



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13502.000434/2005-13
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3003-000.644 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Turma Extraordinária
Sessão de 17 de outubro de 2019
Recorrente CIBRAFÉRTIL COMPANHIA BRASILEIRA DE FERTILIZANTES.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)

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

INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. INSUMOS. CONCEITO.

O conceito de insumos, no contexto das contribuições não-cumulativas, deve ser interpretado à luz dos critérios da essencialidade e relevância do bem ou serviço, aferidos em face da sua estreita relação com o processo produtivo ou de prestação de serviços realizados pelo contribuinte. Em outras palavras, o conceito de insumos pressupõe o consumo de bens ou serviços no contexto do processo produtivo, excluindo-se, de tal conceito, as despesas que não tenham pertinência com o processo produtivo - salvo exceções legais explícitas.

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

Estão dentro do conceito de insumos, no regime da não-cumulatividade das contribuições sociais, as correias de reposição e o hidróxido de sódio utilizado para tratamento da água que retorna ao processo produtivo. Desse modo, os gastos com tais itens gera direito ao crédito de PIS/COFINS.

MERCADORIAS IMPORTADAS. SERVIÇOS PORTUÁRIOS DIVERSOS. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

No caso de bem importado utilizado como insumo, o crédito se dá com base no regime estabelecido pelo art. 15 da Lei nº 10.865/2004, não sendo aplicável o regime de creditamento previsto no art. 3º das Leis nºs 10.833/2003 e 10.637/2002. Como consequência, também não se aplicam aos serviços vinculados aos bens importados - como custo de aquisição daqueles bens - o regime de crédito das Leis nºs 10.833/2003 e 10.637/2002.

Por falta de previsão legal, incabível o creditamento das despesas relativas aos serviços de armazenagem (“internação” de matéria-prima), movimentação e demais serviços portuários. Os gastos com tais serviços não integram a base de cálculo, estabelecida em lei, do crédito das contribuições na importação, de maneira que resta vedado seu creditamento.

Ademais, não se vislumbraria a possibilidade de creditamento dos gastos com serviços de internação e portuários em geral, sob o argumento de que seriam despesas atinentes a serviços que representariam insumo, uma vez que tais dispêndios são incorridos antes do processo produtivo, faltando-lhes a necessária relação de pertinência com a produção: em suma, não se subsomem ao conceito de insumos.

EXISTÊNCIA DO DIREITO CREDITÓRIO. COMPROVAÇÃO. ÔNUS DA PROVA DA RECORRENTE.

No âmbito específico dos pedidos de restituição, compensação ou ressarcimento, recai sobre o contribuinte o ônus da comprovação precisa e minuciosa do direito alegado. No específico caso de direito creditório decorrente de despesas com insumos ou quaisquer outras previstas em lei - tais como encargos de depreciação, aluguéis de máquinas, etc. -, a comprovação do crédito compreende a demonstração da essencialidade e relevância do bem ou serviço (alegado como insumo ou como passível de creditamento) ao processo produtivo, a apresentação dos registros contábil-fiscais, com a devida escrituração das despesas, e a apresentação de todos os documentos necessários que suportam a escrituração contábil-fiscal.

BENS RECEBIDOS EM DEVOLUÇÃO. CRÉDITO PRESUMIDO DE COFINS. LEI Nº. 10.833/03. FORMA DE UTILIZAÇÃO.

Conforme o art. 12 da Lei nº. 10.833/03, os bens recebidos em devolução, tributados antes do início da aplicação daquela lei, serão considerados integrantes do estoque de abertura, dando direito a crédito presumido de COFINS. O montante deste crédito será calculado com a aplicação da alíquota de 3% (regime cumulativo) sobre o valor do estoque e sua utilização se dará a partir da data da devolução dos bens, em doze parcelas mensais, iguais e sucessivas.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário, revertendo-se as glosas atinentes aos gastos com correias – para equipamentos da produção e transporte de produtos - e hidróxido de sódio.

(documento assinado digitalmente)

Marcos Antonio Borges - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Vinícius Guimarães - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Marcos Antonio Borges (presidente da turma), Márcio Robson Costa, Vinícius Guimarães. Ausente o Conselheiro Müller Nonato Cavalcanti Silva.

Relatório

Por bem retratar os fatos, transcrevo o relatório do acórdão recorrido:

Trata-se de Manifestação de Inconformidade (fls. 553/565) contra o Despacho Decisório n.º 0122/2009 (fls. 531/533), que aprovou o Parecer SARAC/DRF/CCI n.º 403/2009 (fls. 511/524), 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 Financiamento da Seguridade Social — Cofins apurado no regime não-cumulativo relativo ao 3.º trimestre de 2004, no valor de R\$ 345.648,09, utilizado pela interessada para compensar débitos próprios (declarações de compensação as folhas 12/178).

A autoridade fiscal, após análise dos documentos entregues pela contribuinte (fls. 252/396 e 408/506) em resposta as intimações SARAC/DRF/CCI n.º 620/2009 (fls. 248/251), n.º 1024/2009 (fls. 399/405) e n.º 1033/2009 (fls. 406/407), e após consultas as folhas 183/229, deferiu parcialmente o direito creditório, no valor de R\$ 285.556,56, e homologou parcialmente a compensação declarada. Foi determinada, também, a cobrança imediata do débito em que restou caracterizado excesso de compensação, conforme cálculos as folhas 230/241.

Cientificada do despacho decisório em 11/12/2009, conforme Aviso de Recebimento a folha 543, a interessada em 12/01/2010 apresenta Manifestação de Inconformidade (fls. 553/565), 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 n.º 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. 367) e o Laudo Técnico (fls. 568/569), 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 à 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 à solução do litígio;

11. No que tange aos serviços utilizados como insumos, item 20 do Parecer SARAC/DRF/CCI nº 403/2009, 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 nº 10.833, de 2003;

12. Quanto à alegação de que parte das notas fiscais relativas aos serviços é de período anterior à edição do artigo 16 da Lei nº 11.116, de 2005, e por isso não fariam jus ao crédito da Cofins, destaca a interessada que a manutenção de créditos do PIS e da Cofins é inerente ao próprio sistema da não-cumulatividade, direito assegurado desde o início da adoção desta sistemática, consoante expressa disposição do § 4º do artigo 3º da Lei nº 10.833, de 2003, 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 nº 11.033, de 2004, visando dirimir eventuais conflitos a respeito da regra de manutenção e utilização do saldo credor mensal nas hipóteses 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 nº 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 aluguéis 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. 571), 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 573 cópia da composição dos bens do ativo imobilizado na produção, devendo ser reformado o despacho decisório;

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

No que tange ao débito em que restou caracterizado o excesso de compensação, tendo em vista a não adoção de qualquer providência por parte da contribuinte, o crédito tributário foi transferido para processo nº 13502.720044/2010-21, conforme despacho às folhas 575/576 e Termo de Transferência à folha 588.

