



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

Processo n° 13502.000431/2005-80
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° **3002-000.374 – Turma Extraordinária / 2ª Turma**
Sessão de 14 de agosto de 2018
Matéria PEDIDO DE RESSARCIMENTO PIS/ DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO.
Recorrente CIBRAFERTIL - CIA BRASILEIRA DE FERTILIZANTES
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/07/2004 a 30/09/2004

PIS NÃO CUMULATIVO. HIPÓTESES DE CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMO.

Na sistemática de apuração não cumulativa das contribuições para o PIS e Cofins, geram créditos os bens adquiridos para revenda e os bens/serviços utilizados como insumos; sendo considerados insumos os dispêndios que mantenham relação direta com o processo produtivo e que, simultaneamente, satisfaçam a condição de essencialidade, quando submetidos ao teste de subtração. Para além dos insumos, somente geram direito ao creditamento as hipóteses relacionadas no rol taxativo do art. 3º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03.

CORREIAS E HIDRÓXIDO DE SÓDIO. UTILIZADOS DIRETAMENTE E ESSENCIAIS AO PROCESSO PRODUTIVO. DIREITO AO CRÉDITO.

Estão dentro do conceito de insumo as correias de reposição e o hidróxido de sódio utilizado para tratamento da água que retorna ao processo produtivo e, portanto, fazem jus ao crédito.

DESPESAS COM INTERNAÇÃO E PORTUÁRIAS EM GERAL. IMPOSSIBILIDADE DE CREDITAMENTO.

Na importação de bens, não se enquadram no conceito de insumo as despesas com internação e as despesas portuárias em geral, assim com também não estão contidas nas hipóteses relacionadas no rol taxativo do art. 3º da Lei nº 10.637/02.

DESPESAS DE ALUGUEL. FALTA DE COMPROVAÇÃO DA UTILIZAÇÃO DIRETA NO PROCESSO PRODUTIVO E DE SUA ESSENCIALIDADE. ÔNUS DO CONTRIBUINTE.

É do contribuinte o ônus de comprovar a utilização de máquinas e equipamentos diretamente no processo produtivo, assim como sua essencialidade. Para tanto, não bastam alegações e descrições genéricas.

ENCARGOS DE DEPRECIAÇÃO DE BENS DO ATIVO IMOBILIZADO. FALTA DE PROVAS DA UTILIZAÇÃO DIRETA NO PROCESSO PRODUTIVO E DA AQUISIÇÃO NO PAÍS. ÔNUS DO CONTRIBUINTE.

Somente geram crédito as máquinas e equipamentos, incorporados ao ativo imobilizado, utilizados na fabricação dos produtos destinados à venda e, se e somente se, forem adquiridos de pessoas jurídicas domiciliadas no País. É do contribuinte o ônus de comprovar o atendimento de tais requisitos.

DEVOLUÇÕES TRIBUTADAS ANTES DA VIGÊNCIA DA NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. POSSIBILIDADE DE ACORDO COM AS NORMAS LEGAIS.

As mercadorias devolvidas, tributadas antes da vigência da sistemática de apuração não cumulativa da contribuição para o PIS, deverão compor o estoque de abertura e farão jus ao crédito da contribuição efetivamente paga, devendo tal crédito ser utilizado em 12 parcelas iguais e sucessivas a partir da data de devolução. Considerando-se que a devolução, no caso presente, ocorreu em 20 de setembro de 2004, a recorrente faz jus a 1/12 avos do crédito no mês de setembro.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, , por maioria de votos, em dar provimento parcial quanto aos bens utilizados como insumos, reconhecendo o direito ao crédito tão somente das correias e do hidróxido de sódio, vencida a Conselheira Maria Eduarda Câmara Simões que lhe deu provimento e em negar provimento quanto aos serviços utilizados como insumos e às despesas de alugueis, vencida a Conselheira Maria Eduarda Alencar Câmara Simões que lhe deu provimento parcial e, por unanimidade, em negar provimento quanto aos créditos sobre depreciação e sobre outras operações.

(assinado digitalmente)

Larissa Nunes Girard - Presidente.

(assinado digitalmente)

Carlos Alberto da Silva Esteves - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Larissa Nunes Girard (Presidente), Maria Eduarda Alencar Câmara Simões, Alan Tavora Nem e Carlos Alberto da Silva Esteves

Relatório

O processo administrativo ora em análise trata de Pedido de Ressarcimento do PIS, referente ao 3º trimestre de 2004, e de Declarações de Compensação decorrentes, lastreado em créditos que se originariam da sistemática da não cumulatividade da contribuição.

A partir desse ponto, transcrevo o relatório do Acórdão recorrido por bem retratar as vicissitudes do presente processo:

"Trata-se de Manifestação de Inconformidade (fls. 358/370) contra o Despacho Decisório nº 0121/2009 (fls. 343/344), que aprovou o Parecer SARAC/DRF/CCI nº 402/2009 (fls. 325/339), proferido pela Delegacia da Receita Federal do Brasil em Camaçari (DRF/CCI).

