditos, nos seguintes termos:

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

...

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

Por certo que o legislador do inciso II, acima, era pleno conhecedor que os combustíveis estavam sujeitos a incidência monofásica, e ainda assim, fez questão de deixar expresso que os combustíveis que fossem utilizados como insumo na prestação de serviços ou na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados a venda, garantem o direito ao crédito. Talvez até antevia a possível antinomia que se poderia suscitar com o inciso II, do §2º, do mesmo preceito, e desejou deixar extrema de dúvida a vontade da lei quanto ao direito de crédito sobre referido insumo.

Assim sendo, apesar dos combustíveis estarem sujeitos a tributação concentrada (incidência monofásica), sendo eles tributados pelo fabricante ou importador, ao serem empregados no processo produtivo são *reintroduzidos* na cadeia fabril, passando a ostentarem a natureza de insumos para os fins dos incisos II, dos arts. 3º, das Leis nºs. 10.637, de 2002 e 10.833, de 2003, os quais concedem expressamente o direito ao crédito.

Ante o exposto, voto no sentido de **dar parcial provimento ao recurso**, para também conceder o direito ao desconto de créditos sobre os combustíveis empregados no processo produtivo (*lato sensu*) da Recorrente.

Sala de sessões, em 28 de janeiro de 2015.

(assinado digitalmente)

João Carlos Cassuli Junior, redator designado.

CÓPIA