A 4ª Turma da DRJ em Salvador julgou parcialmente procedente a manifestação de inconformidade, nos termos da seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/10/2004 a 31/12/2004

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

Somente geram créditos da Cofins 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 Cofins 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 Cofins não impedem a manutenção, pelo vendedor, dos créditos vinculados a essas operações.

Inconformada, a recorrente interpôs recurso voluntário, no qual reafirma as alegações apresentada na manifestação de inconformidade, sustentando que deve ser afastado o conceito de insumos assumido pela decisão recorrida. Postula, em síntese, pelo reconhecimento do direito creditório

- (i) decorrente da aquisição de correias, lona plástica e hidróxido de sódio, uma vez que tais itens estaria intimamente ligados ao processo produtivo da empresa;
- (ii) atinente aos gastos com serviços de armazenagem, pesagem e movimentação de matérias-primas importadas, uma vez que tais dispêndios representariam custo de produção – dado que estariam relacionados à aquisição de matéria-prima -, impondo-se o reconhecimento da integralidade dos créditos, por força do inciso II do artigo 3º da Lei nº 10.833/03;
- (iii) relativo às despesas de aluguéis de máquinas e equipamentos locados de pessoa jurídica;
- (iv) com relação aos encargos de depreciação do ativo imobilizado;
- (v) decorrente de devolução de mercadoria.

É o relatório.

Fl. 6 do Acórdão n.º 3003-000.644 - 3ª Seju/3ª Turma Extraordinária
Processo nº 13502.000434/2005-13

Voto

Conselheiro Vinícius Guimarães, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os pressupostos e requisitos de admissibilidade para julgamento por esta Turma.

A controvérsia se restringe à questão de saber se geram créditos, no regime da não-cumulatividade do PIS/COFINS, as aquisições de bens como correias, lona plástica e hidróxido de sódio, e serviços de armazenagem, pesagem e movimentação de matérias-primas importadas.

Antes de analisar cada dispêndio, faz-se necessário tecer algumas considerações importantes sobre o conceito de insumos.

I - Do conceito de insumos

Inicialmente, importa destacar que, no tocante ao conceito de insumos aplicável às contribuições apuradas no regime da não-cumulatividade, a jurisprudência do CARF tem, nos últimos anos, afastado, por um lado, a interpretação restritiva consolidada no âmbito do IPI e, por outro, rejeitado a aplicação do amplo conceito de insumos consagrado na legislação do Imposto sobre a Renda.

Nesse contexto, afastando as correntes doutrinárias tradicionais, a jurisprudência majoritária do CARF tem entendido que o conceito de insumos, no âmbito do PIS/COFINS não-cumulativos, pressupõe que os bens ou serviços sejam consumidos durante o processo produtivo (ou de prestação de serviços) e dentro de seu espaço, salvo expressas disposições legais, como é o caso das despesas com frete e armazenagem nas operações de comercialização, as quais se dão após o término do processo produtivo, mas geram direito a crédito de PIS/COFINS por inequívoca previsão normativa: art. 3º, inciso IX, e art. 15, inciso II, ambos da Lei 10.833/03.

Segundo tal jurisprudência dominante, o conceito de insumos pressupõe a relação de pertinência ou inerência da despesa incorrida com o limite espaço-temporal do processo produtivo (ou de prestação de serviços).

Na esteira de tal entendimento, os excertos da ementa e do voto vencedor do Acórdão nº 9303-002.659, Processo nº 13204.000070/200455, sessão de 14/11/2013, da Câmara Superior de Recursos Fiscais, transcritos abaixo, sublinham a necessidade de pertinência entre o gasto - ao qual se busca aplicar o conceito de insumos - e sua inerência ao processo produtivo (grifei algumas partes):

EMENTA

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

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

COFINS. NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS.

Este colegiado fixou o entendimento de que a legislação do IPI que define, no âmbito daquele imposto, o que são matérias primas, produtos intermediários e material de embalagem não se presta à definição de insumo no âmbito do PIS e da COFINS não-cumulativos, definição que tampouco deve ser buscada na legislação oriunda do imposto de renda. A corrente majoritária sustenta que insumos são todos os itens, inclusive serviços, consumidos durante o processo produtivo sem a necessidade de contato físico com o produto em elaboração. Mas apenas se enquadra como tal aquilo que se consome durante a produção e em razão dessa produção. Assim, nada que se consuma antes de iniciado o processo ou depois que ele se tenha acabado é insumo, assim como

também não são insumos bens e serviços que beneficiarão a empresa ao longo de vários ciclos produtivos, os quais devem ser depreciados ou amortizados; é a correspondente despesa de depreciação ou amortização, quando expressamente autorizada, que gera direito de crédito. Recurso Especial do Procurador Negado e Recurso Especial do Contribuinte Provido em Parte.

VOTO CONDUTOR

(...)Para uma primeira corrente, que se formou concomitantemente à que a Fazenda mais uma vez pretende seja aplicada, e em antítese a ela, a demarcação devia-se buscar nas normas atinentes ao imposto sobre a renda, equiparando-se, assim, a expressão a tudo que fosse despendido, de forma necessária, seja como custo ou despesa. Essa posição também já se encontra superada, entendendo a maioria que nem tudo que é despendido, ainda que contabilmente até possa ser registrado como custo ou despesa, é verdadeiramente consumido no processo.

Essa posição majoritária, portanto, acentua a necessidade de que o consumo ocorra durante a produção, isto é, que o bem (ou serviço) seja consumido enquanto perdura o processo produtivo, entendido este, obviamente, em sentido amplo para englobar até mesmo a “produção” de serviços. Afastam-se, em consequência, os gastos ocorridos antes ou depois de iniciado aquele processo por mais que possam ser necessários à produção.

E por esse mesmo critério também têm de ser rejeitados aqueles dispêndios em bens e serviços que produzirão efeito ao longo de diversos ciclos produtivos. Tais desembolsos ocorrem, no mais das vezes, em obras ou bens permanentes, hipótese em que devem, pela própria contabilidade, ser ativados. Deles apenas as correspondentes despesas de depreciação ou amortização podem ser deduzidas como créditos, mas apenas nas restritivas condições demarcadas pela própria norma legal específica.

*(...)Vale, por fim, o registro de que a própria lei expressamente autorizou o direito de crédito com relação a algumas despesas que ocorrem **após o fim do processo** (frete do produto final, armazenagem) ou relativas a gastos que beneficiam mais de um ciclo produtivo (depreciações e amortizações). Sua inclusão explícita confirma que em tais casos de insumos propriamente não se trata, sendo imprescindível a expressa referência no texto legal.*

Como se vê, o conceito de insumos exige o consumo de bens ou serviços **no contexto do processo produtivo**, excluindo-se, de tal conceito, as despesas que não tenham pertinência com o processo produtivo - salvo exceções legais explícitas.