O direito creditório em discussão se origina de pedido de ressarcimento de crédito da Contribuição para o PIS apurado no regime não-cumulativo relativo ao 3º trimestre de 2004, no valor de R\$ 67.640,75, utilizado pela interessada para compensar débitos próprios (declarações de compensação as folhas 09/54).

A autoridade fiscal, após análise dos documentos entregues pela contribuinte (fls. 85/231 e 241/320) em resposta as intimações SARAC/DRF/CCI nº 617/2009 (fls. 82/84), nº 1024/2009 (fls. 232/238) e nº 1033/2009 (fls. 239/240), e após consultas às folhas 60/81, deferiu parcialmente o direito creditório, no valor de R\$ 54.594,56, e homologou parcialmente a compensação declarada.

Cientificada do despacho decisório em 11/12/2009, conforme Aviso de Recebimento à folha 348, a interessada em 12/01/2010 apresenta Manifestação de Inconformidade (fls. 358/370), sendo esses os pontos de sua irrisignação, em síntese:

1. No caso do PIS e da Cofins, a não cumulatividade se opera mediante o "Método Indireto Substrativo", que consiste em conceder crédito calculado mediante aplicação da alíquota sobre as aquisições de bens e serviços, sistemática inteiramente diversa daquela estabelecida para o ICMS e o IPI, em que a não cumulatividade se opera, por expressa previsão constitucional, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas operações anteriores;

2. O pressuposto do referido método é que o custo, despesa ou encargo que gera o direito ao crédito atual, na etapa anterior fora uma receita de pessoa jurídica domiciliada no País, supostamente submetida a tais contribuições, e assim o débito calculado sobre todas as receitas tributáveis pelo PIS e pela Cofins na operação atual é confrontado com o crédito calculado sobre todos os custos, despesas ou encargos necessários à obtenção daquelas receitas;

3. Desta forma, os créditos não guardam qualquer relação com o que foi cobrado na operação anterior, como ocorre no ICMS e no IPI, pois cada operação é vista autonomamente, tendo em vista a própria natureza dos tributos, pois enquanto o ICMS e o IPI são tributos indiretos, o PIS e a Cofins são tributos diretos;

4. Quanto aos créditos sobre "Bens utilizados como insumos", o Despacho Decisório ora guerreado utiliza-se de equivocado conceito de insumo esculpido na Instrução Normativa nº 404, de 2004, que analogicamente adotou conceitos relativos à não cumulatividade do IPI, restringindo, sem qualquer base legal, o direito creditório do contribuinte;

5. O conceito de insumo, no sentido de tratar-se de bem que deve ser consumido em decorrência de ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, foi devidamente rechaçado pela própria COSIT, que afirmou, em mais de uma oportunidade, que basta o bem estar relacionado ao processo produtivo para ser caracterizado como insumo, conforme Soluções de Divergência e de Consulta que transcreve, firmando-se o entendimento de que insumo é todo custo ou despesa aplicado direta e indiretamente no processo produtivo de determinada mercadoria ou serviço, independentemente de existir ou não o desgaste em razão do contato direto com o produto em fabricação;

6. No caso concreto dos autos, conforme comprovam a Descrição do Processo Produtivo (fl. 202) e o Laudo Técnico (fls. 373/374), os quatro itens glosados pelo despacho decisório — correias, lona agrícola, hidróxido de sódio (soda cáustica) e gás natural — são, inequivocamente, aplicados no processo produtivo da manifestante;

7. As correias são utilizadas para acionamento de equipamentos utilizados na produção ou para o transporte de produto ao longo do processo produtivo, desgastando-se, inclusive, em razão do atrito com o próprio produto produzido;

8. A lona agrícola, por sua vez, é utilizada para armazenagem do produto, enquanto que o hidróxido de sódio é utilizado para neutralizar o efluente, adicionado à Água que sai do processo e a ele retorna após a filtração;

9. Quanto ao gás natural, é utilizado em substituição 6. energia elétrica para queima na caldeira e na fornalha;

10. Logo, todos os itens glosados como não sendo insumos estão intimamente ligados ao processo de produção da empresa, sendo inequívoco o direito creditório da contribuinte, requerendo desde já a realização de diligência ou perícia, indicando a sua perita e formulando quesitos que entende necessários h solução do litígio;

11. No que tange aos serviços utilizados como insumos, item 19 do Parecer SARAC/DRF/CCI nº 402/2009, equivocou-se o despacho decisório ao glosar a totalidade dos créditos apropriados pela manifestante, pois a própria autoridade fiscal

reconhece que tais serviços, de armazenagem, pesagem e movimentação, são tomados em face da aquisição de matérias primas importadas, compondo, portanto, o custo relativo produção, assim considerado todos os gastos com a aquisição de bens e serviços para a produção daqueles bens e serviços que serão postos a venda pela companhia, devendo ser reconhecida a integralidade do crédito da contribuinte em obediência ao inciso II do art. 3º da Lei n° 10.833, de 2003;