Em que pese o conceito de insumo sustentado, nos últimos anos, pela corrente majoritária do CARF, há que se assinalar que tal matéria foi levada ao Poder Judiciário e, em decisão recente, o Superior Tribunal de Justiça, sob julgamento no rito do art. 543-C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), assentou que o conceito de insumos no âmbito das contribuições não-cumulativas deve se pautar pelos critérios da essencialidade e relevância dos gastos em face à atividade econômica desenvolvida pela empresa. Eis a ementa da decisão:

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

1. Para efeito do creditamento relativo às contribuições denominadas PIS e COFINS, a definição restritiva da compreensão de insumo, proposta na IN 247/2002 e na IN 404/2004, ambas da SRF, efetivamente desrespeita o comando contido no art. 30., II, da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003, que contém rol exemplificativo.

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

3. Recurso Especial representativo da controvérsia parcialmente conhecido e, nesta extensão, parcialmente provido, para determinar o retorno dos autos à instância de

origem, a fim de que se aprecie, em cotejo com o objeto social da empresa, a possibilidade de dedução dos créditos relativos a custo e despesas com: água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual-EPI.

4. Sob o rito do art. 543C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), assentam-se as seguintes teses: (a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; e (b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte. (Resp n.º 1.221.170 PR (2010/02091150), Relator Ministro Napoleão Nunes Maia Filho).

Do julgamento acima, restou decidido que o conceito de insumos, no âmbito do regime não-cumulativo das contribuições sociais, abarca todos os bens e serviços empregados no processo produtivo ou de prestação de serviços e que sejam essenciais ou relevantes à atividade econômica da empresa, afastando-se, desse modo, aquele conceito restritivo de insumos enunciado pelas IN's nº 247/2002 e 404/2004.

Lembre-se que, na referida decisão, foi adotado, pelo Relator, os fundamentos trazidos no voto da Min. Regina Helena Costa:

*Demarcadas tais premissas, tem-se que o **critério da essencialidade** diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço, constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço, ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência.*

*Por sua vez, a **relevância**, considerada como critério definidor de insumo, é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja pelas singularidades de cada cadeia produtiva (v.g., o papel da água na fabricação de fogos de artifício difere daquele desempenhado na agroindústria), seja por imposição legal (v.g., equipamento de proteção individual - EPI), distanciando-se, nessa medida, da aceitação de pertinência, caracterizada, nos termos propostos, pelo emprego da aquisição na produção ou na execução do serviço*

Da posição firmada pelo STJ, em especial da leitura de seu voto condutor, exsurge, de forma clara, a necessidade de aferição casuística da aplicação do conceito de insumos a determinado gasto, tendo sempre em vista a atividade desempenhada pelo contribuinte.

Em outras palavras, saber se determinado dispêndio integra o conceito de insumos para fins de direito creditório no regime das contribuições não-cumulativas passa pela análise de sua essencialidade ou relevância em face das particularidades da atividade que determinada empresa desempenha.

Nesse contexto, a instrução probatória ganha sensível importância, pois, em cada caso e para cada despesa, deverão ser demonstradas a relevância e a essencialidade dos gastos para a atividade empresarial desenvolvida. Em cada caso concreto, a subsunção de um determinado gasto ao conceito de insumos deverá ser pautada pela análise da sua essencialidade e/ou relevância para a atividade produtiva ou de prestação de serviços, levando-se em consideração a natureza da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.

É de se aplicar, no presente voto, o conceito de insumos acima esposado.

II – Da aquisição de correias, lonas plásticas e hidróxido de sódio

Traçados contornos do conceito de insumos no âmbito da não-cumulatividade do PIS/COFINS, é de se recordar que, no caso concreto, os itens cujas glosas de créditos suscitam discussão são:

- Correias de máquinas e equipamentos e correias para transporte de produtos;
- lonas plásticas para cobertura e proteção de produtos;
- hidróxido de sódio para tratamento de efluentes.

Compulsando os autos, observa-se que a decisão recorrida decidiu manter a glosa dos créditos atinentes às aquisições de correias, lonas plásticas e hidróxido de sódio, tendo, então, confirmado a decisão exarada no Despacho Decisório nº. 0122/2009 (fls. 1075 a 1079) ¹ com base no PARECER DRF/CCI/Sarac N.º 403/2009 (fls. 1035 a 1062). Eis alguns excertos do voto condutor do aresto vergastado (grifei partes):

*Veja-se que as Soluções de Divergência e de Consulta cujas ementas foram transcritas pela manifestante não trazem o entendimento de que basta o bem estar relacionado ao processo produtivo para ser caracterizado como insumo, havendo, sim, **a necessidade de tratar-se de bem intrínseco à atividade, aplicado ou consumido na fabricação do produto ou no serviço prestado, e empregado diretamente na produção.***

(...) Improcede, portanto, a alegação da manifestante 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.

*No presente litígio, a própria contribuinte admite que as correias se destinam ao acionamento de equipamentos utilizados na produção ou para o transporte de produto ao longo do processo produtivo, ainda que se desgastem com o seu uso. Igualmente, a lona plástica, conforme admitido, é utilizada para armazenagem do produto, e o hidróxido de sódio utilizado para neutralizar o efluente. **Logo, não são matéria prima do produto em fabricação e com ele não entram em contato.***

Correta, portanto, a autoridade fiscal ao glosar os itens que não se enquadram no conceito de insumos.

Como se vê, a decisão recorrida adota o entendimento de que o conceito de insumos pressupõe o desgaste do bem (ou serviço) em razão do contato direto com o produto em fabricação. Nessa linha, o colegiado *a quo* afasta o direito ao crédito sobre as aquisições de correias, lona plástica e hidróxido de sódio, uma vez que tais itens não se subsumiriam ao conceito de insumos – pois não entrariam em contato direto com o produto em fabricação.

O conceito de insumos assumido pelo acórdão recorrido diverge daquele firmado no REsp 1.221.170-PR e adotado neste voto: o conceito de insumos, no contexto do PIS/COFINS não-cumulativos, não exige o desgaste direto do bem (ou serviço) com o produto em fabricação, mas, sim, sua essencialidade ou relevância para o processo produtivo.

Pois bem. No caso concreto, importa ter em mente que a recorrente desenvolve atividade de produção de adubos e fertilizantes. Nesse contexto produtivo, entendo que as correias e o hidróxido de sódio representam insumos, sendo essenciais ou relevantes para a consecução da atividade econômica da recorrente. Explico.