12. Quanto A alegação de que parte das notas fiscais relativas aos serviços é de período anterior A edição do artigo 16 da Lei n° 11.116, de 2005, e por isso não fariam jus ao crédito do PIS, destaca a interessada que a manutenção de créditos do PIS e da Cofins é inerente ao prófeio sistema da não-cumulatividade, & Wit° assegurado desde o início da adoção desta sistemática, consoante expressa disposição do § 4º do artigo 3º da Lei n° 10.637, de 2002, prevendo-se que os créditos não aproveitados em determinado mês poderão ser utilizados nos meses subseqüentes, sem qualquer condição para essa manutenção e utilização;

13. Neste sentido, o legislador editou o artigo 17 da Lei n° 11.033, de 2004, visando dirimir eventuais conflitos a respeito da regra de manutenção e utilização do saldo credor mensal nas hipótese mencionadas;

14. Se nem mesmo a não tributação da receita pelo PIS e Cofins impede a manutenção do crédito, é porque esta manutenção constitui regra do sistema da não cumulatividade, e o artigo 16 da Lei n° 11.116, de 2005, é meramente interpretativo e não concessivo da manutenção dos créditos, que se constituem em direito incondicional do contribuinte, conforme asseverado pelo próprio legislador na exposição de motivos;

15. Em relação aos créditos sobre despesas de alugueis de máquinas e equipamentos locados de pessoa jurídica, glosados no despacho decisório sob o argumento de que a contribuinte não apresentou comprovantes fiscais das respectivas despesas, a manifestante anexa cópia do balancete contábil do mês de agosto/2004 (fl. 376), devidamente assinada pelo contador da empresa, onde constam os valores das contas contábeis que comprovam os gastos sob tal rubrica;

16. Quanto aos créditos apropriados no mês de setembro/2004 relativos a encargos de depreciação de bens do ativo imobilizado, não reconhecidos sob o argumento de que a contribuinte não apresentou demonstrativo com os valores informados no DACON, a manifestante também anexa à folha 378 cópia da composição dos bens do ativo imobilizado na produção, devendo ser reformado o despacho decisório;

17. Por fim, no que concerne A glosa do crédito relativo A devolução de mercadoria, sob o argumento de que, por se tratar de negócio realizado anteriormente A incidência não-cumulativa da contribuição, deveria ser considerado como crédito do estoque de abertura, de fato trata-se de equivoco cometido pela

contribuinte, mas que em hipótese alguma afasta seu direito creditório, pois mesmo considerando o crédito como relativo ao estoque de abertura, uma vez ocorrida a devolução da mercadoria em 20/09/2004, em setembro/2004 a contribuinte já faria jus a 8/12 do crédito litigado;

18. Assim, requer que seja reconhecido integralmente seu direito creditório com a consequente homologação da compensação.

A despeito de no Despacho Decisório nº 0121/2009 ter sido determinada a adoção de procedimentos necessários A cobrança dos débitos cuja compensação não foi homologada em razão da insuficiência de crédito, às folhas 379/382 restou demonstrado que o valor do crédito seria suficiente para extinção dos débitos, razão pela qual foi suspensa a exigibilidade do crédito tributário em face da apresentação da Manifestação de Inconformidade."

Em seqüência, analisando as argumentações e os documentos apresentados pela contribuinte, a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Salvador - DRJ/SDR julgou a Manifestação de Inconformidade procedente em parte, por decisão que possui a seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/07/2004 a 30/09/2004

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

Somente geram créditos da contribuição para o PIS as despesas com matéria-prima, produto intermediário, 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.

O termo "insumo" não pode ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço que gera despesa necessária para a atividade da empresa, mas, sim, tão somente aqueles, adquiridos de pessoa jurídica, que efetivamente sejam aplicados ou consumidos na produção de bens destinados à venda ou na prestação do serviço da atividade.

CRÉDITO. SERVIÇOS DE ARMAZENAGEM, PESAGEM E MOVIMENTAÇÃO DE MATÉRIAS PRIMAS IMPORTADAS.

Inadmissível a apropriação de créditos da contribuição para o PIS relativamente aos pagamentos de serviços de armazenagem, pesagem e movimentação de matérias primas importadas, visto que não aplicados ou consumidos na produção de bens destinados à venda ou na prestação do serviço da atividade.

MANUTENÇÃO DO CRÉDITO. ISENÇÃO. ALÍQUOTA ZERO.

Somente a partir de 09 de agosto de 2004 ficou estabelecido que as vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não-incidência da contribuição para o PIS não impedem a manutenção, pelo vendedor, dos créditos vinculados a essas operações.

Manifestação de Inconformidade Procedente em Parte

Direito Creditório Reconhecido em Parte

Intimada dessa decisão, a contribuinte apresentou Recurso Voluntário (fl. 812/862), no qual requereu a reforma do Acórdão recorrido, em linhas gerais, repisando fatos e argumentos já apresentados e juntando novos documentos.

É o relatório, em síntese.

Voto

Conselheiro Carlos Alberto da Silva Esteves - Relator

O direito creditório envolvido no presente processo encontra-se dentro do limite de alçada das Turmas Extraordinárias, conforme disposto no art. 23-B do RICARF.

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os requisitos formais de admissibilidade e, portanto, dele tomo conhecimento.

A questão fundamental posta em discussão na presente lide se refere ao direito de creditamento na sistemática da não cumulatividade das contribuições para o PIS e a Cofins, assim, entendo oportuno tecer alguns comentários sobre os fundamentos que irão embasar este voto.

O regime de incidência não cumulativa das contribuições para o PIS/Pasep e para a COFINS foi instituído, respectivamente, pelas Leis nº 10.637, de 30/12/2002, e 10.833, de 29/12/2003. Em seus arts. 3º e §§, ambas as leis tratam das possibilidades de apropriação de créditos.

Da simples leitura dos dispositivos legais citados, constata-se que as hipóteses de creditamento no âmbito dessas contribuições possuem uma abrangência específica e diversa das legislações que regulamentam outros tributos. Em especial, o termo "insumo" não se amolda a definição restritiva presente na legislação sobre o IPI, como também não contempla um sentido tão amplo a ponto de incluir todos os custos e despesas necessárias à atividade empresarial, como no caso do IRPJ. Necessita-se, então, a construção de diretrizes particulares na análise dos elementos geradores de crédito dessas contribuições.

Na busca desse desiderato, a jurisprudência desta Corte foi elaborando, ao longo do tempo, premissas importantes a serem consideradas, como no Acórdão nº 9303-006.083, de 12 de dezembro de 2017, da lavra do Ilustre Conselheiro Rodrigo da Costa Possas:

"O termo "insumo" utilizado pelo legislador na apuração de créditos a serem descontados da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins denota uma abrangência maior do que MP, PI e ME relacionados ao IPI. Por outro lado, tal abrangência não é tão elástica como no caso do IRPJ, a ponto de abarcar todos os custos de produção e as despesas necessárias à atividade da empresa.

Sua justa medida caracteriza-se como o elemento diretamente responsável pela produção dos bens ou produtos destinados à venda, ainda que este elemento não entre em contato direto com os bens produzidos, atendidas as demais exigências legais."

(grifo nosso)

Embora o entendimento principal esposado acima seja majoritário atualmente no CARF, corrente autodenominada intermediária, mesmo entre seus adeptos, a aplicação prática desse conceito não é pacífica. Assim, temos que uns vislumbram que basta o insumo ser utilizado no processo produtivo para fazer jus ao crédito, outros entendem ser necessário a utilização direta desse insumo na produção, outros, ainda, preconizam que tal insumo deve ser indispensável.

A meu sentir, a exigência mais correta a ser feita para que um determinado gasto seja classificado como um insumo, para o fim de creditamento disposto na legislação do PIS e da Cofins não cumulativas, é a essencialidade, tal qual foi manifestada no voto do Exmo. Ministro Mauro Campbell Marques no julgamento do REsp nº 1.246.317/MG:

"Outrossim, não basta, que o bem ou serviço tenha alguma utilidade no processo produtivo ou na prestação de serviço: é preciso que ele seja essencial. É preciso que a sua subtração importe na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção, isto é, obste a atividade da empresa, ou implique em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultante."

(grifo nosso)

Ademais, tal entendimento foi ratificado pelo Ministro no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR:

"Daí minha divergência, pois tenho posição um pouco mais restrita, onde deve ser realizado o "teste de subtração" do

insumo a fim de verificar a sua essencialidade ao processo produtivo".

(grifo nosso)

Nesse passo, creio que o bem ou serviço para ser considerado como insumo, além da necessidade de ser utilizado especificamente no processo produtivo, mesmo que não entre em contato direto com o produto, deve ser essencial à produção do bem ou à prestação do serviço. Em outras palavras, o insumo para ser apreciado como essencial ao processo, quando submetido ao teste de subtração, deve inviabilizar a obtenção do bem ou, ao menos, retirar-lhe significativamente a qualidade.