No caso das **correias para transporte de produtos ou para utilização em equipamentos produtivos**, resta evidente da descrição à fl. 1149, que tais itens são essenciais para a atividade produtiva desempenhada pela recorrente, ainda que não haja desgaste direto desses itens com os bens em fabricação. Tais itens constituem verdadeiros elementos estruturais do processo produtivo, sem os quais a consecução da atividade produtiva da recorrente restaria substancialmente prejudicada: afetaria o transporte de produtos e sua própria fabricação, com prejuízos evidentes à qualidade e quantidade da produção.

No tocante à glosa dos créditos do hidróxido de sódio, é de se lembrar, primeiramente, que a industrialização de adubos e fertilizantes gera efluentes que precisam ser tratados adequadamente, até por questões ambientais. Ademais, no caso concreto, tendo em vista a singularidade da cadeia produtiva da recorrente, observa-se que o tratamento de efluentes, com a utilização do hidróxido de sódio, serve para a neutralização da água que sai do processo produtivo **e que a ele retornará**, após filtração (vide descrição à fl. 1151): ou seja, o tratamento da água com hidróxido de sódio viabiliza sua reutilização na produção.

¹ Neste voto, as referências às folhas processuais seguem a numeração do e-processo.

Desse modo, seja pela sua relevância para a continuidade do processo produtivo – possibilitando, por exemplo, a reutilização da água –, seja pela necessidade de sua utilização no tratamento de efluentes por imposição ambiental, entendo que o hidróxido de sódio subsome-se ao conceito de insumos para fins de creditamento do PIS/COFINS não-cumulativos.

Com relação às lonas plásticas, entendo que não ficou claro, nos autos, qual sua relação com o processo produtivo. Na descrição apresentada pela recorrente (laudo à fl. 1151), consta que a lona é *“utilizada para o armazenamento do produto em local aberto”*. Não há qualquer descrição – seja no laudo técnico ou no próprio recurso voluntário – que explique, por exemplo, a qual tipo de produto se refere o armazenamento, se se trata de produto acabado, matéria-prima ou qualquer outro material que não tenha qualquer relação com o processo produtivo.

Nesse contexto, a recorrente deveria ter apresentado elementos suficientes para demonstrar a utilização da lona plástica no contexto produtivo. Não foi demonstrada, nos autos, a pertinência de tais itens com a produção, razão pela qual entendo que a glosa deve ser mantida quanto aos créditos decorrentes da aquisição dos referidos bens.

III – Dos gastos com serviços portuários diversos (armazenagem, movimentação, etc.)

Além das glosas tratadas acima, o acórdão recorrido manteve a glosa dos créditos decorrentes de serviços de armazenagem e portuários diversos, uma vez que tais serviços não teriam sido aplicados ou consumidos diretamente na produção ou fabricação do produto, não preenchendo os requisitos previstos na IN SRF nº. 404/2004.

Analisando o PARECER DRF/CCI/Sarac N.º 403/2009 (fls. 1035 a 1061), o recurso voluntário, as notas fiscais apresentadas às fls. 963 a 997 e a resposta do contribuinte à fl. 857, observa-se que os créditos glosados referem-se aos serviços de armazenagem de mercadoria importada (*“internação”* de matéria-prima) e despesas portuárias em geral, como, por exemplo, utilização da infraestrutura portuária, pesagem e movimentação de mercadorias.

A recorrente sustenta que tais serviços representariam custo de produção, uma vez que estariam relacionados à aquisição de matéria-prima utilizada para produção, subsumindo-se, portanto, ao conceito de insumos.

Entendo que os gastos com armazenagem e serviços portuários em geral não constituem hipótese de creditamento das contribuições para o PIS/COFINS no regime da não-cumulatividade. Explico.

Em relação ao **bens adquiridos** de pessoa jurídica no exterior – como é o caso de mercadorias importadas –, não se vislumbra hipótese de creditamento segundo o regime estabelecido nos arts. 3ºs das Leis nºs 10.833/2003 e 10.637/2002, em face da restrição contida no §3º, I, daqueles artigos:

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

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

No caso concreto, é inconteste que os serviços portuários em apreço foram prestados no contexto da importação de insumos. Como consequência, o creditamento daquelas despesas, como custo de aquisição dos bens importados, resta prejudicado, uma vez que, se aos insumos importados não se aplica o regime das Leis nºs 10.833/2003 e 10.637/2002, também não deve tal regime ser estendido aos serviços portuários conexos.

Há se lembrar que, no caso insumos importados, o regime de crédito aplicável é aquele disciplinado pelo art. 15 da Lei nº 10.865/2004. Segundo esse regime especial, não há que se falar em créditos de PIS/COFINS com relação aos gastos com serviços portuários, uma vez que não há previsão legal para tanto.

Além disso, ressalte-se que os gastos com tais serviços portuários não integram a base de cálculo das contribuições sociais apuradas na importação dos bens, razão suficiente para o afastamento da possibilidade de creditamento, pois o direito creditório é assegurado em relação às contribuições efetivamente pagas na importação, conforme expressamente determina o § 1º do artigo 15 da Lei nº 10.685, de 2004, *in verbis*:

Art. 15. As pessoas jurídicas sujeitas à apuração da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, nos termos dos arts. 2º e 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, poderão descontar crédito, para fins de determinação dessas contribuições, em relação às importações sujeitas ao pagamento das contribuições de que trata o art. 1º desta Lei, nas seguintes hipóteses: (Redação dada pela Lei nº

11.727, de 2008)(Produção de efeitos) (Regulamento)

I – bens adquiridos para revenda;

II – bens e serviços utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustível e lubrificantes;

III – energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica;

IV - aluguéis e contraprestações de arrendamento mercantil de prédios, máquinas e equipamentos, embarcações e aeronaves, utilizados na atividade da empresa;

V - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos 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)

§ 1º O direito ao crédito de que trata este artigo e o art. 17 desta Lei aplica-se em relação às contribuições efetivamente pagas na importação de bens e serviços a partir da produção dos efeitos desta Lei. (grifei)

Por fim, entendo que os serviços portuários não se subsomem ao conceito de insumos adotado neste voto. Isso se explica pelo fato daqueles serviços não integrarem a atividade produtiva, sendo realizados em fase anterior à produção. Falta-lhes, assim, a necessária relação de pertinência com o processo produtivo, elemento necessário para a configuração de sua essencialidade e relevância à produção.

Em face do exposto, entendo que devem ser mantidas as glosas atinentes aos gastos com os serviços ora analisados.

IV – Das despesas de aluguéis de máquinas e equipamentos

Analisando o Parecer SARAC/DRF/CCI nº. 403/2009 (fls. 1035 a 1061), observa-se que a glosa efetuada a título de despesas com locação de máquinas e equipamentos (linha 06 do DACON) se deu em virtude da falta de comprovação, por parte do contribuinte, daquelas despesas.