Para além da corrente intermediária do conceito de insumo, temos outra que considera que a legislação criadora da não cumulatividade para as contribuições enumerou um rol taxativo dos bens e serviços passíveis de serem considerados insumos com vista ao creditamento. Dessa forma, fora das hipóteses legalmente previstas, não haveria a possibilidade da apropriação de créditos. Tal entendimento pode ser observado no excerto do voto condutor do Acórdão nº 9303-006.717, de 15 de maio de 2018, da lavra do Eminentíssimo Conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal:

"Como já tive a oportunidade de expressar em outras ocasiões, entendo que a legislação que estabeleceu a sistemática de apuração não cumulativa das Contribuições para o PIS/Pasep e Cofins trouxe uma espécie de numerus clausus em relação aos bens e serviços considerados como insumos para fins de creditamento, ou seja, fora daqueles itens expressamente admitidos pela lei, não há possibilidade de apropriação de créditos, pelo reconhecimento de que as demais mercadorias também se enquadram no conceito de insumo. Fosse para atingir todos os gastos essenciais à obtenção da receita, não necessitaria a lei ter sido elaborada com tanto detalhamento, bastava um único artigo ou inciso."

(grifo nosso)

A princípio, tais correntes parecem antagônicas ou, ao menos, incompatíveis. Contudo, a meu ver, existe a possibilidade de reconciliação. Primeiramente, entendo oportuno transcrever o art. 3º da Lei 10.833/2003, que trata do creditamento na sistemática da Cofins não cumulativa. Repise-se que a legislação referente ao PIS tem dispositivo semelhante:

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

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

a) no inciso III do § 3º do art. 1º desta Lei; e (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008)

b) nos §§ 1º e 1º-A do art. 2º desta Lei; (Redação dada pela lei nº 11.787, de 2008)

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

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

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

V - valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

VI - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros, ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços; (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

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

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

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

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

XI - bens incorporados ao ativo intangível, adquiridos para utilização na produção de bens destinados a venda ou na prestação de serviços. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)

.....

(grifo nosso)

A partir da leitura do dispositivo transcrito, percebe-se que, embora todos os incisos tratem das possibilidade de apropriação de créditos, eles podem ser divididos em duas espécies diferentes: os basilares, aqueles que determinam quais as hipóteses fundamentais para a geração de crédito (bens para revenda e insumos na prestação de serviços ou na produção) e os extravagantes, aqueles que explicitam hipóteses que, a princípio, não podem ser enquadradas na definição de insumo, logo, por isso, não dariam direito ao creditamento ou, ao menos, teriam uma aplicação mais restrita.

Assim, por exemplo, os custos, encargos e despesas nas operações de venda não podem ser caracterizados como insumos, pois, por óbvio, ocorrem após a produção do bem. Com efeito, por mais essenciais que sejam à atividade empresarial, não fazem parte do processo produtivo, mas do processo de comercialização. Contudo, nesse caso, por vontade do legislador, a armazenagem e o frete nas operações de venda dão direito a crédito.

Dessa forma, entendo que a legislação que instituiu a sistemática de apuração não cumulativa das contribuições para o PIS e para a COFINS elencou um rol taxativo, contudo, não de bens e serviços considerados como insumo, mas, justamente, daquilo que, mesmo não sendo insumo, faz jus ao creditamento.

Por conseqüência do que foi dito, voltando às operações de venda, fora a armazenagem e o frete, não há possibilidade de reconhecimento de crédito de mais nenhuma despesa ou custo incorridos nessas operações, a *contrario sensu.*, por expressa determinação legal. Então, tomemos o caso das embalagens para transporte, sobre as quais vários ilustres Conselheiros reconhecem o direito ao creditamento, *data venia*, penso exatamente o oposto. Considerando-se que tais embalagens não são insumos para a produção do bem, pois utilizadas somente após o término de sua elaboração, logo, muito menos o são insumos essenciais, embora sejam fundamentais ao processo de comercialização, e considerando-se que tais dispêndios não estão elencados no rol taxativo do art. 3º, a meu sentir, não geram direito a crédito na sistemática de apuração não cumulativa das contribuições.

A partir dos fundamentos assentados anteriormente, podemos resumir os requisitos necessários para que um gasto seja passível de geração de crédito da seguinte forma: a) geram créditos os bens adquiridos para revenda e os bens/serviços utilizados como insumos; b) são considerados insumos os dispêndios que mantenham relação direta com o processo produtivo e que, simultaneamente, satisfaçam a condição de essencialidade, quando submetidos ao teste de subtração; c) para além dos insumos, somente geram direito ao creditamento as hipóteses relacionadas no rol taxativo do art. 3º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03.

Feita essa introdução, passemos a análise específica da lide no presente processo.

1) Bens utilizados como insumos

A recorrente se insurge contra as glosas referentes a correias, lona agrícola e hidróxido de sódio e assevera que o laudo técnico apresentado juntamente com sua Manifestação de Inconformidade atestaria a pertinência desses itens ao seu processo produtivo.

De fato, o laudo técnico (fl. 748/752) informa a utilização de cada um dos tipos de correias no reparo de equipamentos ligados diretamente e essenciais ao processo produtivo da empresa, conforme a descrição apresentada (fl. 408). Dessa forma, entendo que cabível o creditamento em decorrência da aquisição desses bens.

Quanto ao hidróxido de sódio, segundo as informações acostadas, é utilizado para neutralizar o PH da água que sai do processo produtivo e que, após filtração, é reutilizada no mesmo. Assim, considerando a relação direta com a produção e a sua essencialidade, o hidróxido de sódio caracteriza-se como insumo e, portanto, faz jus ao crédito.

Em relação à lona agrícola, ao contrário, não foi comprovada a sua relação direta com o processo produtivo e, principalmente, sua essencialidade, pois, tanto no laudo técnico anexado, como em seu Recurso Voluntário, a recorrente limitou-se a asseverar que "*é utilizada para a armazenagem do produto em local aberto*". Não há nos autos a informação sobre a qual produto a recorrente se refere, dessa forma, impossível saber se produto acabado, intermediário ou, até mesmo, outro material que pudesse, ou não, se constituir insumo. Portanto, quanto a este item, mantenho a glosa.

2) Serviços utilizados como insumos

A recorrente alega que não procede a glosa realizada pela fiscalização dos créditos sobre serviços utilizados como insumo, tendo em vista que estes estão relacionados à aquisição de matéria prima utilizada na produção.

Extrai-se do Parecer da unidade de origem:

"No caso em análise, nas notas fiscais apresentadas, fls. 294 a 306, constam serviços de armazenagem de mercadoria importada ("internação" de matéria-prima importada, conforme, inclusive, esclarecimentos do contribuinte à fl. 241, item 2), pesagem de mercadoria e movimentação de mercadoria (despesas portuárias em geral), incluindo refeições e horas extras."

(grifo nosso)

Entendo que as despesas com a internação e as despesas portuárias em geral incorridas na importação não se constituem em insumo e, por outro lado, não integram a base de cálculo das contribuições incidentes na importação, assim como também não estão contempladas no rol taxativo do art. 3º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03. Logo, não fazem jus ao creditamento na sistemática da apuração não cumulativa das contribuições.

Esse mesmo entendimento tem sido manifestado nesta Corte, como no caso do Acórdão 3302.005.187, de 31 de janeiro de 2018, transcrito parcialmente:

IMPORTAÇÃO DE INSUMOS. SERVIÇOS DE LOGÍSTICA E DE OPERAÇÃO PORTUÁRIA PRESTADOS NO PAÍS. APROPRIAÇÃO DE CRÉDITOS. IMPOSSIBILIDADE.

1. As pessoas jurídicas sujeitas à apuração da contribuição para o PIS/Pasep e Cofins poderão descontar crédito, para fins de determinação dessas contribuições, somente em relação às contribuições efetivamente pagas na importação de bens e serviços.

2. Os gastos com serviços de logística e operação portuária realizados no País, vinculados à operação de importação de insumos, por falta de previsão legal, não asseguram apropriação de créditos das referidas contribuições.

Dessa forma, correta as glosas realizadas.

Além disso, a recorrente discute a motivação complementar da fiscalização para a realização das referidas glosas, pois entende que os serviços utilizados antes de 09 de agosto de 2004 também fariam jus ao creditamento, uma vez que seu direito não teria surgido com a edição da Medida Provisória nº 2006/04.

Creio ser totalmente improdutiva e irrelevante tal discussão, tendo em vista que todas as notas fiscais apresentadas se referem aos serviços analisados anteriormente e, conseqüentemente, como já dito, que não dão direito a crédito.

3) Despesas de aluguéis

Quanto ao item "despesas de aluguéis de máquinas e equipamentos locados de pessoa jurídica", assim se manifestou o Parecer da DRF/Camaçari:

"Conforme contas do Razão, fls. 217 a 220, que foram apresentadas pelo interessado (vide fl. 210), verifica-se que os valores lançados nessa linha do DACON referem-se apenas A locação de veículos e a "Outros Aluguéis", que estão sem discriminação, computando, ainda assim, um valor tão-somente de R\$ 7.413,61. Esta informação foi constatada por meio apenas das descrições das contas no Livro Razão, pois o interessado não apresentou os comprovantes fiscais das respectivas despesas. Além disso, "veículos" não se enquadram no conceito de máquinas e equipamentos. Com isso, deve-se glosar o valor total lançado..."

(grifo nosso)

Por seu turno, a DRJ/Salvador assim analisou a questão:

*"Com a Manifestação de Inconformidade, a interessada anexou apenas cópia do balancete contábil do mês de agosto/2004 (fl. 376), devidamente assinada pelo contador da empresa, onde constam os valores das contas contábeis que comprovariam os gastos sob tal rubrica. Entretanto, **continuou a não informar a que se referem tais valores, quais as máquinas e equipamentos locados, bem como não trouxe aos autos qualquer documento que comprovasse que tais valores a título de alugueis geram direito ao crédito da contribuição para o PIS.***

Portanto, neste particular, correto o Despacho Decisório nº 0121/2009."