Lembre-se que, ao longo do procedimento fiscal, o contribuinte já havia tido a possibilidade de apresentar documentos para comprovar as despesas com aluguéis de máquinas e equipamentos.

Veja-se, por exemplo, a intimação fiscal às fls. 498 a 502, na qual o sujeito passivo é intimado a apresentar, sob pena de indeferimento dos pedidos formulados, entre outros elementos, **as páginas dos livros contábeis e fiscais** que contenham os lançamentos para comprovar as “Despesas de Aluguéis de Máquinas e Equipamentos Locados de Pessoas Jurídicas, no total de R\$ 29.025,45, referente ao mês de Agosto de 2004, conforme Linha 06, da Ficha 06, do DACON - Demonstrativo de Apuração das Contribuições Sociais - Número do Recibo: 05.06.50.43.06.03” e, ainda, **“contratos de aluguéis e comprovantes de pagamentos das respectivas despesas e serviços utilizados”**.

Para a comprovação dos referidos elementos, o contribuinte pediu prorrogação de prazo, tendo sido atendido pela autoridade fiscal. No entanto, em sua resposta, o contribuinte deixou de apresentar documentação conclusiva acerca de seu crédito, limitando-se a trazer os registros contábeis do Razão das contas 442203.63001, 442203.62003 - ambas de Aluguéis de Máquinas e Equipamentos, sem nenhuma despesa no período analisado (registros às fls. 768 e 770 -, desacompanhados de qualquer documentação de suporte – como, por exemplo, **contratos de aluguéis e comprovantes de pagamentos das respectivas despesas e serviços utilizados**.

Em manifestação de inconformidade, foi apresentado somente o balancete contábil à fl. 1155, atinente ao período 08/2004, onde constam os valores das contas que comprovariam as despesas de locação de máquinas e equipamentos. Não há, contudo, qualquer informação sobre os gastos que compõem os valores consolidados no balancete, assim como não há quaisquer documentos de suporte da escrituração contábil (notas fiscais de locação, por exemplo), aptos a comprovar a natureza das despesas que foram glosadas.

Em face de tal insuficiência probatória, o colegiado *a quo* decidiu, de forma acertada, manter o despacho decisório no tocante à glosa das despesas de aluguéis de máquinas e equipamentos locados de pessoa jurídica.

Lembre-se, nesse contexto, que é lição elementar que os pedidos de ressarcimento, restituição e compensação pressupõem a existência de crédito líquido e certo em nome do sujeito passivo. Em outras palavras, pode-se dizer que o direito creditório existe na medida exata da comprovação de sua certeza e liquidez, recaindo, sobre o sujeito passivo, o ônus de demonstrar seu direito, a teor do art. 173 do Código de Processo Civil:

Art. 373. O ônus da prova incumbe:

I - ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito;

Assim, já em sua manifestação perante o órgão *a quo*, a recorrente deveria ter reunido todos os documentos suficientes e necessários para a demonstração da certeza e liquidez do crédito pretendido, sob pena de preclusão do direito de produção de provas documentais em outro momento processual, em face do que dispõe o §4º do art. 16 do Decreto nº. 70.235/72.

Desse modo, entendo que não cabe a este Colegiado apreciar as provas juntadas após a manifestação de inconformidade, sobretudo porque foi plenamente franqueada, desde o procedimento fiscal, a oportunidade para a comprovação das despesas em análise, não se afigurando, no caso concreto, qualquer das exceções para a juntada extemporânea de provas, previstas no art. 16, §4º, "c", Decreto nº. 70.237/72,

Mesmo que fosse afastada a preclusão probatória, pela análise dos documentos trazidos em sede recursal, não vislumbro que a recorrente tenha tido êxito em comprovar o direito creditório alegado. Explico.

A recorrente aduz que a decisão de piso carece de fundamento, uma vez que o balancete contábil comprovaria as despesas incorridas a título de locação de máquinas e equipamentos. Para afirmar os valores do balancete, houve a juntada, em sede recursal, de notas fiscais diversas (fls. 1307 a 1329), juntamente com relatório de registros de estoque (fls. 1332 a 1342), período 08/2004, com as operações da conta nº. 450203, referente a aluguéis de máquinas e equipamentos, com a segregação dos lançamentos, nesta conta, segundo centros de custos – administração, granulação e acidulação.

Compulsando as notas fiscais e os registros apresentados, constata-se que grande parte das notas fiscais de locação está associada ao centro de custo do setor administrativo da empresa (63001 e 62001). Observa-se, ainda, que, nos registros apresentados, as descrições dos serviços são genéricas - “locação de equipamentos”, “locação”, “locação de equipamentos conforme planilha”, etc. e a descrição das notas fiscais não revela se os equipamentos e máquinas alugados são aplicados no processo produtivo.

Da análise das notas fiscais (fls. 1307 a 1329) e do relatório de estoques (fls. 1332 a 1342), as informações relevantes podem ser sintetizadas conforme a tabela a seguir:

Item	Nº da Nota Fiscal	Data de emissão	Valor no relatório de estoques	Centro de Custo	
1	19465	09/08/2004	R\$ 4.083,75	62001	administração
2	12468	02/08/2004	R\$ 174,41	63001	administração
3	12469	02/08/2004	R\$ 130,50	63001	administração
4	4558	03/08/2004	R\$ 909,85	63001	administração
5	128972	03/08/2004	R\$ 307,80	63001	administração
6	2247	09/08/2004	R\$ 9.021,86	63001	administração
7	129730	30/07/2004	R\$ 1.250,49	63001	administração
8	463	02/08/2004	R\$ 4.276,80	62003	granulação
9	111	02/08/2004	R\$ 5.433,50	62003/63003	granulação
10	565	25/08/2004	R\$ 1.829,51	63003/63002	granulação/acidulação
11	1792	17/08/2004	R\$ 965,58	63003	granulação

Do quadro acima, verifica-se que as sete primeiras notas fiscais são ligadas ao centro de custo da administração. Não há elementos para que se afirme que as despesas expressas nessas notas são relativas ao aluguel de máquinas e equipamentos utilizados em serviços que tenham pertinência com a atividade produtiva. Com efeito, não consta, nos autos, qualquer explicação de como as máquinas e equipamentos relacionados às referidas notas seriam aplicados no processo produtivo. Nesse contexto, não há como reconhecer que tais despesas com locação estejam relacionadas ao processo produtivo. Na verdade, como as despesas estão associadas ao centro de custo administrativo, é provável que aqueles gastos sejam ligados à administração da empresa.

Sublinhe-se, ademais, que não há como reconhecer tais despesas, uma vez que não foram apresentados os livros contábeis (Razão e/ou Diário) com a devida escrituração dos referidos gastos.

De semelhante modo, há que se afastar o creditamento das despesas constantes das demais notas fiscais (itens 8 a 11). Muito embora os serviços de locação ali descritos **pareçam** guardar relação com o setor produtivo, uma vez que estão registrados nos centros de custos dos setores de granulação e acidulação (etapas do processo produtivo – vide descrição à fl. 736), não há como reconhecer aqueles gastos, uma vez que não foram apresentados os registros contábeis – Diário e/ou Razão - daquelas despesas, os quais serviriam para demonstrar sua devida e necessária escrituração.

Nesse ponto, há que se lembrar que a recorrente teve várias oportunidades – tendo sido, inclusive, intimada a apresentar os livros Razão e Diário -, mas, ainda assim, eximiu-se de juntar cópias das páginas do livro Razão (e Diário), período de apuração 08/2004, das contas 450203.61001, 450203.62001, 450203.62002, 450203.62003, 450203.63001, 450203.63002 e 450203.63003, com os lançamentos daquelas despesas que teriam composto o montante informado na Linha 06, da Ficha 06 do DACON, a título de Despesas de Aluguéis de Máquinas e Equipamentos Locados de Pessoas Jurídicas.

Saliente-se que o relatório de estoque apresentado – e aqui, frise-se, a recorrente aduz erroneamente que teria apresentado, como documento anexo ao recurso, as páginas do Razão - não substitui os livros Diário e Razão. Além de despido de certas exigências formais que revestem os livros contábeis, o referido relatório se mostra bastante precário nas informações que apresenta, não trazendo, por exemplo, o registro das operações a crédito nas contas de despesas (expressas, vale lembrar, no balancete à fl. 1155).

A recorrente poderia ter apresentado as páginas do Razão das contas de despesa, a fim de demonstrar todas as operações que teriam dado azo ao crédito pleiteado. Limitou-se, contudo, a juntar relatório de estoque, despido de formalidades básicas que a escrituração contábil-fiscal deve ostentar.

Nesse contexto, é de se assinalar que os livros contábeis e fiscais trazem informações que interessam a vários usuários, alguns internos à empresa, como os dirigentes, associados e sócios, e outros externos, como os órgãos públicos administrativos, judiciários e fiscalizadores, fornecedores, entre outros. A validade jurídica desse conjunto de informações incorporado na escrituração contábil-fiscal requer o devido registro público, no órgão competente, conferindo-lhe a autenticidade e validade como meio de prova aos diversos interessados, entre os quais a Administração Tributária.

Nesse sentido, o Conselho Federal de Contabilidade, deliberando sobre as normas técnicas a serem observadas pelos respectivos profissionais no exercício da profissão, aprovou, mediante a Resolução CFC nº 1.330, de 18 de março de 2011, a Norma Técnica ITG 2000 – Escrituração Contábil.

Entre outras disposições, a referida resolução estabelece que os livros contábeis obrigatórios, entre os quais o Livro Diário e o Livro Razão, devem revestir-se de formalidades extrínsecas - tais como: a) serem encadernados; b) terem suas folhas numeradas sequencialmente; c) conterem termo de abertura e de encerramento assinados pelo titular ou representante legal da entidade e pelo profissional da contabilidade regularmente habilitado no Conselho Regional de Contabilidade - e também devem ser registrados em órgão competente - autenticação no Registro Público de Empresas Mercantis, *ex vi* do art. 1.181 do Código Civil.

No caso concreto, a recorrente não apresentou os livros Diário ou Razão, revestidos de todas as formalidades a ele inerentes previstas na legislação - devidamente autenticados, registrados, com termos de abertura e encerramento, etc. -, restringindo-se a apresentar o relatório às fls. 1332 a 1342, o qual não goza de eficácia probatória perante destinatários externos à própria empresa, e não traz todas as operações atinentes às contas de despesa.

Em face do exposto, devem ser mantidas as glosas relativas a despesas de aluguel com máquinas e equipamentos.

V – Dos encargos de depreciação de bens do ativo imobilizado

Analisando o Parecer SARAC/DRF/CCI nº. 403/2009 (fls. 1035 a 1061), observa-se que a glosa efetuada a título de despesas com encargos de depreciação de bens do ativo imobilizado (linha 09 do DACON) se deu em virtude da falta de comprovação, por parte do contribuinte, daquelas despesas.

Segundo o referido parecer, pela análise das páginas do livro Razão e balancete apresentado – período de apuração 09/2004 - constatou-se que não existiam registros contábeis (contas nºs. 480102.61001 e 480102.10000) dos valores de depreciação informados no DACON. Além disso, o parecer assinala que, mesmo depois de intimado, o contribuinte não apresentou demonstrativo com os valores que foram informados no DACON **nem juntou as notas fiscais dos bens depreciados.**

Em manifestação de inconformidade, a manifestante apresentou apenas o demonstrativo à fl. 1159, deixando de apresentar as notas fiscais dos bens depreciados e a escrituração dos valores informados no DACON. Na manifestação, os seguintes argumentos foram levantados:

Com relação aos créditos apropriados no mês de setembro/04 relativos a encargos de depreciação, o i. fiscal deixou de reconhecer os créditos do contribuinte sob o argumento de que o mesmo não apresentou demonstrativo com os valores que foram levados para o DACON sob esta rubrica.

Assim, requer-se a juntada de cópia da composição dos Bens do Ativo Imobilizado na produção, referente setembro de 2004, devidamente assinado pelo contador da empresa (doc. 03), de modo a comprovar tais créditos, devendo, por esta razão, ser reformado o despacho decisório neste ponto.

Apreciando a manifestação de inconformidade, o colegiado *a quo* assim se pronunciou (grifei partes):

*De acordo com a sistemática descrita no art. 3º, inciso VI da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, e determinação do artigo 15 da mesma lei, a pessoa jurídica pode descontar créditos sobre a depreciação e amortização de máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado adquiridos para utilização na produção de bens destinados venda ou prestação de serviços, e exclusivamente em **relação aos bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no país**.*

*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).*

No presente caso, o valor de R\$ 51.958,68 informado na linha 09 do DACON - Encargos de depreciação de bens do ativo imobilizado (fl. 245), referente a setembro de 2004, foi glosado no Despacho Decisório por não haver, nas cópias do Livro Razão e dos balancetes apresentadas pela contribuinte, lançamentos nas contas contábeis nº 480102.61001 e nº 480102.10000 a título de "PIS/COFINS s/ Depreciação", tanto assim que os saldos finais, de R\$ 45.112,28 e R\$ 13.430,26, respectivamente, são iguais aos saldos iniciais.