(grifo nosso)

Em sua defesa, a recorrente argumenta em seu Recurso Voluntário:

(...) a recorrente colaciona nesta oportunidade (i) as notas fiscais referentes aos equipamentos e máquinas locados— doc. 01e (ii) cópia do Livro Razão que demonstra o registro contábil dos valores atinentes à locação — doc. 02.

As notas fiscais comprovam que as máquinas e equipamentos, tais como, por exemplo, compressores e cabo de solda, são essenciais ao processo produtivo da Recorrente, sendo indubitável o direito creditório da Recorrente.

Realmente, a recorrente carrou aos autos cópia de notas fiscais, com o intuito de comprovar o dispêndio realizado em alugueis de máquinas e equipamentos, contudo, diferentemente do alegado, não restou comprovado o emprego de tais máquinas e equipamentos no processo produtivo da empresa e, muito menos, sua essencialidade. Por certo, não bastam alegações e descrições genéricas para o convencimento e a correta avaliação acerca da eficácia desses gastos como geradores de crédito, mas sim fundamental a explicação pormenorizada sobre a utilização desses equipamentos na cadeia produtiva. É do contribuinte o ônus dessa comprovação. Tomando os exemplos citados pela recorrente, a mera descrição "*compressores e cabo de solda*" não nos permite afirmar que compuseram o processo produtivo e nem ponderar sobre sua necessária essencialidade.

Assim sendo, a glosa realizada pela fiscalização não merece retoque.

4) Encargos de depreciação de bens do ativo imobilizado

Para melhor compreensão deste item, faz-se necessária a transcrição de trecho relacionado do Parecer da Delegacia de origem:

*"22. Após análise das cópias do Livro Razão e do balancete apresentado, fls. 311 a 315, constata-se que não há lançamentos no mês de setembro que respaldem os valores de depreciação registrados no DACON. No período em questão, conforme balancete (fl. 315), **não constam lançamentos em ambas as Contas Contábeis nº 480102.61001 e no 480102.10000, a título de PIS/COFINS s/ Depreciação, sendo o saldo final igual ao inicial, R\$ 45.112,28 e R\$ 13.430,26, respectivamente.***

*23. Ademais, **o interessado, mesmo depois de intimado (vide fls. 232 e 233), não apresentou demonstrativo com os valores que foram levados para o DACON referentes à depreciação de máquinas, equipamentos e outros bens do ativo imobilizado, nem as notas fiscais dos respectivos bens.***

(grifo nosso)

Com efeito, constata-se que na Intimação Sarac/DRF/CCI nº 1,024/2009 (fl. 468/470 do processo digital) consta a requisição para a comprovação da base de cálculo dos créditos relativos a bens do ativo imobilizado:

*"Explicar e comprovar a Base de Cálculo de Créditos a Descontar Relativos a Bens do Ativo Imobilizado, no total de R\$ 51.958,68, referente ao mês de setembro de 2004, conforme Linha 09, da Ficha 04, do Dacon- Demonstrativo de Apuração das Contribuições Sociais — Número de Recibo: 05.06.50.43.06.03 . Essa comprovação deve ser feita através de um Demonstrativo com a comprovação dos encargos de depreciação dos bens do ativo imobilizado, contendo, dentre outros, os seguintes campos: descrição do bem; valor de aquisição; data de aquisição do bem; valor do encargo de depreciação utilizado; código NCM, correspondentes aos períodos em análise, **juntamente com cópia das respectivas notas fiscais de aquisição dos bens;**"*

(grifo nosso)

No julgamento da Manifestação de Inconformidade, a DRJ-Salvador repisou os requisitos necessários a fim de se comprovar a regularidade dos créditos relativos aos

encargos de depreciação de bens do ativo imobilizado na sistemática de apuração não cumulativa das contribuições para o PIS e Cofins:

"Para definir a regularidade dos créditos relativos a este item, é necessário aferir a relação que os bens do ativo imobilizado têm com o processo produtivo da pessoa jurídica e, ainda, identificar claramente os bens do ativo imobilizado adquiridos no mercado interno e os oriundos do exterior (importados).

(grifo nosso)

Por oportuno, reproduz-se o teor do art. 3º da Lei nº 10.637/02 vigente a época, na parte que interessa à análise:

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

.....
VI- máquinas e equipamentos adquiridos para utilização na fabricação de produtos destinados à venda, bem assim a outros bens incorporados ao ativo imobilizado;

.....
§1º—O crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no art. 2º sobre o valor:

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

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

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

(grifo nosso)

Assim, não há como negar que a instância *a quo* se posicionou corretamente sobre os requisitos necessários à confirmação do adequado creditamento sobre os encargos de depreciação de bens do ativo imobilizado. Ou seja, a própria legislação determinou que somente geram crédito as máquinas e equipamentos, incorporados ao ativo imobilizado, utilizados na fabricação dos produtos destinados à venda e, se e somente se, forem adquiridos de pessoas jurídicas domiciliadas no País.

Dessa forma, torna-se incompreensível a razão da recorrente não ter juntado aos autos, nem mesmo na apresentação de seu Voluntário, as notas fiscais de aquisição desses bens, limitando-se a alegar que foram adquiridos no mercado interno.

Nunca é demais lembrar que o art. 373 do Código de Processo Civil (CPC) estabelece que o ônus da prova incumbe ao autor, quanto ao fato constitutivo do seu direito, e ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor. Ou seja, em regra, incumbe à parte fornecer os elementos de prova das alegações que fizer, visando prover o julgador com os meios necessários para o seu convencimento, quanto à veracidade do fato deduzido como base da sua pretensão.

Portanto, creio que o ônus da prova atua de forma diversa em processos decorrentes de lançamento tributário e processos decorrentes de pedido de restituição, ressarcimento e compensação. Nestes, cabe ao contribuinte provar a liquidez e a certeza do seu crédito, naqueles, cabe ao fisco provar a ocorrência do fato gerador.

Por outro lado, a recorrente alega que "*os bens têm intrínseca e direta relação com o processo produtivo da Recorrente, como é possível se extrair pela simples denominação dos bens.*" Não procede tal alegação, como dito alhures, a simples denominação dos bens ou descrições genéricas não bastam para comprovar a sua utilização direta na produção, nem sua essencialidade. Somando-se a isso o dito anteriormente, isto é, a falta de prova da origem dos bens, entendo que o decidido pela instância de piso deve ser mantido.

5) Devoluções

O Acórdão recorrido reconheceu o direito da contribuinte ao crédito sobre as mercadorias devolvidas em 20/09/2004 na razão de 1/12 avos, tendo em vista o negócio jurídico ter ocorrido antes da vigência da Lei nº 10.637/02 e, portanto, devendo compor o estoque de abertura.

Por seu lado, a recorrente repisa, sem adentrar na motivação de sua alegação, que já faria jus a 8/12 do crédito em setembro de 2004.

Não assiste razão à contribuinte. Vejamos o disposto nos arts. 12 e 16 da Lei nº 10.833/03:

Art. 12. A pessoa jurídica contribuinte da COFINS, submetida à apuração do valor devido na forma do art. 3º, terá direito a desconto correspondente ao estoque de abertura dos bens de que tratam os incisos I e II daquele mesmo artigo, adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País, existentes na data de início da incidência desta contribuição de acordo com esta Lei.

.....

§ 2º O crédito presumido calculado segundo os §§ 1º, 9º e 10 deste artigo será utilizado em 12 (doze) parcelas mensais, iguais e sucessivas, a partir da data a que se refere o caput deste artigo. (Redação dada pela Lei nº 10.925, de 2004)

.....

§ 6º Os bens recebidos em devolução, tributados antes do início da aplicação desta Lei, ou da mudança do regime de tributação de que trata o § 5º, serão considerados como integrantes do estoque de abertura referido no caput, devendo o crédito ser utilizado na forma do § 2º a partir da data da devolução.

.....
Art. 16. O disposto no art. 4º e no § 4º do art. 12 aplica-se, a partir de 1º de janeiro de 2003, à contribuição para o PIS/PASEP não-cumulativa, de que trata a Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, com observância das alíquotas de 1,65% (um inteiro e sessenta e cinco centésimos por cento) e de 0,65% (sessenta e cinco centésimos por cento) em relação à apuração na forma dos referidos artigos, respectivamente.

Parágrafo único. O tratamento previsto no inciso II do caput do art. 3º e nos §§ 5º e 6º do art. 12 aplica-se também à contribuição para o PIS/PASEP não-cumulativa na forma e a partir da data prevista no caput.

(grifo nosso)

Como se percebe dos dispositivos transcritos, as mercadorias devolvidas, tributadas antes da vigência da sistemática de apuração não cumulativa da contribuição para o PIS, deverão compor o estoque de abertura e farão jus ao crédito da contribuição efetivamente paga, devendo tal crédito ser utilizado em 12 parcelas iguais e sucessivas a partir da data de devolução. Considerando-se que a devolução, no caso presente, ocorreu em 20 de setembro de 2004, a recorrente faz jus a 1/12 avos do crédito no mês de setembro. Dessa forma, correta a decisão da instância *a quo*.

Assim sendo, por todo o exposto, voto no sentido de dar provimento parcial ao Recurso Voluntário para reconhecer tão somente o direito ao crédito sobre as aquisições de correias e hidróxido de sódio.

(assinado digitalmente)

Carlos Alberto da Silva Esteves