*A autoridade fiscal acrescentou, ainda, que a contribuinte, mesmo intimada, não apresentou demonstrativo com os valores informados no DACON, **nem as notas fiscais dos respectivos bens**.*

Em sua defesa, a interessada anexou apenas demonstrativo (fl. 573) por ela denominado de "cópia da composição dos Bens do Ativo Imobilizado na produção", sem identificação clara dos bens do ativo imobilizado vinculados à produção, havendo descrições genéricas como "melhorias nos elevadores da granulação" ou "aumento da capacidade do silo de rocha moída".

Mas, principalmente, na Manifestação de Inconformidade a interessada nenhuma menção fez quanto ao fato de inexistirem lançamentos nas contas contábeis nº 480102.61001 e nº 480102.10000 do Livro Razão e dos balancetes a título de "PIS/COFINS s/ Depreciação". A escrituração contábil, com observância das leis comerciais e fiscais, revela o histórico das transações, o balanço patrimonial e o resultado econômico da empresa, possuindo força probante quanto aos fatos registrados, razão pela qual neste particular inexistente reparo a se fazer no Despacho decisório guerreado.

São precisos os fundamentos da decisão recorrida.

Examinando os autos, observa-se que, de fato, a manifestante não logrou demonstrar os créditos com encargos de depreciação informados no DACON, pois (i) o demonstrativo à fl. 1159 não traz uma identificação clara e suficiente dos bens do ativo relacionados ao processo produtivo, (ii) não há comprovação da origem dos bens do ativo (se adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no país) e (iii) não foi juntada a escrituração contábil com os registros das despesas alegadas nem foi dada qualquer explicação da ausência de lançamentos nas contas que deveriam registrar o PIS/COFINS sobre depreciação.

Assim, em face da ausência de provas, o colegiado *a quo* decidiu, de forma correta, manter o despacho decisório no tocante à glosa dos valores atinentes a encargos de depreciação de bens do ativo imobilizado.

Lembre-se, mais uma vez, que o contribuinte tem o ônus de demonstrar seu direito. Já em sua manifestação, a recorrente deveria ter reunido todos os documentos suficientes e necessários para a demonstração da certeza e liquidez do crédito pretendido, sob pena de preclusão da instrução probatória, *ex vi* do §4º do art. 16 do Decreto nº. 70.235/72.

Considerando que a recorrente foi intimada, no curso do procedimento fiscal, à apresentação dos documentos para comprovar seus créditos, e tendo em vista que o despacho decisório deixou claras as razões da glosa ora analisada, entendo que ocorreu a preclusão probatória no presente caso, fato que impede que este Colegiado aprecie novas provas juntadas após a manifestação de inconformidade.

Com efeito, foram dadas plenas possibilidades de defesa ao contribuinte, desde o início do procedimento fiscal, de maneira que não há qualquer fato ou argumento novo, na decisão recorrida, que possa representar alguma das exceções para a produção de prova extemporânea previstas no art. 16, §4º, "c", Decreto nº. 70.237/72.

Ademais, compulsando os autos, observa-se que junto ao recurso voluntário não houve a apresentação de documentos suficientes para comprovar o direito creditório pleiteado. De fato, além de não ter juntado escrituração contábil apta a demonstrar os registros atinentes aos encargos de depreciação, a recorrente deixou de apresentar as notas fiscais dos bens do ativo imobilizado, documentos que poderiam comprovar a origem, natureza, valor e data de aquisição dos bens do ativo imobilizado.

Sublinhe-se que o demonstrativo à fl. 1444, apresentado com o recurso, é insuficiente para demonstrar a vinculação dos bens ali descritos com a atividade produtiva, assim como para comprovar a origem, a natureza, a data de aquisição e o valor dos referidos bens: os dados constantes do demonstrativo precisam ser lastreados por documentação hábil e idônea.

Observe-se, também, que o argumento da recorrente – trazido, a propósito, apenas em sede recursal - de que a inexistência de lançamentos contábeis nas contas n.ºs. 480102.61001 e 480102.10000 se deve à “migração do modo de depreciação” não a isenta de comprovar a escrituração dos encargos de depreciação em outras contas – como, por exemplo, a conta de COFINS a recuperar sobre bens do imobilizado. Há que se lembrar, afinal de contas, que a recorrente foi intimada a apresentar os registros contábeis aptos a comprovar os encargos de depreciação, de maneira que, se houve “migração do modo de depreciação”, deveriam ter sido apresentados os registros contábeis que refletissem a contabilização dos encargos de depreciação pelo “novo modo”. Assim, também nesse aspecto, não assiste razão à recorrente.

Pois bem. Em face da evidente insuficiência de elementos probatórios – mesmo após o despacho decisório e a decisão recorrida terem assinalado, de forma precisa e específica, quais elementos deveriam ter sido apresentados -, entendo que devem ser mantidas as glosas relativas aos encargos de depreciação do ativo imobilizado.

VI – Dos créditos decorrentes de devolução de mercadorias

No tocante à glosa dos créditos decorrentes de devolução de mercadoria - Outras Operações com Direito a Crédito (linha 13 do DACON) -, assim se pronunciou a decisão recorrida (destaquei partes):

No que tange a "Outras Operações com Direito a Crédito", veja-se o Parecer SARAC/DRF/CCI nº 403/2009:

26. O valor declarado nesta linha, à fl. 245, corresponde, conforme esclarecimento do interessado (vide fls. 427/428 e 502/506), à devolução de mercadoria, que teria sido parte integrante de venda realizada de acordo com a Nota Fiscal nº 29.074, de 28/03/02. Ao se analisar a nota fiscal apresentada referente ao desfazimento do negócio, à fl. 506, verifica-se que a devolução teria ocorrido somente em 20/09/04, após o início da incidência não-cumulativa da COFINS.

27. Diante do exposto no parágrafo anterior, e considerando as instruções de preenchimento do DACON, os bens recebidos em devolução, quando efetivamente tributados antes do início da incidência não-cumulativa da COFINS, serão considerados como integrantes do estoque de abertura e

informados na Linha 06/19 — Crédito Presumido relativo a Estoque de Abertura, observado, ainda, as regras próprias para esse tipo de creditamento, vide fls. 507 e 508. Com isso, deve-se glosar o valor total lançado no mês de setembro no DACON, conforme tabela abaixo: (...) (grifos do original)

Alega a contribuinte que se trata de equívoco por ela cometido, o qual, em nenhuma hipótese, afasta seu direito creditório, pois mesmo considerando o crédito como sendo relativo ao estoque de abertura, uma vez ocorrida a devolução da mercadoria em 20/09/2004, a contribuinte, em setembro/2004, já faria jus a 8/12 do crédito litigado.

De fato, a autoridade fiscal reconheceu que os bens recebidos em devolução, quando tributados antes do início da incidência não-cumulativa da Cofins, devem ser considerados como integrantes do estoque de abertura e informados na Linha 06/19. A despeito de grifada a expressão "quando efetivamente tributados", não houve no Parecer SARAC/DRF/CCI nº 403/2009 qualquer indicação de que a venda dos produtos, objeto da nota fiscal nº 29.074, não tenha sido tributada pela Cofins.

Mais uma vez equivoca-se a manifestante ao pretender ver reconhecido 8/12 do crédito litigado, pois, conforme instruções de preenchimento do DACON, o crédito presumido relativo ao estoque de abertura deve ser utilizado em doze parcelas mensais, iguais e sucessivas a partir da data da devolução.

Desta forma, ainda que os valores informados pela contribuinte na linha 06/19 — "Crédito Presumido relativo à Estoque de Abertura" do DACON tenham sido considerados no Despacho Decisório ora em litígio, conforme parágrafo 28 do Parecer SARAC/DRF/CCI nº 403/2009, considerando-se a devolução das mercadorias no valor de R\$ 332.309,26, e tendo em vista que a venda anterior ao início da incidência não-cumulativa da Cofins foi tributada por aquela contribuição social à alíquota de 3%, no valor de R\$ 9.969,28, tem-se que 1/12 corresponde a uma parcela mensal do crédito no valor de R\$ 830,77, reconhecida neste voto apenas em relação a setembro de 2004, quando ocorreu a devolução da mercadoria.

Da leitura dos excertos transcritos, depreende-se que a decisão recorrida reconheceu apenas parcela do crédito presumido relativo ao estoque de abertura. Segundo o entendimento do colegiado de primeira instância, o referido crédito presumido deveria ser utilizado em doze parcelas mensais, iguais e sucessivas, a partir da data da devolução das mercadorias. Sendo assim, tendo em vista que a devolução das mercadorias, no valor de R\$ 332.309,26 (nota fiscal à fl. 1025), se deu em 20/09/2004, o crédito presumido deveria ser apropriado a partir de setembro de 2004, em 12 parcelas mensais iguais e sucessivas, calculadas à alíquota de 3% (pois as mercadorias haviam sido tributadas no regime cumulativo) sobre o valor das mercadorias.

Inconformada com a decisão recorrida, a recorrente assim se pronunciou:

Por fim, a DRJ deixou de reconhecer o crédito relativo devolução de mercadoria, sob o argumento de que por se tratar de negócio realizado anteriormente à incidência não-cumulativa da contribuição, deveria ser considerados como crédito relativo ao estoque de abertura.

Com efeito, mesmo considerado o crédito do contribuinte como relativo ao estoque de abertura, tendo ocorrido a devolução da mercadoria em 20.09.2004, o contribuinte já faria jus em setembro de 2004 à 8/12 avos do crédito litigado, razão pela qual deveria o despacho decisório reconhecer ao menos esta parcela.

Desta forma, deve a decisão da DRJ ser reformada quanto a este item, para reconhecer o crédito do contribuinte em decorrência do mero erro no preenchimento do DACON, ou ao menos a parcela do crédito relativa aos 8/12 avos relativos ao estoque de abertura.

Não assiste razão à recorrente quando alega que faria jus, em setembro de 2004, à parcela de oito doze avos do crédito presumido atinente às mercadorias devolvidas em 20/09/2004. Nesse contexto, são precisos os fundamentos trazidos pela decisão recorrida. Explico.

A forma de cálculo do crédito presumido considerado pela instância *a quo* é inteiramente correta, seguindo expressa disposição legal. A fim de elucidar a questão, transcrevo, em parte, o art. 12 da Lei nº. 10.833/2003, o qual disciplina a matéria (destaquei partes):

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.

§ 1º O montante de crédito presumido será igual ao resultado da aplicação do percentual de 3% (três por cento) sobre o valor do estoque.

§ 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) (Vide Lei nº 10.925, de 2004)

§ 3º O disposto no caput aplica-se também aos estoques de produtos acabados e em elaboração.

§ 4º A pessoa jurídica referida no art. 4º que, antes da data de início da vigência da incidência não-cumulativa da COFINS, tenha incorrido em custos com unidade imobiliária construída ou em construção poderá calcular crédito presumido, naquela data, observado:

I - no cálculo do crédito será aplicado o percentual previsto no § 1º sobre o valor dos bens e dos serviços, inclusive combustíveis e lubrificantes, adquiridos de pessoas jurídicas domiciliadas no País, utilizados como insumo na construção;

II - o valor do crédito presumido apurado na forma deste parágrafo deverá ser utilizado na proporção da receita relativa à venda da unidade imobiliária, à medida do recebimento.

§ 5º A pessoa jurídica que, tributada com base no lucro presumido ou optante pelo SIMPLES, passar a ser tributada com base no lucro real, na hipótese de sujeitar-se à incidência não-cumulativa da COFINS, terá direito ao aproveitamento do crédito presumido na forma prevista neste artigo, calculado sobre o estoque de abertura, devidamente comprovado, na data da mudança do regime de tributação adotado para fins do imposto de renda.

§ 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.

Como se evidencia, na leitura dos parágrafos 1º, 2º e 6º, acima transcritos, os bens recebidos em devolução, tributados antes do início da aplicação do regime não-cumulativo, serão considerados integrantes do estoque de abertura, dando direito a crédito presumido de COFINS (§6º). O montante deste crédito será calculado com a aplicação da alíquota de 3% (regime cumulativo) sobre o valor do estoque (§2º) – no caso, o valor da mercadoria devolvida, e sua utilização se dará a partir da data da devolução dos bens (§6º), em doze parcelas mensais, iguais e sucessivas (§6º c/c §2º).

Como se vê, não há qualquer reparo a ser feito na decisão recorrida. Esta seguiu estritamente as normas do art. 12 da Lei nº. 10.833/2003, no cálculo do montante do crédito e na forma de sua utilização: (1) a mercadoria devolvida – tributada no regime cumulativo e, portanto, considerada integrante do estoque - foi de R\$ 332.309,26; (2) o montante de crédito gerado foi, então, de R\$ 332.309,26 x 3%: ou seja, R\$ 9.969,28; (3) a utilização de tal montante deverá se dar em 12 parcelas, sucessivas e iguais, a partir do mês de retorno das mercadorias: isto é, de setembro de 2004 até agosto de 2005, o contribuinte poderá utilizar, em cada mês, o valor de R\$ 830,77 como crédito de COFINS decorrente da devolução de mercadorias.

Diante do exposto, entendo que deve ser mantida a decisão recorrida no tocante ao item ora analisado.

VII - Dispositivo

Diante de todas razões acima apresentadas, voto para que seja dado parcial provimento ao Recurso Voluntário, revertendo-se as glosas atinentes aos gastos com correias – para equipamentos da produção e transporte de produtos - e hidróxido de sódio.

(documento assinado digitalmente)

Vinícius Guimarães